

WYROK

z dnia 4 października 2012 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Sylwester Kuchnio

Protokolant: Paulina Nowicka

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 3 października 2012r. odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu 21 września 2012r. przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Przedsiębiorstwo Budowlano-Uslugowe "Budopol" S.A., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Ebud"- Przemysłówka Sp. z o. o., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Lech" Sp. z o. o., ul. Fordońska 199, 85-739 Bydgoszcz w postępowaniu prowadzonym przez Kujawsko-Pomorskie Inwestycje Medyczne Sp. z o.o., ul. M. Skłodowskiej-Curie 73, 87-100 Toruń,

przy udziale wykonawcy Skanska S.A., ul. Gen. Józefa Zajączka 9, 01-518 Warszawa zgłaszającego swoje przystąpienie do postępowania odwoławczego po stronie zamawiającego.

orzeka:

1. oddala odwołanie.
2. kosztami postępowania obciąża wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Przedsiębiorstwo Budowlano-Uslugowe "Budopol" S.A., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Ebud"- Przemysłówka Sp. z o. o., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Lech" Sp. z o. o., ul. Fordońska 199, 85-739 Bydgoszcz i:
 - 2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania odwoławczego kwotę 20 000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Przedsiębiorstwo Budowlano-

Usługowe "Budopol" S.A., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Ebud"- Przemysłówka Sp. z o. o., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Lech" Sp. z o. o., ul. Fordońska 199, 85-739 Bydgoszcz tytułem wpisu od odwołania,

2.2. zasądza od wykonawców wspólnie ubiegających się o udzielenie zamówienia Przedsiębiorstwo Budowlano-Usługowe "Budopol" S.A., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Ebud"- Przemysłówka Sp. z o. o., Przedsiębiorstwo Wielobranżowe "Lech" Sp. z o. o., ul. Fordońska 199, 85-739 Bydgoszcz na rzecz Kujawsko-Pomorskie Inwestycje Medyczne Sp. z o.o., ul. M. Skłodowskiej-Curie 73, 87-100 Toruń kwotę 3 600 zł 00 gr (słownie: trzy tysiące sześćset złotych zero groszy) stanowiącą koszty postępowania odwoławczego poniesione z tytułu wynagrodzenia pełnomocnika.

Stosownie do art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. - Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2010 r. 113, poz. 759 ze zm.) na niniejszy wyrok - w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Toruniu.

Przewodniczący:

UZASADNIENIE

Zamawiający, Kujawsko-Pomorskie Inwestycje Medyczne Sp. z o.o. w Toruniu, prowadzi w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759 ze zm.) – zwanej dalej "ustawą" lub "Pzp" – postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego pn. „Przebudowa i rozbudowa Kujawsko-Pomorskiego Centrum Pulmonologii w Bydgoszczy - etap I”.

Szacunkowa wartość zamówienia jest wyższa od kwot wskazanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie art. 11. ust. 8 Pzp.

Ogłoszenie o zamówieniu opublikowano w dniu 11.05.2012 r. w Dz. Urz. UE Nr 2012/S 90-147937.

W dniu 11.09.2012 r. zamawiający zawiadomił wykonawców biorących udział w postępowaniu o wyborze oferty złożonej przez Skanska S.A. w Warszawie (zwana dalej „Skanska”) jako najkorzystniejszej.

W dniu 21.09.2012 r. wykonawcy wspólnie ubiegający się o udzielenie zamówienia publicznego: Przedsiębiorstwo Budowlano-Usługowe „BUDOPOL” S.A. z siedzibą w Bydgoszczy, Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Ebud” Przemysłówka Sp. z o.o. z siedzibą w Bydgoszczy oraz Przedsiębiorstwo Wielobranżowe „Lech” Sp. z o.o. z siedzibą w Bydgoszczy, (zwani dalej „Konsorcjum” lub „odwołujący”) wnieśli odwołanie względem ww. czynności zamawiającego, konkretnie wobec czynności i zaniechań polegających na:

1. zaniechaniu wyjaśnienia oferty Skanska S.A. z siedzibą w Warszawie (dalej: „Skanska”), pomimo że oferta Skanska zawiera nieścisłości w przyjętej stawce podatku VAT,
2. zaniechaniu odrzucenia oferty Skanska, pomimo że oferta Skanska zawiera błąd w obliczeniu ceny, polegający na przyjęciu niewłaściwej stawki podatku VAT,
3. zaniechaniu równego traktowania wykonawców oraz zachowania uczciwej konkurencji.

Odwołujący zarzucił zamawiającemu, iż przez ww. opisane czynności i zaniechania, dopuścił się naruszenia następujących przepisów prawa:

1. art. 87 ust. 1 oraz art. 26 ust. 4 Pzp poprzez błędne przyjęcie, że zamawiający nie jest zobowiązany do należytej staranności przy badaniu i ocenie oferty Skanska, a co za tym idzie nie jest zobowiązany do wyjaśniania treści dotyczących przyjętych przez tego wykonawcę stawek podatku VAT,
2. art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp poprzez błędne przyjęcie, że zamawiający nie jest zobowiązany do należytej staranności przy badaniu i ocenie stawki podatku VAT zaoferowanej przez Skanska, a następnie do odrzucenia oferty Skanska z uwagi na błąd w obliczeniu ceny,
3. art. 7 ust. 1 oraz art. 7 ust. 3 Pzp poprzez błędne przyjęcie, że zamawiający nie jest zobowiązany do dochowania należytej staranności przy badaniu i ocenie ofert, oraz poprzez podjęcie czynności podważających zaufanie wykonawców co do prawidłowości i rzetelności prowadzonego postępowania o udzielenie zamówienia

W związku z powyższym odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania w całości oraz o:

- unieważnienie czynności wyboru oferty najkorzystniejszej,
- powtórzenie czynności badania i oceny ofert,
- odrzucenie oferty Skanska,
- dokonanie wyboru oferty odwołującego, jako oferty najkorzystniejszej.

W uzasadnieniu odwołania wskazano:

Zgodnie z treścią art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, Zamawiający zobowiązany jest odrzucić ofertę wykonawcy, która zawiera błąd w obliczeniu ceny. Tymczasem w przedmiotowym postępowaniu wyłącznie oferta Odwołującego zawiera prawidłową, jednolitą stawkę podatku VAT, wynoszącą 23%.

W celu wyjaśnienia rozbieżności pomiędzy przyjętymi stawkami należy wskazać, że podstawą opodatkowania na mocy art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz.U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) jest co do zasady obrót, tj. kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Konieczność zastosowania jednej stawki podatku VAT oznacza, że w przypadku transakcji obejmującej wiele elementów konieczne jest ustalenie, czy transakcję taką należy uważać za jedno świadczenie, podlegające jednemu traktowaniu podatkowemu, czy też za dwa lub więcej odrębnych świadczeń, które mogą być traktowane odmiennie.

Zamawiający opisuje przedmiot zamówienia na roboty budowlane za pomocą dokumentacji projektowej oraz specyfikacji technicznych wykonania i odbioru robót. Zamawiający zatytułował przedmiot zamówienia jako „Przebudowa i rozbudowa Kujawsko-Pomorskiego

Centrum Pulmonologii w Bydgoszczy - etap I". Późniejsze modyfikacje siwz nie wpłynęły na zmianę nazwy przedmiotu zamówienia. Strona słowna opisu zamówienia nie pozostawiała już od początku wątpliwości, że przedmiotem zamówienia jest wykonanie robót budowlanych. Zamawiający w części 3.4. specyfikacji istotnych warunków zamówienia wyszczególnia wykaz opracowań będących dokumentacją budowlaną, które składają się na przedmiot zamówienia i są objęte zakresem przetargu.

Ponadto jednym ze sposobów opisu zamówienia jest podanie nazwy i kodu określonego we Wspólnym Słowniku Zamówień. Tak było również w tym przypadku. Pod tytułem zamówienia „Przebudowa i rozbudowa Kujawsko- Pomorskiego Centrum Pulmonologii w Bydgoszczy - etap I” zamieszczony został kod ze Wspólnego Słownika Zamówień CPV: 4521540-0. Kod ten informował wykonawcę, że chodzi o „Roboty budowlane w zakresie obiektów szpitalnych”. Natomiast brak było w specyfikacji istotnych warunków zamówienia cząstkowych kodów CPV składających się na przedmiot zamówienia. Należało więc przyjąć, że cały zakres prac należy wykonać pod ogólnym tytułem „roboty budowlane” bez oddzielnego podziału na poszczególne ich elementy.

Nie ulega też wątpliwości w świetle złożonych ofert wraz z kosztorysami ofertowymi, będącymi załącznikami do nich, że roboty budowlane stanowią największy, wręcz dominujący udział w przedmiocie zamówienia. Zarówno instalacja gazów medycznych jak i dostawa oraz montaż sprzętu medycznego (wyrobów medycznych) stanowią *de facto* marginalny koszt robót w całości zamówienia. W przypadku oferty Odwołującego koszt rzeczowej instalacji stanowi ok. 2,10% wartości całego zadania, natomiast w przypadku sprzętu medycznego to ok. 4,04% wartości zamówienia, co łącznie daje ok. 6,14% całkowitego kosztu zamówienia. Podobne wielkości dałyby się wyliczyć z oferty Skanska. Instalacja gazów medycznych stanowi ok. 3,52%, a wyposażenie w sprzęt medyczny (wyroby medyczne) ok. 1,85% sumarycznego kosztu zamówienia (łącznie 5,37%), a więc na poziomie zbliżonym do oferty Odwołującego, jednak w tym przypadku wobec braku wyszczególnienia elementów objętych 8% podatkiem VAT Odwołujący policzył go szacunkowo. W związku z tym (...) *„zgodnie z poglądami wyrażanymi w orzecznictwie, zarówno odnoszącym się do zamówień publicznych, jak i w sprawach podatkowych, że jeśli przedmiot postępowania stanowi jedno świadczenie, jedną całość z ekonomicznego punktu widzenia, to winien być traktowany jako jedna czynność, która nie powinna być dzielona w sposób sztuczny, wyłącznie do celów podatkowych.” (patrz wyrok KIO z dnia 20 lutego 2012r. sygn. akt KIO 270/12).*

Znakomicie z tą tezą koresponduje jeden z zapisów treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia, który stwierdza: Część 4.1.siwz: „Zamawiający przedstawił przedmiot

zamówienia jako jedno zadanie, które należy zrealizować w całości.” Jest to jakby kwintesencja przytoczonego powyżej wyroku KIO.

Brak więc jest w istocie zarówno w werbalnym opisie przedmiotu zamówienia, jak i w opisie wyrażonym za pomocą kodu CPV przesłanek dających podstawę do wyodrębnienia robót związanych z instalacją gazów medycznych oraz dostawą sprzętu medycznego jako wydzielonej części zamówienia, a chociaż kody CPV - mające charakter obligatoryjny w opisie przedmiotu zamówienia - nie stanowią elementu decydującego i przesądzającego o kwalifikacji podatkowej przedmiotu zamówienia, (...) *„to zastosowanie danego kodu może stanowić dla wykonawcy wespół z innymi elementami opisu przedmiotu zamówienia źródło informacji użytecznej dla zastosowania właściwej stawki podatku* (patrz wyrok KIO z dnia 20 lutego 2012r. sygn. akt KIO 270/12).

Również Sąd Okręgowy w Poznaniu w wyroku z 9 czerwca 2006 r. (sygn. akt II Ca 642/06, niepubl.) wywiódł, że jeżeli przedmiot zamówienia ma różnorodny charakter, powinna być przyjęta stawka podatku VAT dla tego przedmiotu, który nadaje całości zasadniczy charakter”, a w tym przypadku nie można było bowiem przyjąć twierdzenia, że jakaś czynność, instalacja lub dostawa ma charakter samoistny, niezwiązany z głównym przedmiotem zamówienia, a więc robotami budowlanymi i nie służy wykonaniu głównego przedmiotu zamówienia. Tylko bowiem wtedy uzasadnione byłoby przyjęcie zróżnicowanych stawek podatku.

Instalacji gazów medycznych nie tylko nie można wykonać bez uprzedniego wykonania robót budowlanych, ale nie może też funkcjonować samoistnie bez wykonania innych robót specjalistycznych, ponieważ jest jedną z wielu instalacji integralnie związanej z przedmiotem zamówienia. Do jej montażu należy przede wszystkim uprzednio stworzyć materialny „substrat”, czyli przegrody budowlane (ściany i stropy), a do jej uruchomienia potrzebne jest wykonanie robót innych branż (np. instalacji elektrycznej silnoprądowej do zasilania i teletechnicznej do sygnalizacji). Przedmiotem zamówienia nie było wykonanie instalacji gazów medycznych z towarzyszącymi jej robotami budowlanymi, ale wykonanie kompleksowych robót budowlanych całego budynku szpitala, w którym jednym z elementów jest wspomniana już instalacja.

