

WYROK

z dnia 7 lipca 2010 r.

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodniczący: Honorata Łopianowska

Protokolant: Łukasz Listkiewicz

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 7 lipca 2010 r. w Warszawie odwołania wniesionego przez SKANSKA SA w Warszawie od czynności zamawiającego Wojskowego Zarządu Infrastruktury w Poznaniu

orzeka:

1. uwzględnia odwołanie i nakazuje zamawiającemu - Wojskowemu Zarządowi Infrastruktury w Poznaniu unieważnienie wyboru najkorzystniejszej oferty oraz powtórzenie czynności oceny i badania ofert;

2. kosztami postępowania obciąża Wojskowy Zarząd Infrastruktury w Poznaniu i nakazuje:

- 1) zaliczyć na rzecz Urzędu Zamówień Publicznych koszty w wysokości 20.000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) z kwoty wpisu uiszczonego przez SKANSKA SA w Warszawie;
- 2) dokonać wpłaty kwoty 20.000 zł 00 gr (słownie: dwadzieścia tysięcy złotych zero groszy) przez Wojskowy Zarząd Infrastruktury w Poznaniu na rzecz SKANSKA SA w Warszawie, stanowiącej zwrot wpisu uiszczonego przez odwołującego.

Stosownie do treści art. 198a i 198b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2007 r. Nr 223, poz. 1655, z 2008 r. Nr 171, poz. 1058, Nr 220, poz.1420 i Nr 227, poz. 1505 oraz z 2009 r. Nr 19, poz. 101) na niniejszy wyrok – w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia – przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do Sądu Okręgowego w Poznaniu.

Przewodniczący:

.....

U z a s a d n i e n i e

Zamawiający prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia w trybie przetargu nieograniczonego na „*Modernizację systemu grzewczego w Jednostce Wojskowej Poznań – Krzesiny – wykonanie robót budowlano - montażowych*” z zastosowaniem przepisów ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (tekst jednolity: Dz.U. z 2010, Nr 113, poz. 759) wymaganych przy procedurze, kiedy wartość szacunkowa zamówienia przekracza kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Prawo zamówień publicznych – wartość zamówienia, którego przedmiotem są roboty budowlane, wynosi 7.447.890,00 EURO (28.592470,00 zł).

Ogłoszenie o zamówieniu zostało opublikowane w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej pod nr 2010/S 63-093531 w dniu 31 marca 2010r.

Pismem z dnia 16 czerwca 2010r., które doręczono odwołującemu w tej samej dacie zamawiający powiadomił odwołującego o wynikach oceny ofert, w tym o odrzuceniu jego oferty, podając jako uzasadnienie błąd w obliczeniu ceny, którego nie można poprawić w trybie art. 87 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych, polegający na przyjęciu niewłaściwej stawki podatku VAT, tj. 22 %. Zamawiający wskazał, że zgodnie z odpowiedzią na pyt. 3 z dnia 29 kwietnia 2010r. dla Budynku nr 4 należało przyjąć stawkę podatku VAT właściwą dla klasy 1130 PKOB tj. 7 %.

W dniu 24 czerwca 2010r. odwołujący wniósł odwołanie, przekazując jednocześnie jego kopię zamawiającemu, od czynności podjętych przez zamawiającego w postępowaniu, polegających na:

- 1) wyborze oferty Przedsiębiorstwa Wielobranżowego EBUD - Przemysłówka Sp. z o.o. z siedzibą w Bydgoszczy;
- 2) odrzuceniu oferty Odwołującego na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy przy jednoczesnym zaniechaniu jej wyboru jako oferty najkorzystniejszej i nie podlegającej odrzuceniu, zarzucając powyższym czynnościom i zaniechaniom zamawiającego naruszenie art. 7 ust. 1 i ust. 3, art. 9 ust. 1, art. 29 ust. 1, art. 38 ust. 4, art. 89 ust. 1 pkt 6 oraz art. 91 ust. 1 ustawy oraz innych przepisów i aktów prawnych wskazanych w uzasadnieniu niniejszego odwołania poprzez niezapewnienie zachowania uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców w związku z bezpodstawnym wyborem oferty Ebud jako najkorzystniejszej oraz bezpodstawnym odrzuceniem oferty odwołującego przy jednoczesnym bezpodstawnym zaniechaniu jej wyboru jako oferty najkorzystniejszej i nie podlegającej odrzuceniu;
- 3) wskazaniu sprzecznych uzasadnień faktycznych i prawnych odrzucenia oferty odwołującego, tj. innego uzasadnienia w piśmie o odrzuceniu jego oferty oraz innego w druku ZP-19,

stanowiącym zestawienie ofert odrzuconych, zarzucając powyższej czynności zamawiającego naruszenie art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy poprzez tworzenie sprzecznych dokumentów, dotyczących postępowania.