Podobnie sprawa ma się z wyposażeniem w sprzęt medyczny. Żądane w ofercie wyposażenie wymaga specjalistycznego montażu w ściśle określonym miejscu, nie da się go po prostu „przywieźć i ustawić”, działa w powiązaniu z innymi instalacjami, które trzeba równocześnie lub wyprzedzająco wykonać, poza tym w znacznej mierze wymaga konstrukcji wsporczych bądź mocujących do przegród lub podłoża. W takim kontekście nie można więc mówić o sprzęcie mogącym być użytkowanym w dowolnym miejscu bez uprzedniego wykonania przygotowawczych robót budowlanych.

Wszystkie te roboty i dostawy pozostają ze sobą nierozzerwalnie związane zarówno w aspekcie ekonomicznym (jako przedmiot jednego, wspólnego zamówienia) jak i w aspekcie osiągnięcia globalnego celu zamówienia - wykonania obiektu Szpitala mogącego wypełniać zadania, dla którego podjęto rzeczzone przedsięwzięcie. Nie ulega wątpliwości, że Zamawiający chce osiągnąć skutek w postaci kompleksowego wykonania przedmiotu zamówienia. Wykonanie instalacji gazów medycznych bądź zamontowania sprzętu medycznego wyszczególnionego w specyfikacji nie stanowi dla Zamawiającego celu samego w sobie, lecz jest koniecznym środkiem do zrealizowania całości zamówienia, tym bardziej że samo przeznaczenie Centrum Pulmonologii i jego użytkowanie bez instalacji gazów medycznych nie jest możliwe jak w żadnym innym szpitalu. Trudno więc w tym przypadku instalację tę spozstrzegać jako „luźno” powiązaną z całym przedmiotem zamówienia, lecz całe zamówienie należy uznać jako świadczenie kompleksowe.

Widzimy więc wyraźnie, że zarówno w sferze werbalnej jak i tej wyrażonej za pomocą kodów CPV (a ściśle mówiąc tylko jednego, jednoznacznie identyfikującego przedmiot zamówienia jako roboty budowlane) Zamawiający nie dał wykonawcom przyzwolenia na podział przedmiotu zamówienia na odrębne elementy. Inną jednak już kwestią pozostaje stanowisko Zamawiającego na etapie rozstrzygnięcia Postępowania.

Wykonawca ma obowiązek naliczenia właściwej stawki VAT zgodnej z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług w odniesieniu do wykonywanych robót, czego firma „Skanska” SA nie dopełniła. Roboty budowlane opodatkowane są stawką podstawową w wysokości 23% zgodnie z ustawą o podatku od towaru i usług. Przyporządkowanie właściwej stawki następuje na podstawie opisu przedmiotu zamówienia dokonanego przez Zamawiającego. Właściwa stawka VAT winna więc wynikać z treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia, a jej postanowienia winny dawać podstawy do ewentualnego zastosowania dla określenia kosztu wykonania zamówienia różnych stawek podatkowych. W tym przypadku takich podstaw nie było. Przedmiotem zamówienia były bowiem roboty budowlane. Na potwierdzenie prawidłowości takiej interpretacji przepisów może posłużyć wyrok KIO z dnia 14 lutego 2012 r. (sygn. akt: KIO 203/12), gdzie przedmiotem zamówienia była „Dostawa aparatury medycznej wraz z adaptacją pomieszczeń na potrzeby utworzenia Pracowni Elektrofizjologii” dla Szpitala w Gorzowie Wielkopolskim, a roboty budowlane (adaptacyjne) stanowiły uzupełnienie dostaw. W tym przypadku dla całości zamówienia obowiązywała obniżona stawka podatku VAT, ponieważ to roboty budowlane stanowią znikomą część wartości zamówienia. Prawidłowa wydaje się więc interpretacja, że roboty dominujące „narzucają” niejako podatkową klasyfikację podatku od towarów i usług. W kontekście tego całego wywodu różne stawki VAT przyjęte przez firmę „Skanska” SA wydają się więc

nieprawidłowe, a z tego powodu ich oferta powinna zostać odrzucona jako zawierająca błąd w obliczeniu ceny niepodlegający konwalidacji.

Powyższa klasyfikacja jest w pełni zgodna z ustaleniami dokonanyymi przez Zamawiającego. Zgodnie z przyjętym przez Zamawiającego szacunkiem, przedmiotowe zamówienie winno być kompleksowo objęte 23% stawką podatku VAT.

Wobec okoliczności, że Zamawiający ustalił należną stawkę podatku VAT oraz wobec faktu, że wykonawca Skanska zaoferował błędne stawki podatku VAT, Zamawiający winien odrzucić ofertę tego Wykonawcy. Powyższe wprost wynika z art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, co zostało potwierdzone uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2012r., sygn. akt III CZP 52/11.

Powołana uchwała Sądu Najwyższego całkowicie odpowiada stanowi faktycznemu zaistniałemu w niniejszym Postępowaniu. Zamawiający bowiem nie narzucił stawki VAT. W pierwotnym brzmieniu SIWZ wymagał podania w ofercie ceny netto, brutto i wartości podatku VAT.

W dniu 31 maja 2012r., jeden z Wykonawców zadał pytanie: Pytanie 25 - W związku z tym, że zakres oferty obejmuje również wycenę gazów medycznych, dla których podatek VAT wynosi 8%, prosimy o wprowadzenie następującej modyfikacji formularza ofertowego: „wartość netto: zł + 23 % VAT”

Zatem, w powyższym pytaniu Wykonawca chciał wymóc na Zamawiającym określenie należnej stawki podatku VAT. Zamawiający nie określił jednak tej stawki, lecz dopuścił oferowanie stawek VAT zgodnych z wolą poszczególnych wykonawców, aby tym samym móc weryfikować ich poprawność na etapie badania i oceny ofert. Zamawiający odpowiedział bowiem:

Odpowiedź: Zamawiający modyfikuje formularz ofertowy w zakresie treści dotyczącej wynagrodzenia wykonawcy, tak iż należy wpisać łączną wartość VAT, niezależnie od stawek zastosowanych dla części zamówienia:

Odpowiedź Zamawiającego wskazuje, że Zamawiający nie chciał pierwotnym zapisem SIWZ sugerować Wykonawcom jaką stawkę należy przyjąć (tzn. że ma to być stawka jednolita), nie chciał również wskazywać, iż część zamówienia powinna być objęta 23% stawką, a część 8% stawką podatku VAT, lecz pozostawił tę kwestię do wyłącznego uznania Wykonawców.

Reasumując, należy stwierdzić, że wobec braku określenia w SIWZ jaka stawka podatku VAT obowiązuje w Postępowaniu, oraz z uwagi na charakter zamówienia (sprecyzowany przez Zamawiającego jeszcze w kwietniu 2012r., kiedy to szacował wartość zamówienia), oraz z uwagi na treść przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp, Zamawiający zobowiązany jest odrzucić oferty wykonawców, którzy w celu obliczenia ceny posłużyli się inną stawką VAT niż stawką 23%.

Uwzględniając dokumentację postępowania o udzielenie zamówienia przedstawioną przez zamawiającego oraz stanowiska i oświadczenia uczestników postępowania złożone na rozprawie i w pismach procesowych, Izba ustaliła, co następuje.

W treści odwołania zgodnie z rzeczywistością podano stan faktyczny sprawy, co zostało zreferowane powyżej.

Skanska S.A. zaoferowała wykonanie przedmiotowego zamówienia za cenę brutto 32 703 112,90 zł. Cenę powyższą podano w rozbiu na kwotę netto 26 716 730,48 zł i podatek VAT 5 986 382,42 zł.

Przyjmowanych przy obliczaniu ceny stawek podatku VAT w formularzu ofertowym, a także w żadnym innym miejscu oferty nie podano.

Z matematycznego porównania ceny netto i kwoty podatku, wynika, iż do obliczenia ceny wykonawca w tym przypadku nie zastosował stawki VAT 23% do całości przedmiotu oferty, ale przynajmniej w części zastosował jakieś stawki inne, ewentualnie popełnił błąd rachunkowy w wyliczeniu kwoty podatku. W ofercie nie podano również, do których części przedmiotu oferty zastosowano ewentualnie stawki obniżone.

W odwołaniu i w trakcie rozprawy odwołujący wskazywał, iż stawką obniżoną objęto w ofercie Skanska instalację gazów medycznych i dostawę oraz montaż sprzętu medycznego. Natomiast przystępujący (Skanska) powyższemu przeczył, deklarując, iż do instalacji gazów medycznych zastosował stawkę podstawową, a stawkę 8% przyjął względem dostawy sprzętu medycznego i nasadzeń zieleni.

W treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia zamawiający nie podał jaką stawkę VAT mają wykonawcy przyjąć i zastosować do obliczenia ceny.

Jak wynika z § 2 ust. 1 wzoru umowy załączonego do SIWZ – przyjęto wynagrodzenie ryczałtowe jako obowiązujące strony. Natomiast kosztorys ofertowy sporządzany przez wykonawcę stanowić miał jedynie dokument pomocniczy.

Uwzględniając powyższe Izba zważyła, co następuje:

Na wstępie Krajowa Izba Odwoławcza stwierdza, że odwołujący legitymuje się uprawnieniem do korzystania ze środków ochrony prawnej, o którym stanowi art. 179 ust. 1 Pzp.

Przytaczając, zgodnie z wymaganiami art. 196 ust. 4 Pzp, przepisy stanowiące podstawę prawną zapadłego rozstrzygnięcia, a których naruszenie przez zamawiającego zarzucał odwołujący, wskazać należy, iż zgodnie z art. 7 ust. 1 Pzp zamawiający przygotowuje i przeprowadza postępowanie o udzielenie zamówienia w sposób zapewniający zachowanie uczciwej konkurencji oraz równe traktowanie wykonawców, a według ust. 3 tego przepisu – zamówienia udziela się wyłącznie wykonawcy wybranemu zgodnie z przepisami ustawy.

Zgodnie z art. 87 ust. 1 Pzp, w toku badania i oceny ofert zamawiający może żądać od wykonawców wyjaśnień dotyczących treści złożonych ofert. Niedopuszczalne jest prowadzenie między zamawiającym a wykonawcą negocjacji dotyczących złożonej oferty oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a i 2, dokonywanie jakiegokolwiek zmiany w jej treści.

Natomiast art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy stanowi, iż zamawiający poprawia w ofercie inne niż pisarskie i rachunkowe omyłki, polegające na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, niepowodujące istotnych zmian w treści oferty.

Następnie, przytaczając *in extenso* dyspozycję art. 89 ust. 1 Pzp, wskazać należy, iż według powołanego przepisu zamawiający odrzuca ofertę jeżeli:

1. jest niezgodna z ustawą;
2. jej treść nie odpowiada treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia, z zastrzeżeniem art. 87 ust. 2 pkt 3;
3. jej złożenie stanowi czyn nieuczciwej konkurencji w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji;
4. zawiera rażąco niską cenę w stosunku do przedmiotu zamówienia;
5. została złożona przez wykonawcę wykluczonego z udziału w postępowaniu o udzielenie zamówienia lub niezaproszonego do składania ofert;
6. zawiera błędy w obliczeniu ceny;
7. wykonawca w terminie 3 dni od dnia doręczenia zawiadomienia nie zgodził się na poprawienie omyłki, o której mowa w art. 87 ust. 2 pkt 3;
8. jest nieważna na podstawie odrębnych przepisów.

Jak wynika ze sformułowania cytowanego przepisu zbadanie i odrzucenie oferty wykonawcy w oparciu o opisane tam przesłanki, nie jest uprawnieniem zamawiającego, które ewentualnie można albo nie należy ograniczać, ale jest jego zakreślonym w ustawie, obowiązkiem. Konsekwentnie obowiązek stosowania ww. norm rozciągał się będzie na organy orzekające w sprawie prawidłowości stosowania przepisów ustawy – Krajową Izbę Odwoławczą i sądy okręgowe – określając jednocześnie zakres ich właściwości w sprawie stosowania przepisów, do których ustawa wprost lub na skutek jej określonej interpretacji, odsyła. Właściwość taka powstanie więc obok właściwości innych organów, wprost powołanych do orzekania w sprawie stosowania danych przepisów, których prawidłowa interpretacja i zastosowanie warunkowała będzie prawidłowość zastosowania przepisów Pzp.

Dyskusja o właściwości lub uprawnieniu zamawiającego czy organów orzekających o zgodności z prawem czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, do orzekania o prawidłowości stawek VAT zawartych w ofertach przetargowych, jest więc wtórna wobec ustalenia znaczenia przepisów, które tego typu obowiązki statuują. Przy interpretacji przepisów ustawy i ustalaniu zakresu obowiązków zamawiającego, należy jednak uwzględnić postulat nie nakładania na zamawiających obowiązków, których nie będą mogli udźwignąć, i na których konsekwencje racjonalny ustawodawca nie powinien być przystać. Stosownie wydaje się również wysunięcie postulatu ograniczania i eliminacji możliwości powstawania sprzeczności w ocenie tych samych przepisów i stanów faktycznych przez różne, działające w innych porządkach prawnych, organy orzekające o prawidłowości działań zamawiającego bądź wykonawcy (np. KIO i sądy okręgowe oraz organy skarbowe i sądownictwo administracyjne).

Dla prawidłowej interpretacji i zastosowania przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy – będącego odniesieniem zasadniczego zarzutu rozpatrywanego odwołania – konieczne jest jego zestawienie i porównanie z inną przesłanką odrzucenia oferty, wynikającą z przepisu art. 89 ust. 1 pkt 2 Pzp.

Zastosowanie dyspozycji art. 89 ust. 1 pkt 2 Pzp jako podstawy odrzucenia oferty wykonawcy w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego znajduje szerokie omówienie w doktrynie, jak też orzecznictwie sądów okręgowych i Izby. Reasumując opisywane tam interpretacje normy wynikającej z ww. przepisu wskazać należy, iż rzeczona niezgodność treści oferty z SIWZ ma mieć charakter zasadniczy i nieusuwalny (ze względu na zastrzeżenie obowiązku poprawienia oferty wynikające z art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp); dotyczyć powinna sfery niezgodności zobowiązania zamawianego i opisanego w SIWZ oraz zobowiązania oferowanego w ofercie; tudzież polegać może na sporządzeniu i przedstawieniu oferty w sposób niezgodny z wymaganiami siwz (z zaznaczeniem, iż chodzi tu o wymagania siwz dotyczące sposobu wyrażenia, opisanie i potwierdzenia zobowiązania/świadczenia ofertowego, a więc wymagania, co do treści oferty, a nie wymagania co do jej formy, które również tradycyjnie są pomieszczone w SIWZ); a także możliwe być winno wskazanie i wykazanie na czym konkretnie niezgodność ta polega – co konkretnie w ofercie nie jest zgodne i w jaki sposób z konkretnie wskazanymi, skwantyfikowanymi i ustalonymi fragmentami czy normami SIWZ. Tym samym, w tym ujęciu, niezgodność treści oferty z treścią SIWZ dotyczy przede wszystkim materialnej niezgodności świadczeń wymaganych i oferowanych.

Do innego zakresu normowania odwołuje się natomiast dyspozycja art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, odnosząca się do sposobu dojścia do określenia wysokości świadczenia pieniężnego zamawiającego, którego żąda wykonawca w zamian za wykonanie zamówienia (ceny) i błędów przy powyższym popełnionych (błędów w obliczaniu ceny).

Powyższe przesłanki mogą zostać jednak – w świetle uzasadnienia ww. uchwał SN – utożsamione w przypadku określenia przez zamawiającego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (SIWZ)

wymaganego sposobu obliczenia ceny. W takim przypadku „oferowany” sposób obliczenia ceny stanowić będzie treść oferty wykonawcy i weryfikowany będzie pod kątem jej zgodności z wymaganiami SIWZ. Powyższe wynika ze stanowiska Sądu Najwyższego wyrażonego w uchwałach z 20 października 2011 r. (sygn. akt III CZP 52/11 i sygn. akt III CZP 53/11), gdzie Sąd Najwyższy dopuścił poprawienie oferty na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp w przypadku, gdy zamawiający określił w SIWZ stawkę VAT, którą należy przyjąć przy obliczeniu ceny oferty.

W takim przypadku, tj. określenia sposobu obliczenia ceny przez zamawiającego w SIWZ, do ustalenia sposobu obliczenia ceny i poprawienia oferty w tym zakresie zastosowanie znajdują regulacje art. 87 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 3 Pzp, które ze względu na używane w nich sformułowania, odnoszą się tylko do wyjaśniania i poprawiania treści oferty, a nie błędów w obliczaniu ceny.

W konsekwencji, powyższe przyjęcie, iż błąd w obliczeniu ceny może stanowić również niezgodność treści oferty z treścią specyfikacji istotnych warunków zamówienia, prowadzi do rozróżnienia dwóch rodzajów błędów w obliczaniu ceny i relatywizacji w zastosowaniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Błędy w stosunku do określonego w SIWZ sposobu obliczenia ceny, kwalifikowane byłoby również jako niezgodność treści oferty z treścią SIWZ i jako takie podlegałyby ewentualnemu wyjaśnieniu na podstawie art. 87 ust. 1 i poprawieniu na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3, do którego odsyła art. 89 ust. 1 pkt 2 ustawy. Natomiast błędy w obliczaniu ceny kwalifikowane według innego niż SIWZ punktu odniesienia poprawności takiego obliczenia, poprawieniu nie podlegają i stanowią bezwzględną przesłankę odrzucenia oferty na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

Jak już wskazano, Sąd Najwyższy ww. uchwałach przyjął i przesądził, iż błędna stawka podatku VAT podana w ofertach stanowi błąd w obliczeniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp i tym samym przesłankę odrzucenia oferty na podstawie tego przepisu. Przy czym dopuścił również określenie (narzucenie) przez zamawiającego obowiązujących wykonawców stawek podatku VAT i poprawianie ofert wykonawców w celu ich uzgodnienia z treścią SIWZ w tym zakresie.

W związku z lakonicznością uzasadnienia wyrażonego w ww. uchwałach stanowiska Sądu Najwyższego w przedmiocie ustalenia statusu VAT podawanego w ofertach wykonawców (wskazano tam tylko, iż jest to element cenotwórczy), a także brakiem rozwinięcia pojęcia „obliczania” ceny ofertowej, dla poprawności kwalifikowania i usuwania błędów w obliczaniu ceny związanych z podatkiem od towarów i usług, wskazana jest analiza dyspozycji ww. przepisu w powyższym zakresie i odniesieniu. Daleko idącym uproszczeniem byłoby przyjęcie, iż stwierdzenie „przyjęcie błędnej stawki VAT jest błędem w obliczaniu ceny” jest zrozumiałe samo przez się i nie podlega dalszej wykładni (w szczególności wobec przyjęcia przez SN możliwości określania przez zamawiającego obowiązującej wykonawców w postępowaniu stawki VAT i poprawiania ofert w tym zakresie, na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy) oraz że wyjaśnia i wyczerpuje całe bogactwo stanów faktycznych dotyczących

uwzględniania podatku od towarów i usług w ofertach wykonawców składanych w trakcie postępowań o udzielenie zamówienia publicznego i związanych z tym problemów.

Dla ustalenia znaczenie pomieszczonego w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp wyrażenia „błędy w obliczeniu ceny” i jego odniesienia do stawki podatku od towarów i usług podawanej w ofertach, należy wpierw ustalić i zdefiniować znaczenie poszczególnych pojęć w nim używanych: błąd, obliczenie i cena. Spośród powyższych, na gruncie przepisów ustawy, tylko pojęcie ceny posiada definicję legalną, na mocy zawartego w art. 2 pkt 1 Pzp odesłania: cena – należy przez to rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050, z późn. zm.). W myśl art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach – cena, to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Drugim pojęciem występującym w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6 jest pojęcie „obliczenie”. Ani ustawa ani Kodeks cywilny, do którego przepisów w art. 14 ustawy generalnie odsyła, nie definiują tego terminu, zatem należałoby ustalić i przyjąć jego zastane znaczenie językowe. Zgodnie z § 8 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie zasad techniki prawodawczej (Dz. U. Nr 100, poz. 908) w ustawie należy posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi (określeniami) w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu. „Obliczenie” to rzeczownik od czasownika „obliczyć”. „Obliczyć”, w podstawowym znaczeniu, to „licząc, ustalić wielkość lub wartość czegoś”, a także, w dalszym znaczeniu, to „uwzględnić coś w swoich planach”, „zaplanować coś, zwykle jakiś termin lub ilość czegoś” (Słownik języka polskiego, Wydawnictwo Naukowe PWN, sjp.pwn.pl). Tak więc obliczyć, to przede wszystkim wykonać operacje rachunkowe mające na celu otrzymanie końcowego wyniku. Lecz nie tylko - to także postąpić zgodnie z jakimś planem, przyjąć jakąś wielkość, dojść do jakiegoś rezultatu, szacować szanse, ryzyko czy prawdopodobieństwo... etc. Tak więc obliczenie ceny może być zarówno matematycznym przetworzeniem przyjętych, ściśle określonych, dających się wyrazić liczbowo, danych wyjściowych, jak też bardziej rzeczowym przyjęciem pewnej jej wielkości na podstawie mniej ścisłych i wymiernych szacunków i względów.

Następne pojęcie występujące w przepisie art. 89 ust. 1 pkt 6, to pojęcie błędu. Dla jego interpretacji w ramach danego przepisu, właściwie nieprzydatne jest pojęcie błędu, którym posługują się przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące wad oświadczenia woli. W rozumieniu art. 84 k.c. błąd jest jedną z wad oświadczenia woli, przy czym zgodnie z § 1 powołanego przepisu odnosi się on stricte do treści czynności prawnej. Tego typu rozumienie błędu winno być ewentualnie odnoszone i jego znaczenie dla oceny ofert rozpatrywane, w kontekście art. 89 ust. 1 pkt 8 Pzp, a więc ewentualnie jako przypadek nieważności oferty na podstawie odrębnych przepisów i to tylko w odniesieniu do oceny możliwości skorzystania z przysługującego składającemu oświadczenie woli uprawnienia do uchylenia się od

skutków oświadczenia z powołaniem na błąd co do treści czynności prawnej (§ 2 art. 84 k.c – błąd istotny).

Natomiast przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, niejako zawężająco, odnosi się w swej treści jedynie do „błędu w obliczeniu”. Nie wdając się w nazbyt subtelne, semantyczne rozważania odnośnie znaczenia językowego pojęcia „błąd”, w szczególności w zakresie zbędnych dociekań na temat psychologicznych aspektów jego popełnienia – przyjąć można, iż błędem w obliczeniu będzie taki błąd, który powodował będzie osiągnięcie, z jakichś względów nieprawidłowego, rezultatu (nie tylko w rozumieniu czynności matematycznych). Również w tym przypadku należy się odwołać do ustalonego, językowego znaczenia pojęcia błędu. Według Słownika Języka Polskiego (www.sjp.pl) błąd to: niezgodność z obowiązującymi normami; pomyłka; a także złe, niewłaściwe postępowanie. Podobnie pojęcie błędu definiowane jest w Słowniku Języka Polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN (www.sjp.pwn.pl), gdzie wyróżnia się jego następujące znaczenia: niezgodność z obowiązującymi regułami pisania, liczenia, wymowy itp.; niewłaściwe posunięcie; fałszywe mniemanie o czymś. Pojęcie błędu zawarte w ww. przepisie oznacza po prostu obiektywnie zły/nieprawidłowy/niewłaściwy (względem jakiegoś układu odniesienia) wynik lub rezultat obliczania ceny, przy którego powstaniu bez znaczenia pozostaje stopień świadomości wykonawcy błąd ten popełniającego, co do oceny podejmowanych w trakcie kalkulowania ceny czynności.

W ramach interpretacji danego wyrażenia zawartego w ustawie należy przede wszystkim zwrócić uwagę na kontekst i sposób posługiwania się przez ustawodawcę w różnych przepisach jednego aktu prawnego takimi samymi pojęciami (zgodnie z § 10 przywołanego wyżej rozporządzeniem w sprawie zasad techniki prawodawczej do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami). W przypadku pojęcia „błąd” nie prowadzi do żadnych poznawczo doniosłych rezultatów (w ustawie pojęcie „błędów”, oprócz art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, występuje w art. 26 ust. 3 – przy okazji uzupełniania dokumentów „zawierających błędy”, oraz w art. 196 ust. 6 przy instytucji sprostowania orzeczenia Izby w sytuacji gdy zawiera „błędy pisarskie albo rachunkowe lub inne oczywiste omyłki popełnione w orzeczeniu”), natomiast rzuca pewne światło na możliwy sposób rozumienia terminu „obliczenie”.

W przepisach Pzp rzeczowniki „obliczanie” i „obliczenie” występują kilka razy, w różnych przypadkach. „Obliczanie” dotyczy obliczania wartości zamówienia na roboty budowlane (art. 33 ust. 2), obliczania planowanych kosztów prac projektowych oraz planowanych kosztów robót budowlanych określonych w programie funkcjonalno-użytkowym (delegacja do wydania właściwego rozporządzenia - art. 33 ust. 3 pkt 2) oraz obliczania i wypłacania nagrody jubileuszowej członkom Krajowej Izby Odwoławczej (art. 173 ust. 9). Natomiast sam rzeczownik „obliczenie” występuje dwa razy: w art. 89 ust. 1 pkt 6 oraz w art. 36 ust. 1 pkt 12, gdzie wymagane jest aby specyfikacja istotnych warunków zamówienia zawierała opis sposobu obliczenia ceny”. I to właśnie ten przepis wydaje się kluczowy dla ustalenia właściwego znaczenia i zakresu normowania art. 89 ust. 1 pkt 6, nie tylko ze względu na możliwe rzeczowe i

celowościowe powiązanie zakresów ich normowania, ale także w związku z tożsamością użytych w nich wyrażeń językowych. Przepisy te łączy zarówno pojęcie „obliczenie”, jak też „cena”, ale wiąże je również identyczne i występujące jedynie w tych miejscach ustawy frazeologiczne powiązanie tych dwóch pojęć, czyli „obliczenie ceny”.