W oparciu o powyższe zarzuty odwołujący wniósł o uwzględnienie odwołania i nakazanie Zamawiającemu:

- unieważnienia czynność wyboru oferty Ebud jako najkorzystniejszej;
- unieważnienia czynność odrzucenia oferty Odwołującego;
- powtórzenia czynności badania i oceny ofert z uwzględnieniem oferty Odwołującego i dokonania wyboru oferty Odwołującego jako najkorzystniejszej.

W uzasadnieniu odwołujący podniósł, że zamawiający mijają się z prawdą, pisząc, że w odpowiedzi na pytanie nr 3 wskazał stawkę podatku VAT w wysokości 7%. - zamawiający zdaniem odwołującego podał jedynie, że: „*Budynek nr 4 w kompleksie 2799 zalicza się do klasy 1130 PKOB natomiast pozostałe obiekty do klasy 1274. (...)*”, tym samym nie wskazał konkretnej stawki podatku VAT odnośnie budynku nr 4 (internatu). Dodatkowo podał, iż pismo Zamawiającego, w którym zawarta była odpowiedź na pytanie nr 3, było datowane w sposób następujący „Poznań, 2010.04” - nie zawierało zatem wskazania daty określonego dnia.

Zdaniem odwołującego, tak zaprezentowana modyfikacja odpowiedzi na pytanie nr 3, poprzez wskazanie stawki podatku VAT, jaką należało przyjąć dla w/w budynku nr 4, stanowi zmianę treści SIWZ oraz doprecyzowanie przedmiotu zamówienia już po upływie terminu składania ofert w postępowaniu, co stanowi naruszenie przepisów art. 7 ust. 1 i ust. 3, art. 9 ust. 1, art. 29 ust. 1 oraz art. 38 ust. 4 Ustawy.

Wskazał odwołujący na orzecznictwo oraz poglądy doktryny, zgodnie z którymi: „*(...) zamawiający po otwarciu ofert nie może ich oceniać w sposób dowolny, ale tylko w taki, jaki podał w specyfikacji. Zamawiający nie powinien również, oceniać oferty w kategoriach zgodności ze swoimi intencjami - w tym przypadku bardzo blisko jest już do dowolności ocen, co narusza art. 7 (...)*” [tak „Prawo zamówień publicznych” -komentarz, G. Wicik/P. Wiśniewski, wyd. C.H. BECK, W-wa 2007]; „*W związku z tym, że postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego jest postępowaniem sformalizowanym, to z nieprecyzyjnych zapisów SIWZ (...) Zamawiający nie ma prawa wywodzić ujemnych skutków dla wykonawców*” (wyrok KIO z dn. 24.08.2009r., sygn. akt KIO/UZP 1031/09); „*(...) niejednoznaczność zapisów SIWZ i wątpliwości związane z różnymi interpretacjami zapisów nie powinny powodować negatywnych skutków dla wykonawcy*” (wyrok KIO z dn. 29.10.2008 r. (sygn. akt KIO/UZP 1117/08).

Odwołujący podkreślił, że w jego ocenie brak jest podstaw do przyjęcia, iż jego oferta zawiera przedmiotowy błąd, który zdaniem zamawiającego upoważnił go do jej odrzucenia. Już