Tym samym nie można ustalić znaczenia przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w oderwaniu od regulacji art. 36 ust. 1 pkt 12. Opis sposobu obliczenia ceny to nic innego jak wskazanie przez zamawiającego w siwz sposobu, algorytmu (ciągu określonych czynności), zgodnie z którym wykonawca obowiązany jest postępować, by na końcu otrzymać cenę oferty. Inaczej: jest to opisanie skończonej ilości czynności i elementów prowadzących do otrzymania ceny. W najprostszymi wypadkach może to być jedynie przyjęcie i podanie jednej ceny dla całej oferty.

Tym samym przynajmniej jednym z przykładów błędów w obliczaniu ceny w rozumieniu art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp, będzie przyjęcie i przeprowadzenie (za jakichkolwiek względów) obliczenia ceny inaczej, aniżeli w sposób wymagany w treści SIWZ. Tak więc zastosowanie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy, będzie w tym ujęciu sprowadzało się do sytuacji, gdy wykonawca obliczając cenę swej oferty nie zastosował się do sposobu obliczenia ceny opisanego w SIWZ i otrzymał cenę ofertową inną niż w przypadku postępowania zgodnie z instrukcjami zamawiającego. Przykładem takiego błędu jest przede wszystkim omyłka rachunkowa w obliczeniu ceny inna niż oczywista (oczywistą omyłką rachunkową zamawiający obowiązany jest poprawić na mocy art. 87 ust. 2 pkt 2). Innym błędem może być tu np. obliczenie średniej arytmetycznej jakichś wielkości zamiast średniej ważonej, przyjęcie do obliczenia ceny innej wielkości niż żądał zamawiający (np. stawki WIBOR IM zamiast stawki WIBOR 3M przy obliczeniu stopy oprocentowania kredytu), przyjęcie wielkości z innego dnia, niż wymagał zamawiający (np. ceny hurtowej paliwa z dnia złożenia oferty zamiast z dnia publikacji ogłoszenia), powiększenie wielkości o pewien wskaźnik zamiast pomniejszenia, czy inne odstępstwa od algorytmu obliczania ceny określonego w SIWZ.

Powyższe wskazuje na jeden z możliwych do zidentyfikowania wzorców normatywnych obliczania ceny – algorytm obliczania, a tym samym kategorię błędów w jej popelnianiu – błędów w stosunku do ustanowionego algorytmu. W tym rozumieniu cena będzie obliczona błędnie, wtedy i tylko wtedy, gdy proces dojścia do owej wartości wyrażonej w jednostkach pieniężnych zapłaty za towar lub usługę, pozostawał będzie niezgodny z określonym w postanowieniach SIWZ lub w przepisach prawa, algorytmem jej obliczania (tak, jak np. przepisy prawa określają sposób obliczania tzw. trzynastego wynagrodzenia, nagród jubileuszowych, dodatków funkcyjnych... etc., wskazując na określone dane wyjściowe, współczynniki i zmienne oraz zasady ich wykorzystywania w procesie obliczeń).

Innym z możliwych do zidentyfikowania rozumień błędu w obliczeniu ceny jest jego ujęcie ekonomiczne. Innymi słowy, błąd w obliczeniu ceny będzie błędem ekonomicznym wykonawcy. Przez odniesienie się

do co prawda denotacyjnie nieostrych, jednakże wyraźnych (w rozumieniu logicznej możliwości wskazania desygnatów pewnych, ale niemożliwości przeprowadzenia ostrej delimitacji przypadków granicznych), pojęć typu: koszty, zysk, nakłady, zakres zamówienia – możliwe jest stwierdzenie i ocena poprawności ekonomicznej kalkulacji ceny ofertowej względem danego przedmiotu zamówienia, tj. uwzględnieniu w niej wszelkich kosztów i elementów, które z tego punktu widzenia w danej cenie powinny się znaleźć. W tym ujęciu błędu, nie ma co prawda ścisłego algorytmu obliczenia ceny, od którego nawet drobne odstępstwo oznacza popełnienie błędu, tak więc błąd ekonomiczny zakładał będzie pewien zakres nieostrości w jego kwalifikacji. Niemniej jednak założyć można, iż występują pewne obowiązkowe elementy, współczynniki lub stałe, których pominięcie lub zmiana – przynajmniej w znacznym wymiarze – przy obliczaniu ceny, przesądza o ekonomicznej nieadekwatności żądanej zapłaty do oferowanego w zamian wykonania przedmiotu zamówienia – ekonomicznym błędzie w obliczeniu ceny.

W dalszej kolejności, dla stwierdzenia jakiego rodzaju błędu popełnionym przy obliczaniu ceny jest „błędna stawka VAT” przyjęta/podana w ofercie, konieczne jest przeanalizowanie czym w ogóle jest podatek od towarów i usług, kiedy i w jaki sposób powstaje obowiązek podatkowy z nim związany, oraz jakie znaczenie ma jego wskazanie w ofercie w odniesieniu do przepisów innych niż tylko regulacja art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp.

W szczególności dalszej interpretacji wymaga znaczenie „cenotwórczego” charakteru podatku od towarów i usług wskazanego ww. uchwałach Sądu Najwyższego, zarówno na gruncie przepisów ustawy (czy ustawy o cenach), jak i na gruncie prawa podatkowego czy prawa zobowiązań. Ustaleniu wymaga więc w jaki sposób i w jakim sensie stawka czy kwota VAT podawana w ofercie, „tworzy” cenę ofertową i w jakim zakresie determinuje jej wysokość, jako elementu świadczenia wzajemnego (na gruncie prawa zobowiązań), czy wreszcie w jaki sposób powiązana jest z wysokością realnych zobowiązań podatkowych stron.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług (VAT) jest przede wszystkim odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (także eksport i import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów... etc.)

Natomiast zgodnie z art. 19 ust. 1 tej ustawy, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Przy czym zgodnie z ust. 4 tego przepisu, jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7 dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

W świetle regulacji ustawy o podatku od towarów i usług stawka VAT podana w ofercie na wykonanie określonej dostawy towaru czy usługi, nie ma żadnego znaczenia prawnego dla powstania, wysokości i egzekucji zobowiązań podatkowych. To nie oferty są opodatkowane podatkiem od towarów i usług, i nie na ich etapie powstają obowiązki podatkowe. Opodatkowana VAT pozostaje sprzedaż, a więc

wykonanie (wykonywanie) zamówienia publicznego. Przy czym sprzedaż (odpłatna dostawa czy usługa) opodatkowana jest podatkiem w wysokości wynikającej z przepisów obowiązujących w chwili jej wykonywania, a nie w wysokości wynikającej z oferty wykonawcy czy SIWZ. Innymi słowy: niezależnie więc od tego czy do wyliczenia żądanej przez siebie ceny wykonawca przyjął VAT w wysokości 1% czy 99%, na rzecz Skarbu Państwa zapłaci przewidywany w adekwatnych przepisach podatek wyliczony względem wartości dokonywanej przez niego sprzedaży i po jej wykonaniu. Przygotowywanie ofert przetargowych oraz ich wycena, nie jest objęte zakresem regulacji przepisów podatkowych.

Brak jest więc cenotwórczej roli VAT zawartego w ofercie, która miałaby wynikać z regulacji przepisów podatkowych. Jak już wskazano, VAT „zawarty” w ofercie nie kształtuje przyszłych zobowiązań podatkowych – brak jakiegokolwiek prawnego powiązania pomiędzy tzw. VAT-em deklarowanym w ofercie, a podatkiem od towarów i usług stanowiącym dochód budżetu państwa, należnym i naliczanym po dokonanej sprzedaży, który określają adekwatne przepisy podatkowe.

VAT wskazywany w ofercie wykonawcy czy przyjmowany do obliczenia jej ceny, nie ma również znaczenia prawnego dla możliwości odliczania podatku VAT przez zamawiającego, będącego płatnikiem i podatnikiem VAT, związanego z dokonywaną przez zamawiającego własną sprzedażą. Niezrozumiałym jest twierdzenie jakoby tego typu zamawiający mieli „możliwość odliczania podatku zawartego w cenie brutto oferty”, a w związku z tym decydująca dla powyższego była cena netto zawarta w ofercie. Nalicza się i odlicza podatek należny, a więc podatek od dokonanej sprzedaży, a nie podatek spodziewany czy deklarowany (np. w ofertach). Jeszcze raz należy powtórzyć, iż jakiegokolwiek deklaracje ofertowe w przedmiocie zawartego w ofercie VAT i wewnętrznej struktury ceny ofertowej, nie mają znaczenia zarówno dla zobowiązań podatkowych wykonawcy i zamawiającego. Zarówno zamawiającego i wykonawcę obowiązują w tym zakresie przepisy podatkowe aktualne w chwili wykonania dostawy lub usługi (determinujące wysokość ich zobowiązań podatkowych, w tym możliwość dokonania stosownych odliczeń podatku) a nie informacje o VAT zawarte w ofertach.

Zauważenia wymaga również brak skutków zobowiązaniowych (w sferze prawa cywilnego) przyjęcia do wyliczenia ceny i podania w ofercie takiej czy innej stawki lub kwoty VAT. W przypadku umawiania się stron o tzw. cenę brutto (a w związku z cytowaną definicją ceny, taka cena – w której podatek VAT jest zawarty – powinna stanowić przedmiot ofert i umów o wykonanie zamówienia publicznego) taka cena pozostanie niezmienną i wiążącą strony w całym okresie obowiązywania umowy, niezależnie od stawki czy kwoty VAT podawanej w ofercie, a nawet od realnych stawek i kwot VAT należnych względem dokonanej sprzedaży. Należny podatek od towarów i usług stanowiący zobowiązanie publicznoprawne podatnika względem Skarbu Państwa, nie jest przedmiotem cywilnoprawnego zobowiązania ofertowego wykonawcy względem zamawiającego. Strony nie umawiają się o to jaki podatek zostanie naliczony i odprowadzony na rzecz Skarbu Państwa – powyższe niezależnie od woli stron przesądzają bezwzględnie obowiązujące przepisy podatkowe.

Jeszcze raz należy podkreślić, iż co do zasady, kwota zobowiązania pieniężnego zamawiającego za wykonane zamówienie, wyrażana ceną ofertową, którą zamawiający zobowiązuje się zapłacić wykonawcy, pozostanie niezmienna w trakcie realizacji zobowiązania, niezależnie od rzeczywistej wysokości należnego, naliczanego czy odprowadzanego podatku (przynajmniej przy braku stosownych mechanizmów waloryzacyjnych przewidzianych w umowie). Tym samym w przypadku gdy strony umawiają się o zapłatę „ceny brutto”, prawidłowy bądź nieprawidłowy VAT w ofercie nie wpływa na wymagalność i egzekwowalność zobowiązania pieniężnego w wysokości przyjętej przez strony w umowie, a wcześniej w ofercie, którego wysokość kształtowana jest mocą swobodnego oświadczenia woli stron (a właściwie oświadczenia woli wykonawcy, co do ceny, której żąda za wykonanie zamówienia).

Wskazywany brak prawnego znaczenia podatku od towaru i usług dla przyjęcia i obliczenia ceny ofertowej należy rozumieć w ten sposób, iż przepisy prawa podatkowego i cywilnego nie przewidują żadnego algorytmu obliczenia jej wartości, z obowiązkowym uwzględnieniem podatku VAT w określonej wysokości. W szczególności brak więc algorytmu/obowiązku obliczania przez wykonawcę oczekiwanej zapłaty za oferowane świadczenie (ceny ofertowej) w następujący sposób: w pierwszej kolejności obliczenie ceny netto i doliczenie do niej VAT (w wysokości wynikającej z przepisów obowiązujących w chwili ofertowania, lub spodziewanej w chwili wykonania zamówienia – nigdy nierozstrzygnięte pozostało czy miałyby to być przepisy określające wysokość podatku na dzień składania ofert, czy może na dzień wykonywania zamówienia).