bowiem w toku badania i oceny ofert odwołujący przekazał zamawiającemu w dn. 28.05.2010 r. pismo nr D/5195/10 z dn. 28.05.2010 r., sporządzone w związku z dokonaniem uprzednio przez niego przeglądem ofert innych wykonawców, w którym wyjaśnił dlaczego przedmiotowe zamówienie podlega w całości opodatkowaniu jednolitą stawką podatku VAT w wysokości 22%. Podniósł odwołujący, że zasadność stanowiska odnośnie opodatkowania przedmiotowego zamówienia jednolitą stawką podatku VAT w wysokości 22% wynika wprost z przepisów prawa i nie zmienia tego w żaden sposób okoliczność, iż Zamawiający w odpowiedzi na pytanie nr 3 poinformował Wykonawców, że: „*Budynek nr 4 w kompleksie 2799 zalicza się do klasy 1130 PKOB natomiast pozostałe obiekty do klasy 1274*”. Wprawdzie w/w budynek nr 4 stanowi internat, który zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dn. 30.12.1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz.U.99.112.1316 z późn. zm.) objęty jest klasą 1130 Budynki zbiorowego zamieszkania, zawartą w grupie 113 Budynki zbiorowego zamieszkania, mieszcząca się z kolei w dziale 11 Budynki mieszkalne, jednakże okoliczność ta nie powoduje, że budynek internatu jest z mocy prawa opodatkowany 7% stawką podatku VAT z tytułu świadczenia usług budowlanych. Ustalając bowiem konkretną stawkę podatku VAT dla przedmiotowego zamówienia należało uwzględnić przepisy ustawy z dn. 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U.04.54.535 z późn. zm.) oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dn. 24.12.2009 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U.09.224.1799 z późn. zm.) i stosować odpowiednio do zakresu rzeczowego niniejszego zamówienia, czyli łącznie z przepisami, dotyczącymi budynków wojskowych, zawartymi w ustawie z dn. 22.06.1995r. o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U.05.41.398 j.t. z późn. zm.).

Wskazano na art. 41 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, z którego wynika, że 7% stawkę podatku VAT stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich części zaliczonych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym, co powoduje, że w grę wchodzi tutaj nie wszelkie obiekty budowlane, lecz tylko te które objęte są społecznym programem mieszkaniowym - a więc takie, które służą zaspokajaniu społecznych potrzeb mieszkaniowych poprzez zapewnienie ludności stałego miejsca zamieszkania. Z kolei budynek nr 4, wchodzący w zakres przedmiotowego zamówienia, jest internatem i to na terenie jednostki wojskowej, co wynika wprost chociażby z treści dokumentów projektu wykonawczego, dotyczącego tegoż budynku, a załączonych do SIWZ. Internat jest natomiast miejscem, w którym z natury jego rzeczy oraz biorąc pod uwagę cel, jakemu służy, przebywanie osób ma charakter tymczasowy, co potwierdzają również przepisy ustawy o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP, podczas gdy art. 1a

pkt 9) tejże ustawy definiuje się internat jako budynek lub zespół pomieszczeń mieszkalnych stanowiących organizacyjną całość, przeznaczoną na zakwaterowanie tymczasowe. Natomiast w art. 1a pkt 10) w/w ustawy wskazuje się, iż zakwaterowanie tymczasowe, to zamieszkiwanie m.in. w internacie. Podał odwołujący, że kluczowym wyróżnikiem funkcji mieszkalnej internatu jest tymczasowość (okresowość), a nie stałość pobytu w nim, na potwierdzenie czego wskazał odwołujący Naczelnego Sadu Administracyjnego z dn. 23.07.2009 r. (II FSK 397/08), gdzie stwierdza się, iż „(...) celem zamieszkania w internacie jest zapewnienie noclegu osobom delegowanym poza miejsce zamieszkania stałego lub oczekującym na przydział kwatery stałej czyli lokalu mieszkalnego”.

W konsekwencji internat, a więc też i ten, o którym mowa w ustawie o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP i który jest objęty przedmiotowym zamówieniem, nie stanowi, w ocenie odwołującego, budynku mieszkalnego stałego zamieszkania, czyli obiektu budownictwa mieszkaniowego w rozumieniu art. 2 pkt 12) ustawy o podatku od towarów i usług, który to przepis wyraźnie definiuje, że: „*obiekty budownictwa mieszkaniowego - rozumie się przez to budynki mieszkalne stałego zamieszkania sklasyfikowane w Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych w dziale 11*”. Budynek internatu, jak wyżej o tym mowa, nie spełnia natomiast warunku stałego zamieszkania.

Podkreślił odwołujący, że w skład budynku przedmiotowego internatu nie wchodzi lokale mieszkalne, lecz zespół pomieszczeń mieszkalnych, co wynika z odrębności zakresów pojęciowych w/w ustawowej definicji internatu oraz ustawowej definicji lokalu mieszkalnego, zawartej w art. 1a pkt 1) ustawy o zakwaterowaniu Sił Zbrojnych RP. W rezultacie budynek internatu jw. nie jest ani budynkiem mieszkalnym jednorodzinny ani też budynkiem o dwóch mieszkaniach lub wielomieszkaniowym, czyli w konsekwencji nie można go również sklasyfikować jako budynku objętego społecznym programem budownictwa mieszkaniowego.

Wskazał odwołujący, iż sam ustawodawca dokonał rozróżnienia budynków i w grupie 113 określił powyższy internat jako budynek zbiorowego zamieszkania. Natomiast zgodnie z zawartą w § 3 pkt 5 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dn. 12.04.2002r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie (Dz.U.02.75.690 z późn. zm.) legalną definicją budynku zamieszkania zbiorowego, jest to budynek przeznaczony do okresowego pobytu ludzi, w szczególności hotel, motel, pensjonat, dom wypoczynkowy, dom wycieczkowy, schronisko młodzieżowe, schronisko, internat, dom studencki, budynek koszarowy, budynek zakwaterowania na terenie zakładu karnego, aresztu śledczego, zakładu poprawczego, schroniska dla nieletnich, a także budynek do stałego pobytu ludzi, w szczególności dom dziecka, dom rencistów i dom zakonny. W rezultacie więc nie mają zastosowania, w ocenie odwołującego, w stosunku do budynku przedmiotowego internatu przepisy art. 41 ust. 12 - 12c ustawy o podatku VAT, ani też przepisy § 37 rozporządzenia,

mówiące o stosowaniu stawki podatku VAT w wysokości 7%. Na prawidłowość takiego stanowiska odwołującego wskazuje również fakt, iż także inny wykonawca (Alstal Grupa Budowlana Sp. z o.o.), który złożył ofertę w niniejszym postępowaniu, przyjął dla całości przedmiotowego zamówienia jednolitą stawkę podatku VAT w wysokości co wynika z obliczenia różnicy między zaoferowaną przez niego ceną brutto a ceną netto druku ZP-12 - zbiorcze zestawienie ofert złożonych do przetargu), a mimo to jego oferta nie została odrzucona przez zamawiającego.

Zwrócił odwołujący uwagę na fakt, iż „gospodarzem” oferty jest wykonawca, czyli w niniejszej sprawie odwołujący, który jako profesjonalista zobowiązany jest przygotować ofertę z należytą starannością, która w jego przypadku wyznaczana jest zawodowym charakterem prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Stąd musi on uwzględnić w cenie swej oferty różnego rodzaju okoliczności, mające wpływ na kalkulację cenową, w tym też potencjalne ryzyka związane z możliwością różnic interpretacyjnych odnośnie zastosowanych przez niego stawek podatku VAT dla zaoferowanego przedmiotu zamówienia. „Gospodarzem” SIWZ, odpowiedzialnym za jej prawidłowe (tj. jasne i precyzyjne) sporządzenie, jest natomiast zamawiający, zatem to on powinien ponosić negatywne skutki, wynikające z braku sformułowania zapisów SIWZ w sposób jednoznaczny i klarowny, a nie wykonawca. Dla potwierdzenia słuszności swojego stanowiska powołał się odwołujący na uzasadnienie wyroku KIO z dn. 12.08.2009 r. (sygn. akt KIO/UZP 987/09).

Odnosnie natomiast uchybienia zamawiającego, polegającego na wskazaniu sprzecznych uzasadnień faktycznych i prawnych odrzucenia oferty odwołującego, tj. innego uzasadnienia w piśmie o odrzuceniu oferty odwołującego oraz innego w druku ZP-19, stanowiącym zestawienie ofert odrzuconych, odwołujący wskazał, iż czynności podejmowane przez zamawiającego w niniejszym postępowaniu obarczone są brakiem zachowania przez niego należytej staranności przy ich dokonywaniu, co stanowi naruszenie przez zamawiającego przepisu art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy.

Końcowo wskazał odwołujący, że jego oferta nie zawiera błędów w obliczeniu ceny, a zatem nie podlega odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy i powinna zostać wybrana jako najkorzystniejsza w niniejszym postępowaniu.