Algorytm taki nie wynika również z przepisów ustawy o cenach i zawartej w jej art. 3 ust. 1 pkt 1 definicji. Dla przypomnienia: cena, to wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Przepis ten w szczególności nie przesądza o cenotwórczej roli VAT w znaczeniu ustanawianego prawem algorytmu obliczania ceny. Przyjęcie niezgodnej z prawem stawki VAT do obliczania wysokości żadanego świadczenia pieniężnego, wcale nie oznacza niezgodności ceny z ww. przepisem, a powołana definicja nie statuuje konieczność obliczania ceny według wskazanego schematu: od netto do brutto. Przy interpretacji definicji zawartej w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach, często na wyrost zakreśla się jej normatywny charakter. Tymczasem powołana definicja nie nakłada na adresatów ustawy o cenach jakichkolwiek obowiązków związanych ze sposobem dojścia do określenia wysokości żadanego świadczenia pieniężnego. Przepis określa jedynie, w jakim znaczeniu terminem tym posługuje się ustawa o cenach oraz oznacza, że w cenie, wskazanej jako zapłata na rzecz wykonującego świadczenie niepieniężne przedsiębiorcy, zawiera się podatek od towarów i usług (patrz: cytowana poniżej uchwała Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r.). Użyty w definicji ceny zwrot „uwzględnia się” nie oznacza, iż podatek od towarów i usług, i w jakiej wysokości, uwzględnić ma faktycznie

sprzedawca i w jaki sposób wpłynąć ma na żadaną przez niego cenę. Oznacza natomiast, iż podatek VAT lub akcyzowy uznaje się za wliczony w cenę.

Ustawa o cenach ustanawia w ten sposób swego rodzaju domniemanie, że w cenie podanej przez sprzedającego kupującemu, jeśli nic innego nie podał sprzedający, wliczone są kwoty podatku VAT czy akcyzowego. Chodzi za tem o usprawnienie i czytelność obrotu – jeżeli cena, to cena brutto, czyli wszystko co jest do zapłacenia za wyceniane świadczenie.

W związku z odesłaniem zawartym w Pzp, również na jej gruncie, takie znacznie pojęcia ceny powinno być przyjmowane. Jak wynika z całokształtu uregulowań ustawy, w ramach oceny ofert winny być porównywane tzw. ceny brutto, tj. koszty, które na rzecz wykonawcy, zamawiający rzeczywiście poniesie. Takie ceny wykonawcy podają w ofertach i są to ceny wiążące na podstawie złożonych przez nich oświadczeń woli.

Jak wskazano wyżej, z powoływanej definicji z ustawy o cenach nie wynika, iż ceny żądane przez przedsiębiorców (tu: ceny ofertowe) mają być obliczane przez ustalenie ceny netto i następnie ustalenie obowiązującej na podstawie przepisów podatkowych stawki VAT, uzyskanie iloczynu ceny netto i stawki podatku, a następnie zsumowanie ceny netto i kwoty podatku. Z definicyjnego wskazania, iż w płaconej cenie uwzględniony jest obowiązujący z mocy prawa (czyli w prawidłowej wysokości) podatek od towarów i usług, logicznie nie wynika jakkolwiek nakaz określonego „obliczania” i kalkulowania ceny przez przedsiębiorcę. Definicja taka wskazuje jedynie na zakres ceny (jako zawierającej VAT) oraz że względem takiej ceny – ceny, której oczekuje/otrzyma wykonawca w ramach zamówienia – zamawiający winni przeprowadzić porównanie ofert, a organy skarbowe ustalą prawidłowy wymiar podatku od towarów i usług w przypadku stwierdzenia błędów podatnika w takcie jego odprowadzania.

Odnosnie braku w przepisach prawa algorytmowego wzorca obliczania ceny ofertowej i kwalifikacji ceny ofertowej jako tzw. ceny brutto zawsze zawierającej (uwzględniającej) w sobie – w znaczeniu podatkowym i zobowiązaniowym – VAT w należnej w chwili wykonywania zamówienia wysokości, dodatkowo wskazać należy, co następuje.

Pojęcia ceny netto i brutto w ogóle nie występują w podstawowych (ustawowych) przepisach prawa podatkowego – przede wszystkim w Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o podatku od towarów i usług (pojęcia takie pojawiają się dopiero w przepisach wykonawczych do ww. ustawy). Zgodnie z art. 29 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawą opodatkowania tym podatkiem, co do zasady, jest obrót, przy czym obrotem jest „kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej”. Przepis art. 103 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nakłada na podatników obowiązek „bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku”, a zgodnie z przepisem art. 106 ust. 1 „Podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę”, która w szczególności stwierdza „dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące

podatnika i nabywcy". Wskazana w przepisie „cena jednostkowa bez podatku” to właśnie „cena netto”, a „kwotę należności” można zakwalifikować jako tzw. „wartość brutto” lub „cenę brutto”. Kwota podatku (tzw. podatek należny) jest obliczana od podstawy opodatkowania, według stawek określonych w art. 41 ww. ustawy.

Powyższe wskazuje, iż punktem wyjścia do określenia wartości podatku jest wartość sprzedaży (kwota należna – cena brutto) i to ona de facto stanowi bazę do określenia zobowiązania podatkowego. Zatem zmiana stawki podatku nie wpływa na zmianę kwoty należnej (ceny brutto), lecz zmiana stawki powoduje zmiany w jej wewnętrznej strukturze - przesunięcia pomiędzy ceną netto (podstawą opodatkowania) a wartością podatku.

Przepisy podatkowe absolutnie nie wskazują w jaki sposób cenę brutto, a więc wartość swojej sprzedaży, obliczać ma i przyjmować wykonawca. Przesądzają natomiast, iż punktem wyjścia do określenia wysokości zobowiązania podatkowego (kwoty należnego podatku) jest cena brutto (wysokość podstawy opodatkowania, a więc ceny netto, określa się względem kwoty należnej, czyli wartości sprzedaży, która pozostaje niezmienna).

Jak wynika z powyższego, zarówno w znaczeniu cywilistycznym, jak i podatkowym, to nie wartość podatku determinuje wysokość zobowiązania, ale wartość zobowiązania determinuje wysokość podatku. Przewidywana w przepisach wysokość podatku może oddziaływać na wysokość ceny ofertowej jedynie ekonomicznie, a nie prawnie. W niczym nie ogranicza swobody umów w odniesieniu do możliwości dowolnego wycenienia swojego świadczenia. - przyjęcia dowolnej ceny ofertowej niezależnie od obowiązującej stawki podatku od towarów i usług. To nie podatek tworzy wartość sprzedaży, ale wartość sprzedaży (cena) *de iure* „tworzy” podatek. Pokreślenia wymaga, iż niezależnie od właściwych (obowiązujących) stawek podatku VAT, który wykonawca spodziewa się odprowadzić od swojej sprzedaży, zawsze w swojej ofercie może podać taką samą cenę brutto, której otrzymania oczekuje. Powyższe wymaga od wykonawcy jedynie kilku, w istocie technicznych, zabiegów na wewnętrznej strukturze ceny.

Powyższe potwierdzają rozważania zawarte w uchwale Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r., (sygn. akt III CZP 54/06), gdzie wskazuje się, iż przyjmowane w orzecznictwie twierdzenie, że podatek VAT jest elementem cenotwórczym „...oznacza tylko tyle, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę jest uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT. O wysokości ceny, jaką zobowiązany jest zapłacić nabywca towaru lub usługi decyduje wszakże treść umowy ze sprzedawcą.”

I dalej: „...W pierwszej kolejności należy odnieść się do art. 3 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 5.07.2001 r. o cenach. Zdefiniowano w nim pojęcie ceny jako „wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest zobowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym”. Z przepisu tego wynika tylko tyle, że cena, a więc świadczenie, które kupujący zobowiązany jest zapłacić sprzedawcy,

obejmuje podatek VAT. Oznacza to tym samym, że sprzedawca nie będzie miał możliwości żądania dodatkowego świadczenia ponad uzgodnioną cenę, powołując się na to, że nie uwzględniła ona podatku VAT. Jeśli tak, to nie ulega wątpliwości, że przepis ten per se nie stwarza także podstawy prawnej, by w przypadku podwyższenia podatku VAT, które nastąpiło po zawarciu umowy, sprzedawca mógł żądać zapłaty odpowiednio zwiększonej ceny. Z podstawowych zasad prawa zobowiązań wynika wniosek, że zakres obowiązku dłużnika w zasadzie obejmuje to, co wynika z treści zobowiązania. Jeśli więc przy zawieraniu umowy uzgodniono cenę obejmującą VAT wg określonej stawki, to treść art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy o cenach nie stwarza uprawnienia do podniesienia ceny w razie zmiany stawki podatku VAT.

Takiej podstawy prawnej nie stwarzają również przepisy ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.). Ustawa ta bowiem nie przesądza w żadnym stopniu o wysokości wynagrodzenia za dokonanie określonej czynności cywilnoprawnej. Ta kwestia objęta jest uzgodnieniem między stronami. Strony oczywiście uwzględniają zwykle wysokość podatku przy ustaleniu wysokości świadczenia, co jednak nie uzasadnia wniosku, że de iure wysokość podatku rozstrzyga o wysokości świadczenia. Występuje tu zależność odwrotna: wysokość podatku zależy od wysokości świadczenia uzgodnionego między stronami. Sama zmiana stawki podatku VAT nie jest więc samoistną podstawą do zmiany treści zobowiązania już choćby z tego względu, że po wzroście stawki VAT sprzedawcy nie muszą przerzucić zwiększonego obciążenia na nabywców....”

Cytowane stanowisko zostało zajęte przez Sąd Najwyższy na kanwie oceny żądania przez stronę umowy podniesienia jej wynagrodzenia w związku z podniesieniem ustawowej stawki VAT dokonanym w trakcie realizacji umowy, w której strony jako wzajemnie obowiązującą wysokość zapłaty przyjęły cenę brutto. Jakkolwiek nie odnoszą się one bezpośrednio do kwestii niniejszym poruszanych, uniwersalne tezy tam zawarte dotyczące charakteru i znaczenia ceny umownej oraz znaczenia podatku VAT dla jej „zobowiązaniowej” wysokości, mogą zostać, co najmniej pośrednio, odniesione do oceny charakteru ceny ofertowej oraz znaczenia przypisanej jej stawki podatku VAT.

W szczególności konkluzją wynikającą z powyższych rozważań Sądu Najwyższego było twierdzenie, że zwiększenie stawki VAT na roboty budowlane, powoduje oczywiście zwiększenie zakresu zobowiązania podatkowego wykonawcy, nie powoduje jednak zmiany ceny obowiązującej pomiędzy stronami i jako takie nie uzasadnia żądania jej „automatycznego” podniesienia. Obowiązująca między stronami cena nie wymaga zmiany, nie staje się również nieważną lub „źle obliczoną” nawet jeżeli pierwotnie przyjęta przez wykonawcę stawka VAT stała się nieistniejącą czy okazała nieprawidłową.

W przypadku przyjęcia, że ustawa o cenach ustanawia określony, obowiązkowy mechanizm „obliczania” ceny (wyżej opisany „od netto do brutto”) niezasadne byłyby podane wyżej twierdzenia Sądu Najwyższego o charakterze wynagrodzenia umownego (a więc i ceny oferty) i jego relacji do przyjętej w nim stawki VAT. Przeciwnie, cena płacona wykonawcy świadczenia niepieniężnego w świetle przepisów prawa determinowana byłaby przez owe dwie zmienne – przyjętą cenę netto i stawkę VAT. Wtedy jakkolwiek zmiana stawki VAT (czy to ustawowa, czy jej korekta do prawidłowej wysokości przez

organy skarbowe) pociągałaby za sobą obniżenie lub podwyższenie ceny płaconej przez odbiorcę świadczenia niepieniężnego (ceny brutto) jako „obliczanej” w taki sposób.

Podsumowując, *de iure* żaden obowiązujący sposób obliczania ceny (szczególnie w odniesieniu do stawek VAT) w definicji ceny zawartej w ustawie o cenach czy w obowiązujących przepisach podatkowych lub prawie cywilnym, nie został przewidziany. Również *de facto* przyjmowanie ceny oferowanej wcale nie zawsze przebiega i musi przebiegać według mechanizmu „od netto do brutto”. Często praktyka wykonawców w tym zakresie jest odmienna – jak wskazują „okrągłe”, nominalne ceny ofertowe, wykonawcy najpierw przyjmują (kierując się różnymi względami) określoną kwotę brutto, a więc cenę, którą żądają za swoją dostawę, usługę czy robotę budowlaną i następnie względem tej kwoty wyliczają cenę netto i kwotę należnego podatku, aby podać je w ofercie, gdzie podanie powyższego jest przeważnie zwyczajowo wymagane w specyfikacjach istotnych warunków zamówienia.

Podsumowując tę część rozważań należy przyjąć, iż podatek VAT nie ma znaczenia cenotwórczego w rozumieniu przyjmowania jakiegoś normatywnego wzorca (algorytmu), który w sposób dokładny nakazywałby jego matematyczne wykorzystywanie w procesie dochodzenia do obliczenia ceny ofertowej. A przyjęcie do obliczenia ceny błędnej stawki czy kwoty podatku VAT nie stanowi błędu w odniesieniu do jakiegokolwiek ścisłego wzoru jej obliczania. Wskazanemu w powołanych uchwałach Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2012 r. cenotwórczemu charakterowi VAT należy więc przypisać jakieś znaczenie inne.