Na rozprawie w dniu 7 lipca 2010r. strony podtrzymały swoje stanowiska.

Uwzględniając dokumentację z przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, w tym w szczególności postanowienia ogłoszenia o zamówieniu, specyfikacji istotnych warunków zamówienia, oferty złożone przez

wykonawców, jak również biorąc pod uwagę oświadczenia i stanowiska stron postępowania złożone w trakcie rozprawy, skład orzekający ustalił i zważył, co następuje.

W pierwszej kolejności Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, że wobec wszczęcia w dacie 31 marca 2010r. (data ogłoszenia o zamówieniu) postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, którego dotyczy rozpoznawane przez Izbę odwołanie, to jest po dniu 29 stycznia 2010 r., w którym weszły w życie przepisy *ustawy z dnia 2 grudnia 2009 r. o zmianie ustawy - Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw* (Dz. U. Nr 223, poz. 1778), do jego rozpoznawania mają zastosowanie przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 2 grudnia 2009 r.

Jednocześnie Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła, że do przedmiotowego odwołania zastosowanie znajdują przepisy *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) oraz *rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 22 marca 2010 r. w sprawie regulaminu postępowania przy rozpoznawaniu odwołań* (Dz. U. Nr 48, poz. 280).

W drugiej kolejności ustalono, że nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania w trybie art. 189 ust. 2 Prawa zamówień publicznych. Ustalono również, że wykonawca wnoszący odwołanie posiada interes w rozumieniu art. 179 ust. 1 Prawa zamówień publicznych, uprawniający go do złożenia odwołania: jego oferta zawierała najniższą cenę w porównaniu do ofert innych wykonawców, wobec czego w razie uwzględnienia jego oferty uznana zostałaby ona za najkorzystniejszą w tym postępowaniu.

Przepis art. 192 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych stanowi, że uwzględnienie odwołania może mieć miejsce tylko wtedy, gdy zostanie stwierdzone naruszenie przepisów ustawy, które miało lub może mieć istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego.

Dokonując oceny podniesionych w odwołaniu zarzutów w oparciu o zgromadzone w sprawie materiały dowodowe, uwzględniając stanowiska stron postępowania, Krajowa Izba Odwoławcza stwierdziła, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie, z następujących powodów:

Przedmiotem sporu pomiędzy odwołującym, a zamawiającym jest czynność zamawiającego polegająca na odrzuceniu oferty odwołującego z uwagi na zastosowanie przez tego wykonawcę stawki 22% podatku od towarów i usług co do prac budowlanych dotyczących budynku nr 4 zamiast stawki 7 %.

Na wstępie zwrócić należy uwagę na konkretny stan faktyczny analizowanej sprawy. Mianowicie w przedmiotowym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, którego dotyczy rozpatrywane przez Krajową Izbę Odwoławczą odwołanie, stawka podatku od towarów i usług nie została wprost określona i narzucona przez zamawiającego w postanowieniach specyfikacji istotnych warunków zamówienia, jako wiążąca dla wykonawców. Jakkolwiek bowiem zamawiający w odpowiedzi na zadane pytanie wskazał w odniesieniu do budynku nr 4, który zgodnie z przeznaczeniem stanowi internat klasyfikację tej części robót w rozumieniu statystyki publicznej, podając wykonawcom, że: „*Budynek nr 4 w kompleksie 2799 zalicza się do klasy 1130 PKOB natomiast pozostałe obiekty do klasy 1274. (...)*” (vide: odpowiedź zamawiającego na pytanie), co mogło, choć nie musiało sugerować wykonawcom właściwą dla tej części zamówienia stawkę podatku od towarów i usług. Powyższe oznacza, że zamawiający nie wprowadził w powyższym zakresie w specyfikacji istotnych warunków zamówienia reguł dotyczących sposobu obliczania ceny, w ramach których niejako narzuciłby stawkę podatku od towarów i usług.

Dostrzec trzeba w tym miejscu, że orzecznictwo Krajowej Izby Odwoławczej w odniesieniu do zagadnienia odrzucenia oferty z powodu zastosowania niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług wywołuje rozbieżności. Wyrażane są poglądy, że podanie nieprawidłowej stawki tego podatku stanowi błąd w obliczeniu ceny nie podlegający poprawieniu, co skutkuje obowiązkiem odrzucenia oferty (przykładowo wyrok z 5 lutego 2009r. w sprawie KIO/UZP 107/09), jak i że kwestia podatku od towarów i usług w ogóle nie może być przedmiotem analizy ze strony zamawiającego oraz następnie Krajowej Izby Odwoławczej – w ramach środków ochrony prawnej (tak: wyrok KIO z dnia 29 marca 2010r., w sprawie połączonej o sygn. KIO/UZP 242/10 i KIO/UZP 260/10). Wskazywano także w orzecznictwie, że uznanie za poprawną oferty z nieprawidłową (zawyżoną stawką podatku od towarów i usług) nie stoi w sprzeczności z wyrażoną w art. 7 ustawy Prawo zamówień publicznych zasadą równego traktowania wykonawców (przykładowo: wyrok KIO z dnia 12 sierpnia 2009r. w sprawie o sygn. UZP/KIO987/09)

Skład orzekający, na gruncie tej sprawy, po przeanalizowaniu występujących okoliczności, z uwzględnieniem argumentacji, które legły u podstaw wcześniejszych orzeczeń Krajowej Izby Odwoławczej w odniesieniu do analogicznego zagadnienia prawnego, uznał, iż niewłaściwe wskazanie stawki podatku od towarów i usług nie stanowi błędu w obliczeniu ceny. Za powyższą oceną przemawiały następujące argumenty:

1. W pierwszym rzędzie należy dostrzec, że cena jest nieodłącznym elementem oferty. O ile bowiem oferta stanowi złożone poważnie, w sposób wiążący wobec drugiej strony oświadczenie woli zawarcia umowy na konkretnych warunkach (vide: art. 60 i 66 Kc), to należy przyjąć, że cena

jest zasadniczym elementem oferty. Nie ulega dalej wątpliwości, że w postępowaniu, którego celem jest doprowadzenie do zawarcia umowy w sprawie o zamówienie publiczne wykonawca posiada względnie niewielki stopień wpływu na przedmiot tego postępowania – ten bowiem określa specyfikacja istotnych warunków zamówienia, natomiast cena jest tym elementem oferty, który w zasadzie w całości jest objęty sferą dyspozytywności wykonawcy (wyjawszy teoretyczną jedynie sytuację, gdy będziemy mieli do czynienia z ceną sztywną, w rozumieniu 537 § 1 Kc). Trzeba dalej podkreślić, że podatek od towarów i usług jest elementem ceny, tym samym zastosowanie właściwej stawki podatku objęte jest sferą dyspozytywności wykonawcy. W związku z tym należy przyjąć, że cena podlega kontroli zamawiającego tylko w takim zakresie jaki wynika wprost z przepisów prawa.

Istotne wskazówki w odniesieniu do ceny, jej charakteru a także znaczenia w jej ustaleniu podatku od towarów i usług, na gruncie postępowania w sprawie o zamówienie publiczne dotyczące robót budowlanych zawarte zostały w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006r., w spr. o sygn. III CZP 54/06, wydanej w wyniku zapytania prawnego budzącego poważne wątpliwości, gdzie Sąd ten wskazał, iż postawione pytanie należy rozważać w szerszym kontekście dotyczącym zagadnienia wpływu zmian podatku VAT na treść zobowiązania, w szczególności na obowiązek zapłaty ceny (wynagrodzenia), którego źródłem jest umowa zawarta przed zmianą stawki VAT. Uwagi poczynione przez ten Sąd zdają się nie tracić swego znaczenia w odniesieniu do charakteru stawki podatku od towarów i usług w ustaleniu ceny i cenotwórczego charakteru tego podatku. Sąd ten uznał, że nie tracą na aktualności w odniesieniu do postępowania o zamówienie publiczne oraz ceny ofertowej w tym postępowaniu poglądy wyrażone w orzecznictwie, zgodnie którymi:

- „*podatek VAT jest podatkiem „cenotwórczym” w tym sensie, że sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, był uprawniony do wliczenia do niej podatku VAT;*”