Nie jest wykluczone, iż Sąd Najwyższy w ww. uchwałach przypisał podatkowi VAT cenotwórcze znaczenie w sensie ekonomicznym, tj. jako ekonomicznego współczynnika, wpływającego na wysokość żądanego świadczenia pieniężnego. W tym ujęciu wykonawca pokazać ma, iż swoją cenę kalkuluje i oblicza z uwzględnieniem prawidłowej stawki podatku VAT ze względu na postulowaną i spodziewaną poprawność ekonomiczną kalkulacji cenowej z jego strony. Podatek VAT, który odprowadzi wykonawca w związku z dokonaną sprzedażą, ma niewątpliwie cenotwórczy charakter, w związku z faktem, iż zawsze w jakimś stopniu wpływa na realne podniesienie wysokości ceny celem przerzucenia kosztu VAT na nabywcę końcowego.

Jednakże zaznaczyć przy tym należy, iż ekonomiczne obciążenia wykonawców związane ze spodziewaną do odprowadzenia kwotą podatku od oferowanej sprzedaży będą różne. Neutralność ekonomiczna podatku VAT dla wykonawców jest jedynie pewnym idealnym, właściwie nierealizowalnym w praktyce, założeniem teoretycznym, a tym samym, dla każdego z wykonawców, w różnych przypadkach i okresach, ostateczne znaczenie ekonomiczne VAT-u będzie inne. Taki sam będzie jedynie punkt odniesienia – stawka VAT za dane zamówienie.

Tym samym przez weryfikację w ramach art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy danych informujących o kwocie czy stawce VAT przewidzianej w ofercie na pokrycie przyszłego zobowiązania podatkowego, nie dokonuje się w istocie sprawdzenia realnego uwzględnienia w cenie ofertowej pełnej kwoty spodziewanego do odprowadzenia podatku VAT. A to chociażby ze względu, iż wykonawca zawsze może podać w ofercie

określoną kwotę lub stawkę VAT, a jednocześnie faktycznie skalkulować w cenie wartości inne – bez szczegółowego badania i wyjaśniania wszystkich elementów ceny jest to właściwie dla zamawiającego nieweryfikowalne. Ponadto wykonawca może zakładać pokrycie kosztów przyszłych zobowiązań podatkowych ze źródeł innych niż otrzymana cena i z tego względu faktycznie w ogóle w kwocie swojego wynagrodzenia ich nie kalkulować (pod warunkiem, iż nie doprowadzi to do rażącego obniżenia ceny weryfikowanego w ramach art. 89 ust. 1 pkt 4 Pzp). Wreszcie, wykonawcy różnie kalkulować mogą stopień konieczności podniesienia ceny, ze względu na zakładaną niepewność co do wartości VAT-u, który w przyszłości będą mogli odzyskać.

Następuje tu więc swoista weryfikacja poprawności danych nominalnie w ofercie zawartych, służąca weryfikacji czy wykonawca całość swoich spodziewanych kosztów i korzyści ekonomicznych kalkulowanych w ramach danego zamówienia, przynajmniej odnosił do prawidłowo rozpoznanej stawki VAT i przynajmniej mógł (bo nie wiadomo czy to rzeczywiście zrobił) ją w swoich obliczeniach ceny uwzględnić.

Błędna stawka VAT podawana nominalnie w ofercie, i traktowana jako jedna z danych wyjściowych przyjętych do kalkulacji wysokości ceny, stanowiłaby więc ekonomiczny błąd w obliczeniu ceny i w tym znaczeniu podpadała będzie pod regulację art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp. Jako taka, nieprawidłowa stawka VAT w ofercie, byłaby podobna, do przyjęcia w ramach kalkulacji ceny ofertowej nieprawidłowej wartości energii elektrycznej, ceny benzyny lub wynagrodzenia pracowników, koniecznych do wykonania danego zamówienia. Jednakże tego typu błędy ekonomiczne weryfikowane są raczej w ramach przepisów dotyczących rażąco niskiej ceny (art. 89 ust. 1 pkt 4 Pzp), a nie dotyczących błędu w obliczeniu ceny.

Na fakt, iż stawka VAT zawarta w ofertach jest tylko pewnym idealnym i nominalnym współczynnikiem, który należy przyjąć i pokazać w ofercie jako służący do obliczenia ceny, wskazuje znaczenie treści specyfikacji istotnych warunków zamówienia w przedmiocie określenia stawki podatku VAT, względem której poprawiane mają być oferty wykonawców, do dopuścił Sąd Najwyższy w uchwałach z 20 października 2011 r. Oznacza to *de facto* przyznanie zamawiającym uprawnienia do określania wiążącej wykonawców – oczywiście tylko dla celu obliczenia ceny – stawki podatku VAT.

W związku ze znaczną komplikacją systemu podatkowego, zamawiający częstokroć nie są w stanie zidentyfikować stawki bądź stawek prawidłowych i wymagają przyjęcia do obliczenia cen ofertowych, stawki podatku od towarów i usług innej niż wynikająca z aktualnie obowiązujących przepisów. W takiej sytuacji wykonawcy właściwie powinni skalkulować cenę ofertową według własnego oglądu swoich przyszłych zobowiązań podatkowych, czyli przyjąć cenę brutto jaka wynika z ich potrzeb i interesów, a zamawiającemu podać ją w rozbiciu na cenę netto, brutto i podatek VAT w taki sposób jaki zamawiający sobie życzy (z uwzględnieniem stawki wymaganej przez zamawiającego). W ten sposób osiągnięta zostanie zgodność ukazanego w ofercie obliczenia ceny z treścią SIWZ bez konieczności poprawiania oferty na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3 Pzp.

Na marginesie można tu dodać, iż ciekawym zagadnieniem pozostaje w tym przypadku ustalenie właściwego sposobu poprawienia ceny ofertowej. Po pierwsze postulować można tu poprawienie jedynie jej wewnętrznej struktury i pozostawienie niezmienionej ceny brutto. Tym samym operacja taka uwidoczni jedynie informacyjny charakter podatku VAT wskazywany w ofercie i generalną zbędnosc jego oceniania w trakcie oceny ofert. Drugą opcją jest uznanie za obowiązującą i niezmienną ceny netto i wyliczyć ceny brutto względem netto z zastosowaniem stawki wskazanej w SIWZ. W takim przypadku dojdzie do zmiany ceny brutto i jej ewentualnego obniżenia lub podwyższenia. Prowadzić to może do paradoksalnych sytuacji, w których ceny ofertowe ustalali będą zamiast i wbrew wykonawcom zamawiający, na dodatek wbrew swoim interesom, np. wybierając ofertę po uprzednim podniesieniu jej ceny, za którą wykonawca i tak był gotowy i był w stanie wykonać zamówienie (na co wykonawcy raczej zawsze chętnie przystaną) lub obniżając cenę oferty i w ten sposób czyniąc ją dla wykonawcy nieopłacalną i nieakceptowalną (na tego typu poprawkę wykonawca może się nie zgodzić, co z kolei spowodować może konieczność odrzucenia oferty i prowadzić może do konieczności wyboru oferty znacznie droższej niż pierwotna cena oferty odrzuconej).

Odnosnie zidentyfikowanych i opisanych powyżej, możliwych „rozumień” nieprawidłowej stawki VAT, jako błędu w obliczeniu ceny, należy poczynić pewne zastrzeżenie, co do konsekwencji tego typu błędów dla postulowanej w doktrynie i orzecznictwie porównywalności ofert, w szczególności możliwości zdobycia jakiegokolwiek „przewagi konkurencyjnej” przez wykonawców „prowadzących grę rynkową stawką VAT” przy sporządzaniu swojej oferty i w ten sposób osiągających efekt obniżenia jej ceny. Powyższe prowadzić ma do naruszenia zasady uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców (art. 7 ust. 1 Pzp)

Porównywalność ofert, w podanym wyżej ujęciu, dotyczy ich wymiaru ekonomicznego (wysokości oferowanych cen) oraz zapobiegać ma możliwości wykorzystywania przez wykonawców mechanizmu zaniżania ceny przez zniżenie stawki VAT w celu uzyskania zamówienia.

Niewątpliwie wykonawcy mogliby obniżyć swoje ceny ofertowe przez obniżenie podatku VAT i w ten sposób osiągnąć przewagę konkurencyjną nad innymi wykonawcami, którzy spodziewają się zapłacić VAT wyższy, gdyby wymiar podatku od towaru i usług od tych wykonawców zależał, albo ściślej: gdyby dla wysokości ich zobowiązania podatkowego oraz kosztów jego obsługi, jakiegokolwiek znaczenie miała stawka VAT, którą podadzą w ofercie. Tymczasem dla powyższego znaczenie ma tylko wartość sprzedaży (cena brutto), względem której ustalony zostanie należny podatek (według założeń systemu podatkowego, od tego samego przedmiotu opodatkowania taki sam dla wszystkich podatników). Przyjmując w swojej kalkulacji cenowej podatek niższy niż rzeczywiście zapłaci, wykonawca obniży po prostu ekonomiczną rentowność swojego świadczenia, a nie zdobędzie przewagę konkurencyjną nad innymi wykonawcami.

Na kanwie powyższego jeszcze raz należy pokreślić i powtórzyć – VAT podany w ofercie nie ma znaczenia zobowiązaniowego i podatkowego. Wykonawca więc nie miałby żadnej potrzeby i interesu aby „przyznawać” się zamawiającemu i innym wykonawcom, iż „zdobył przewagę konkurencyjną” stosując niższą stawkę podatkową, skoro i tak zawsze może żądać w ofercie takiej samej ceny brutto, podając przy okazji w jej rozbiciu stawkę wyższą. I w ten sposób jego obliczone na obniżenie ceny ofertowej „obniżenie” VAT stanie się dla innych podmiotów niewidoczne (tak jak np. uwzględnienie w cenie oferty podatku akcyzowego, do którego również odnosi się ustawa o cenach w swojej definicji ceny, a którego podania w ofertach, w odróżnieniu od podatku od towarów i usług, nigdy zwyczajowo się nie wymaga).

Na gruncie ustawy, oferty „porównywalne” w sensie prawnym, to oferty, które mieszczą się w granicach dopuszczalności ich przyjęcia zakreślonych w art. 89 ust. 1 Pzp. Natomiast porównywalne ceny, a więc ceny, które da się porównać, to po prostu w taki sam sposób wyrażone kwoty pieniężne, należące do tej samej kategorii (ceny brutto) i dotyczące tego samego przedmiotu zamówienia.

W ustawie nie zakłada się jakiegś absolutnej ekonomicznej porównywalności ofert w aspekcie ich przygotowania czy ustalenia ceny. Przepisy nie narzucają ani nie zakładają w jaki sposób wykonawca kalkulację własnej ceny przeprowadzi oraz jakie elementy i ryzyka w niej uwzględni bądź pominie. Oferty porównywalne, to wcale nie oferty absolutnie równe. Różnice cenowe ofert wynikają właśnie z tego, iż wykonawcy w różny sposób kalkulują spodziewany nakłady, koszty i zyski. Oferty przewidujące różne kwoty na pokrycie przyszłych zobowiązań podatkowych wykonawców są równie porównywalne, jak oferty w ramach których skalkulowano różne ceny paliwa niezbędnego do wykonania zamówienia lub innych elementów wpływających na ekonomiczny wymiar zobowiązania.

Ponadto, oprócz różnic w ekonomicznych kalkulacjach cen ofertowych, już z samego prawa wynika znaczne zróżnicowanie w sytuacji poszczególnych wykonawców determinujących ich sytuację ekonomiczną i prawną, i z tego tytułu, kształt i wysokość ich cen ofertowych. Oferty w postępowaniach o udzielenie zamówienia publicznego mogą składać zarówno tzw. VAT-owcy, w tym korzystający z różnych form opodatkowania i podmiotowych zwolnień, jak i podmioty nieprowadzące działalności gospodarczej i nie opodatkowane VAT, organizacje typu non-profit, wykonawcy zagraniczni (również spoza terytorium Unii Europejskiej), a nawet jednostki sektora finansów publicznych... etc. Jak wynika z powyższego zestawienia, są to podmioty ponoszące różne obciążenia podatkowe. Nie oznacza to jednak, iż w świetle przepisów ustawy ich oferty będą „nieporównywalne”.

Ustawa zakłada i wymaga porównywalności cenowej ofert tylko w ich jednym aspekcie – wysokości ceny płaconej przez zamawiającego. Tego typu porównywalność zachodzi również w stosunku do ofert wykonawców będących podatnikami VAT bez konieczności badania prawidłowości wysokości deklarowanych przez nich zobowiązań podatkowych. Niezależnie od tego jaką wysokość VAT deklarują czy w rzeczywistości uwzględniają w kalkulowanych przez siebie ofertach - zamawiający przyjmujący i oceniający ceny brutto i tak zapłaci tylko kwoty (ceny), które porównywał. Stopień i sposób

uwzględnienia w składowych ceny, kosztów (wysokości) VAT, przez wykonawcę podającego cenę, którą żąda za wykonanie świadczenia, jest po prostu jego ryzykiem – w przypadku uwzględnienia w kalkulacji kosztów ceny ofertowej stawki niższej niż rzeczywiście obowiązująca wykonawca poniesie po prostu wyższe koszty VAT niż założył. Ponadto, co już wskazano wyżej, w sensie ekonomicznym wykonawca może w rzeczywistości uwzględniać realnie swoje koszty podatkowe w ramach własnych cen w sposób odpowiadający jego interesom i kalkulacjom, a w „strukturze wewnętrznej ceny” uwidaczniać dowolne „prawidłowe” wysokości procentowe podatku czyli podać „zaniżoną” cenę netto i podać np. 23% stawkę VAT kalkulując w rzeczywistości VAT na poziomie 8 % (co poza przypadkiem sprawdzania ofert pod kątem rażąco niskiej ceny pozostaje dla zamawiającego nieweryfikowalne). Tym samym to rzeczywisty poziom kosztów uwzględniony przez wykonawcę w ofercie oraz sposób realizacji jego celów przez stosowną politykę cenową, wpływa na ostateczną wysokość ceny, doprowadzić może do jej obniżenia i tym samym „może warunkować uzyskanie zamówienia”, a nie deklaratoryjne wskazywanie jakichkolwiek stawek podatkowych w ofercie.

Odnosnie powyższego można powołać rozważania Izby zawarte w wyroku z dnia 5 listopada 2010, sygn. akt: KIO 2326/10: *„Uwzględnienie w cenie prawidłowej stawki podatku VAT pozostaje ryzykiem wykonawcy. Sposób kalkulacji ceny i zabezpieczenie się przed ryzykami, które mogą pojawić się przy prowadzeniu działalności gospodarczej jest decyzją każdego z wykonawców, w szczególności biorąc pod uwagę zorganizowany i profesjonalny charakter prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przy czym „Należyta staranność dłużnika określana przy uwzględnieniu zawodowego charakteru prowadzonej działalności gospodarczej uzasadnia zwiększone oczekiwanie, co do umiejętności, wiedzy, skrupulatności i rzetelności, zapobiegliwości i zdolności przewidywania. Obejmuje także znajomość obowiązującego prawa oraz następstw z niego wynikających w zakresie prowadzonej działalności” (vide: wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 8 marca 2006 r. sygn. akt: A Ca 1018/05 niepubl). [...] Zamawiający nie porównuje pomiędzy sobą elementów, które wykonawcy wzięli pod uwagę kalkulując wynagrodzenie i oferując realizację umowy za określoną cenę, lecz cenę ofertową stanowiącą element oświadczenia woli wykonawcy.”*

W związku z powyższym stwierdzić należy, iż oferty z odmiennie skalkulowaną ceną brutto, póki dotyczą tego samego zakresu zamówienia (czyli są zgodne z SIWZ), są jak najbardziej ekonomicznie i matematycznie porównywalne (jedne zawierają cenę niższą, a inne wyższą – do tego sprowadza się w istocie porównywalność ofert). O ich nieporównywalności decyduje dopiero stwierdzenie błędu w obliczeniu ceny stanowiącego podstawę do odrzucenia oferty – oferty podlegające odrzuceniu rzeczywiście są ofertami, które nie mogą zostać porównane z innymi w ramach danego postępowania.

Potwierdzeniem tezy o zakładanej przez ustawodawcę porównywalności ofert jako kwot, które wyda na sfinansowanie zamówienia zamawiający, a nie porównywania „obliczeń” cenowych wykonawców, jest regulacja art. 91 ust. 3a ustawy (jeżeli złożono ofertę, której wybór prowadziłby do powstania obowiązku podatkowego zamawiającego zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług w zakresie

dotyczącym wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, zamawiający w celu oceny takiej oferty dolicza do przedstawionej w niej ceny podatek od towarów i usług, który miałby obowiązek wpłacić zgodnie z obowiązującymi przepisami). Tylko w tym miejscu ustawodawca oddzielnie przewidział i wyraźnie wyspecyfikował sytuację, w której na zamawiającym ciąży obowiązek obliczenia podatku VAT, który będzie musiał zapłacić, a więc uczynił to w odniesieniu do sytuacji bezpośrednio dotyczącej zobowiązań podatkowych zamawiającego. Wydatkiem, który zamawiający zapłaci z tytułu takiego „nabycia” stanowić będzie nie tylko cena, którą będzie zobowiązany zapłacić wykonawcy, ale również obowiązek podatkowy z tym związany. Wskazany obowiązek doliczenia stosownego podatku w trakcie oceny ofert wynika tu właśnie z założenia porównywania (i porównywalności) cen rozumianych jako wysokość sum, którą za dane zamówienie zamawiający przewiduje, że zapłaci. Zamawiający ma więc wybrać ofertę z taką ceną, która sprawi, że zapłaci najmniej (czy to tylko sprzedawcy, czy też sprzedawcy i fiskusowi). W innych przypadkach niż opisany w ww. przepisie, należnego podatku od towarów i usług, niejako za wykonawców, inaczej niż w cenie ofert, zamawiający płacić nie będzie

Tym samym obowiązek prawidłowego ustalenia stawki VAT przez zamawiającego w przypadku opisanym hipotezą art. 91 ust. 3a Pzp, jako *de facto* określenie przewidywanych zobowiązań własnych zamawiającego, dodatkowo rzutujących na wysokość kwot porównywanych w ramach oceny ofert (porównywalność ofert), nie ma i nie wykazuje żadnego podobieństwa czy związku, z sytuacją weryfikacji prawidłowości zobowiązań podatkowych wykonawców, które z kolei (co było wykazywane wyżej) dla porównywalności ofert, nie mają żadnego znaczenia.

Na marginesie można wskazać, iż przyjęcie jakiegokolwiek rozumienia błędu w obliczeniu ceny jako błędnej stawki VAT podanej w ofercie (zarówno któregośkolwiek rozumienia z wyżej opisanych, jak i innych, których skład orzekający Izby nie jest w stanie opisać i rozpoznać), nie usuwa szeregu negatywnych konsekwencji systemowych związanych z przenoszeniem regulacji administracyjnoprawnych w sferę stosunków zobowiązaniowych prawa cywilnego, którego zamówienia publiczne są częścią – jako umowy pomiędzy zamawiającymi a wykonawcami (art. 2 ust. 13 i art. 14 Pzp). Ponadto prowadzi do szeregu praktycznych problemów związanych z prawidłowym przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia, związanych z obiektywną komplikacją przepisów podatkowych, których prawidłowe stosowanie często przekracza możliwości i kompetencje zamawiających.

Konsekwencją zastosowania art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy do weryfikacji stawek VAT w ofertach jest możliwość wydawania i funkcjonowania w systemie stosowania prawa wzajemnie sprzecznych rozstrzygnięć dotyczących tego samego stanu faktycznego. Mianowicie rozstrzygnięcia takie zapadać mogą w ramach dwóch rozdzielnych i niezależnych od siebie systemów orzekania – cywilnym i administracyjnym. Z jednej strony będą to decyzje zamawiających odnośnie prawidłowości stawki podatkowej zapadające w trakcie oceny ofert i następujące po nich wyroki KIO i sądów okręgowych, a z

drugiej orzeczenia organów kontroli skarbowej oraz sądów administracyjnych dotyczące zobowiązań podatkowych wykonawców realizujących zamówienia. Możliwość zaistnienia tego typu sytuacji należy uznać za trudną do pogodzenia z postulatem racjonalności i spójności systemu egzekucji prawa.

W pierwszej kolejności wskazać tu można, na konieczność rozstrzygnięcia przez zamawiającego o prawidłowości zastosowanej stawki podatkowej, nawet gdy wykonawcy uczestniczący w postępowaniu o udzielenie zamówienia dysponują i powołują się na sprzeczne interpretacje właściwych i kompetentnych w sprawie organów podatkowych (w praktyce obrotu nie są to wcale sytuacje rzadkie). Zamawiający w takim przypadku nie jest adresatem dyspozycji przepisu art. 14b § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) i nie jest związany stanowiskiem zawartym w indywidualnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14 a-d przywołanej ustawy. Konsekwentnie, biorąc pod uwagę, iż w identycznym stanie faktycznym, tj. w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania, dwie odmienne stawki VAT nie mogą być jednocześnie uznane za prawidłowe, to w przypadku gdy takie różne stawki wystąpią w jednym postępowaniu, a konkurujący o zamówienie wykonawcy stosują się w tym zakresie do wydanych przez właściwe organy indywidualnych interpretacji podatkowych, oferta jednego z nich zostanie uznana za podlegającą odrzuceniu (zawierającą stawkę błędną). Zamawiający, nawet wobec znacznej komplikacji stanu faktycznego utrudniającego prawidłową identyfikację przedmiotu opodatkowania, a także obiektywne trudności w dostosowaniu do tego typu stanu faktycznego adekwatnych, równie skomplikowanych regulacji podatkowych, zmuszony będzie zadecydować, która z przedłożonych mu przez wykonawców indywidualnych interpretacji podatkowych jest nieprawidłowa i odrzucić opierającą się na niej ofertę. Paradoksalnie więc, wykonawca uzyskując interpretację podatkową, przygotowując ofertę oraz planując rozliczenie podatku według stawek potwierdzonych w ww. interpretacji jako prawidłowe, czyli będąc zabezpieczonym przed negatywnymi konsekwencjami zastosowania przyjmowanych i rozliczanych przez niego stawek podatkowych w zakresie ewentualnej odpowiedzialności karnoskarbowej (art. 14c Ordynacji podatkowej), nie ma żadnych gwarancji co do ewentualnego braku odrzucenia jego oferty. W postępowaniu o udzielenie zamówienia, indywidualne interpretacje podatkowe uzyskiwane przez wykonawców, stanowią dla zamawiającego jedynie wskazówkę, co do sposobu interpretacji i stosowania określonych przepisów podatkowych, a ich rozstrzygnięcia i uzasadnienia oddziaływać nań jedynie poprzez zawartą tam argumentację i autorytet organów podatkowych, które je wydają. W każdym przypadku zamawiający będzie mógł inaczej ocenić znaczenie adekwatnych przepisów i odrzucić ofertę podającą stawkę VAT, którą właściwe organy podatkowe uznają za prawidłową.

Również organy orzekające (KIO, sądy okręgowe) w sprawie prawidłowości decyzji zamawiającego dotyczącej odrzucenia lub zaniechania odrzucenia oferty ze względu na podaną stawkę VAT mogą w przedmiocie prawidłowości stawki podatku od towarów i usług zająć stanowisko odmienne od wyrażonego uprzednio stanowiska organów podatkowych. W szczególności zadecydować o odmiennej

interpretacji przepisów podatkowych w sytuacji, gdy każdy z wykonawców składających oferty zawierające różne stawki VAT dysponuje stosowną, wydaną na jego wniosek i dotyczącą danego przedmiotu zamówienia indywidualną interpretacją podatkową.

Niemożliwe jest w takiej sytuacji sprowadzanie kwestii właściwej stawki podatku do spraw dowodowych, np. przez uznanie, że w świetle równoważnych dowodów żadna ze stron nie udowodniła, która z podanych w ofertach stawek VAT jest prawidłowa. Indywidualne interpretacje podatkowe nie są dowodami na okoliczność, która ze stawek podatku od towarów i usług jest w przypadku danego przedmiotu opodatkowania właściwa. Dokumenty tego typu dowodzą jedynie w jaki sposób dany organ, w określonej sprawie zinterpretował właściwe przepisy prawa oraz ocenił warunkujące ich zastosowanie okoliczności faktyczne podane przez wnioskującego o wydanie interpretacji.

Stawka podatku VAT nie wynika z jakichkolwiek decyzji organów podatkowych (a szczególnie indywidualnych interpretacji podatkowych), które w tym przedmiocie konstytutywne nie są, ale z adekwatnych, ustanawiających ją przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz powiązanych przepisów wykonawczych. Ujmując to bardziej lapidarnie: stawka podatku to norma prawna, zawsze taka sama dla tego samego stanu faktycznego (nie ma dwóch różnych i jednocześnie prawidłowych stawek VAT dotyczących tego samego przedmiotu opodatkowania, za wyjątkiem sytuacji wyjątkowych, przewidywanych w przepisach). Natomiast kontrowersje przy jej ustaleniu nie wynikają przeważnie z niemożliwości ustalenia danego stanu faktycznego, ale powodowane są znaczą komplikacją przepisów podatkowych i związanymi z tym trudnościami z kwalifikacją zastanego stanu faktycznego w ich świetle. Należy przy tym zaznaczyć, iż większość sporów z tym związanych wcale nie dotyczy zastosowania takiej czy innej stawki podatku do całościowo, łatwo identyfikowalnego asortymentu czy przedmiotu zamówienia, ale ogniskuje się wokół szeregu drobnych i skomplikowanych zagadnień statystyczno-prawnych, związanych z kwalifikacją danej dostawy czy usługi, a przeważnie ich części lub szczególnej konfiguracji, warunkujących przyjęcie prawidłowej wysokości opodatkowania.

W takiej sytuacji, twierdzenie o dowodzeniu prawidłowości stawki podatku VAT przez przedłożenie stosownej interpretacji indywidualnej lub decyzji ustalającej domiar podatku w podobnej sprawie może być uznane jedynie za skrót myślowy. Dowodzi się okoliczności faktycznych, a nie przepisów prawa. W przypadku gdy okoliczności faktyczne danej sprawy zostały ustalone, obowiązkiem organu stosującego prawo jest dostosowanie odpowiedniej normy prawnej do danego stanu faktycznego w myśl zasady *iura novit curia*. W sytuacji gdy żadne szczególne przepisy nie przewidują związania organu stosującego prawo ustaleniami zapadłymi w toku innych postępowań sądowych lub administracyjnych, orzeczenia innych organów stosujących prawo mogą stanowić jedynie wskazówkę i wytyczną, co do sposobu interpretacji i stosowania prawa, nie stanowią jednak żadnych „dowodów” tego jaka norma prawna w danej sytuacji znajduje zastosowanie.

Sprzeczności w ustaleniach właściwych stawek VAT mogą występować również niejako „w drugą stronę”, tzn. organy skarbowe dokonujące kontroli zobowiązań podatkowych wykonawcy w trakcie

realizacji zamówienia mogą stwierdzić prawidłowość innej stawki podatkowej niż zweryfikowana uprzednio, na etapie składania i oceny ofert, przez zamawiającego, Izbę i sądy okręgowe. W praktyce obrotu występowały np. sytuacje, w których zamawiający odrzucił ofertę wykonawcy zawierającą stawkę podstawową (zawierającą przy tym niższą cenę) i wybrał ofertę ze stawką preferencyjną, a następnie właściwy urząd skarbowy, w trakcie realizacji zamówienia, po wystawieniu faktury i dokonaniu płatności, nałożył na wykonawcę stosowny domiar podatkowy podnoszący podatek do stawki podstawowej. Tak więc zamawiający na dalszych etapach realizacji zamówienia i jego rozliczania przyjmował już faktury z uwidocznioną stawką VAT, taką jak ta, która posłużyła mu do eliminacji innej oferty jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny. Dodać tu można, iż zwłaszcza przy złożonych przedmiotach zamówienia, zamawiający notorycznie popełniają błędy w przedmiocie identyfikacji właściwej stawki VAT i tym samym odrzucają oferty zawierające stawki prawidłowe. Często również odrzucane są oferty wykonawców, którzy przewidzieli stawki wyższe niż prawidłowe, chociażby ceny ich ofert pozostawały najkorzystniejsze, a ich podatkowe błędy były niewielkie (np. błąd we wskazanej stawce dotyczy jedynie niewielkiej części przedmiotu zamówienia, typu: poszerzenie okna przy dostawie i montażu tomografu, wykonanie opaski wykraczającej poza obręb budynku, etc...)

Bardzo często występują również sytuacje, gdy w ofertach weryfikowana była i egzekwowana stawka podatku VAT wynikająca z aktualnie obowiązujących przepisów, gdy ekonomicznie należało już „obliczyć” cenę według stawki innej, tj. przyjąć stawkę taką jaka będzie „płacona” w trakcie realizacji zamówienia, a przynajmniej w kalkulacji cenowej uwzględnić prawdopodobieństwo jej podniesienia. Należy przy tym zaznaczyć, iż na wysokość opodatkowania, tj. zastosowania właściwej stawki podatku wpływają nie tylko zmiany ustawowe zasadniczo zmieniające zakresy czynności opodatkowanych czy sam rodzaj stawek. Zmiany takie przeważnie dokonywane są przez permanentne nowelizacje przepisów wykonawczych do ustawy o podatku od towarów i usług oraz zmiany klasyfikacji statystycznych. Przepisy te zmieniają się średnio kilkadziesiąt razy w ciągu roku i można zaryzykować twierdzenie, że szczególnie wielkie i złożone zamówienia zawsze w jakimś stopniu będą nimi dotknięte.

Przykładu dostarcza tu m.in. stan faktyczny opisany w wyroku Sądu Okręgowego w Lublinie z dnia 10 grudnia 2009 r. (Sygn. akt. II Ca 797/09), gdzie zamawiający najpierw odrzucił na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp najtańszego wykonawcę robót, który podał w ofercie stawkę VAT 22%, wybrał wykonawcę droższego (uwzględniającego stawkę 7%), a następnie po nowelizacji przepisów podnoszących stawkę opodatkowania dla danego przedmiotu na 22% usiłował podnieść (aneksować) cenę umowną o odpowiednią różnicę stawek (czemu Sąd Okręgowy w swoim wyroku się przeciwstawił).

Niewątpliwie ciekawym przykładem i przyczynkiem dla opisanego znaczenia VAT podawanego w ofercie i kwalifikacji błędów z tym związanych, jest poruszona już kwestia, czy w ramach weryfikacji powyższego, należy za prawidłowe przyjmować stawki obowiązujące w dniu składania ofert czy stawki, które będą stosowane w trakcie realizacji zamówienia (przypadek zmiany przepisów i odłożenia w czasie ich wejścia w życie).

Mianowicie przyjęcie, iż prawidłowa jest stawka podatku VAT obowiązująca w chwili składania ofert niezależnie od tego jaka stawka podatkowa stosowana będzie i rozliczana w trakcie realizacji zamówienia, obrazuje, iż zamawiający w takim przypadku na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 mają obowiązek weryfikowania i egzekwowania nominalnych informacji i deklaracji wykonawcy w przedmiocie obowiązującej aktualnie stawki podatkowej, a nie weryfikacji jakichkolwiek realnych obliczeń i kalkulacji ceny, w której wykonawcy uwzględniają koszty jakie ponoszą w związku z jej uzyskaniem.

Natomiast stanowisko, według którego prawidłowe w świetle art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp oraz egzekwowane na podstawie tego przepisu, jest przyjęcie w ofercie i obliczenie ceny według stawek, które obowiązywały będą w trakcie realizacji zamówienia, obarczone jest np. wadami typu: konieczność stosowania i egzekwowania nie obowiązujących jeszcze przepisów; niepewność, co do ich rzeczywistego przyszłego obowiązywania występująca na każdym etapie procesu legislacyjnego, a nawet w okresie *vacatio legis*; hipostazowanie i przesądzenie na temat „cenotwórczych” elementów wynagrodzenia jako idealnie obowiązujących w całym okresie realizacji zamówienia według przyjętych nie wiadomo na jakiej podstawie założeń... etc.

Pozostawiając powyższą kwestię nierozstrzygniętą, wskazać można, iż niewątpliwie znacznym uproszczeniem oraz ułatwieniem dla zamawiających i wykonawców – ułatwieniem prowadzenia postępowań i oceny ofert, a z drugiej strony ułatwieniem ubiegania się o udzielenie zamówienia – byłoby przyjęcie, że błędna stawka podatku VAT podana w ofercie, w ogóle nie stanowi błędu w obliczeniu ceny, o którym mowa art. 89 ust. 1 pkt 6 Pzp w jakimkolwiek rozumieniu. Powyższe dodatkowo skutkowałoby osiągnięciem większej spójności systemu prawnego i orzecznictwa.

Skoro jednak Sąd Najwyższy w ww. uchwałach z dnia 20 października 2012 r. stanął na stanowisku odmiennym, konieczne jest badanie prawidłowości stawek podatku od towarów i usług podawanych w ofertach. Jednakże takiemu badaniu i jego wynikom, należy nadawać możliwie najbardziej racjonalny wymiar i znacznie. Np. nie do pogodzenia z racjonalnością ustawodawcy, w kolejnych nowelizacjach dążącego do odformalizowania oceny ofert i ich odrzucania na podstawie drobnych błędów, a także postulatem celowego stosowania i interpretowania prawa, byłoby dopuszczanie do sytuacji, w których, dla przykładu, najkorzystniejsze, realne i rzetelnie skalkulowane oferty, odrzucane były z powodu błędów nieistotnych i znikomych.

Przy okazji postulować można, aby zamawiający zrezygnowali ze zwyczajowo żądanego w specyfikacjach istotnych warunków zamówienia, żądania rozbijania cen podawanych w ofertach na kwoty netto i brutto. W ofercie w zupełności wystarczy im tylko jedna cena.

Tak też w przypadku rozpatrywanego odwołania Krajowa Izba Odwoławcza nie stwierdziła błędu w obliczeniu ceny w ofercie Skanska S.A., w związku z przyjęciem przez tego wykonawcę jako właściwych do niniejszego przedmiotu zamówienia dwóch stawek VAT: 8 i 23 %.

Wykonawca zgodnie z wymaganiami SIWZ podał w swojej ofercie cenę netto, brutto i kwotę VAT bez rozbijania jej na poszczególne stawki i wskazywania, których części dotyczą.

W odwołaniu nie wskazano konkretnie i nie wykazano, do których elementów oferty, jakie stawki podatku wybrany wykonawca rzeczywiście zastosował (w kosztorysie ofertowym nie ma pozycji „Dostawa i montaż sprzętu medycznego”, są natomiast tabele oznaczone jako „Wyposażenie pomieszczeń”). W szczególności w odwołaniu w ogóle nie było zarzutów dotyczących paneli nadłóżkowych, a faktu zastosowania stawki VAT do instalacji gazów medycznych odwołujący nie udowodnił.

Natomiast zgodnie z art. 197 ust. 7 ustawy Izba nie może orzekać co do zarzutów, które nie były zawarte w odwołaniu. Zarzut odwołania sformułowano zaś w ten sposób, iż wskazano, że błąd w ofercie Skanska polega na zastosowaniu stawek rozbitych, tj. innych niż podstawowa, zamiast stawki 23%, która winna zostać zastosowana do całości przedmiotu zamówienia jako świadczenia kompleksowego.

Izba oddaliła tak postawiony zarzut odwołania jako niezasadny – odnośnie przedmiotowego zamówienia możliwe i dopuszczalne jest zastosowanie (do jego różnych części) różnych stawek VAT, co m.in. uczyniła Skanska S.A. Zastosowanie stawki obniżonej jest w szczególności właściwe dla prac dotyczących zagospodarowania zieleni sklasyfikowanych w poz. PKWiU nr 81.30.10.0 jako „Usługi związane z zagospodarowaniem terenów zielonych”, zgodnie z poz. nr 176 załącznika nr 3 ustawy o podatku od towarów i usług objęte są 8% stawką podatkową. Samo powyższe przesądza o niezasadności zarzutu zaniechania odrzucenia oferty, w której nie zastosowano wyłącznie stawki podstawowej.

Natomiast generalna argumentacja odwołującego dotycząca konieczności opodatkowania całości przedmiotu zamówienia według stawki właściwej dla dominujących w tym zamówieniu robót, jest nietrafna w świetle zawartego w uzasadnieniu wyroku z dnia 28 czerwca 2011 r. Naczelnego Sądu Administracyjnego (sygn. akt I FSK 958/10), wskazania, iż „traktowanie odrębnych świadczeń jako jednego świadczenia złożonego ma charakter wyjątkowy, stanowiący odstępstwo od zasady odrębnego opodatkowania każdego świadczenia według właściwej dla niego stawki podatku”. Podobnie wskazano również w uzasadnieniu wyroku NSA z dnia 1 czerwca 2011 r. (sygn. akt I FSK 869/10): „Łącząc poszczególne dostawy czy świadczone usługi w jedno świadczenie nie można zapominać, że zasadą ustawową jest oddzielność i samodzielność poszczególnych dostaw czy świadczonych usług. Rozpoznawanie odrębnych świadczeń jako jednego kompleksowego świadczenia ma więc charakter wyjątkowy.”

W związku z powyższym należało stwierdzić, iż oferta Skanska S.A. w takiej postaci jak została przedstawiona, jak też w świetle sposobu w jaki została w odwołaniu zakwestionowana, jest prawidłowa w zakresie podania sposobu obliczenia ceny.

Ponadto wskazać należy, iż na rozprawie przystępujący oświadczył, że również w przypadku zastosowania stawki VAT 23% do całości przedmiotu zamówienia, cenę ofertową (brutto) obliczyłby na

tym samym poziomie – zaoferowałby taką samą cenę. Nie sposób więc w tym przypadku stwierdzić, na czym miałby polegać tu błąd w obliczeniu ceny. Tym bardziej, iż w związku ze wskazywaną przez odwołującego znikomością części zamówienia, które miałyby zostać objęte stawką obniżoną, powyższe stanowisko przystępującego jest wiarygodne.

Uwzględniając powyższe, na podstawie art. 192 ust. 1 ustawy orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 Pzp stosownie do wyniku sprawy oraz zgodnie z § 3 pkt 1 i 2 oraz § 5 ust. 2 pkt 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010 r. w sprawie wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania oraz rodzajów kosztów w postępowaniu odwoławczym i sposobu ich rozliczania (Dz. U. Nr 41, poz. 238).

.....