- „*(...) o wysokości ceny, jaką nabywca towaru lub usługi obowiązany był zapłacić, decydowała treść umowy ze sprzedawcą. Cena nie obejmuje podatku VAT, jeżeli umowa nie przewiduje jako elementu ceny tego podatku.*”;

- *w ramach swobody umów (art. 353¹ k.c.) strony mogą określić cenę, którą nabywca ma zapłacić sprzedawcy za towar lub usługę. Strony mogą się również swobodnie umówić co do tego, czy podatek VAT będzie, czy też nie będzie stanowić elementu ceny za sprzedany towar lub usługę. Rozstrzygnięcie więc, czy strona zobowiązana jest do zapłacenia, jako elementu wynagrodzenia za wykonaną usługę, kwoty odpowiadającej podatkowi VAT należnemu od tej usługi, zależy od treści umowy zawartej przez strony.*”;

- „*art. 1 ust. 2 ustawy o cenach z 1982 r. umożliwiał przerzucenie w umowie na nabywcę ciężaru opodatkowania podatkiem VAT nabytego przez niego towaru lub usług, jednak przepis ten nie stanowił*

podstany prawnej do dochodzenia od nabywcy ceny obejmującej podatek VAT, jeżeli umowa zawarta przez strony nie przewidywała jako elementu ceny tego podatku”.

Podkreślił dalej Sąd Najwyższy w uchwale, iż „*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 rozważania Sądu Najwyższego potwierdzają, że cena, w skład której wchodzi przecież podatek od towarów i usług (kwota tego podatku ustalona w wyniku zastosowania właściwej stawki) jest kategorią w pełni umowną, podlegająca dyspozycji wykonawcy, który składa ofertę i na rzecz którego będzie dokonywana zapłata za wykonanie zamówienia. Wniosek powyższy znajduje wprost umocowanie w brzmieniu art. 14 oraz 139 ust. 1 ustawy Prawo zamówień publicznych, zgodnie którymi do czynności podejmowanych przez zamawiającego i wykonawców w postępowaniu o udzielenie zamówienia stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej, oraz że do umów w sprawach zamówień publicznych stosuje się przepisy kodeksu cywilnego, jeżeli przepisy ustawy nie stanowią inaczej.

W kontekście powyższego, wskazanie stawki podatku od towarów i usług staje się elementem oświadczenia woli wykonawcy w części dotyczącej zaoferowanej ceny i jako takie oświadczenie woli (w myśl art. 60, 66 § 1 KC) nie może być przez drugą stronę transakcji kwestionowane. W powyższym zakresie wskazanie ceny w ofercie, za jaką wykonawca godzi się wykonać zamówienie zgodnie z zawartymi w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oczekiwaniami zamawiającego składa się zatem na oświadczenie woli tego wykonawcy, przy czym – ze wskazanych wyżej względów treścią tego oświadczenia objęta jest także stawka podatku od towarów i usług, bowiem tylko ten wykonawca może decydować o zastosowaniu tej lub innej stawki tego podatku. Jeżeli zatem intencja wykonawcy co do wykonania zamówienia za podaną cenę, uwzględniającą odpowiedni wedle uznania tego wykonawcy podatek od towarów i usług nie budzi wątpliwości, to rzeczą zamawiającego jest przyjąć tak złożone oświadczenie woli i poddać je ocenie zgodnie z jego treścią.

Przyporządkowanie nieprawidłowej stawki podatku VAT do błędu w obliczeniu ceny należało zatem uznać za nadmierne przenoszenie regulacji administracyjnoprawnych w sferę normowania prawa cywilnego, którego zamówienia publiczne jako umowy pomiędzy zamawiającymi a wykonawcami są częścią (co wynika z art. 2 pkt. 13 i art. 14 ustawy prawo zamówień publicznych). Przepisy Kodeksu cywilnego sankcji nieważności wobec czynności cywilnoprawnych, które niewłaściwie opodatkowano nie przewidują, a strony czynności nie są zobowiązane do kontrolowania prawidłowości wywiązywania się przez ich kontrahentów z obowiązków podatkowych.

2. Poza wskazanym wyżej, cywilistycznym charakterem oferty (a tym samym zawartej w niej ceny) potwierdzeniem tezy, zgodnie którą ustalenie wysokości podatku od towarów i usług wchodzącego w skład ceny podlega wyłącznie wykonawcy, jest regulacja zawarta w przepisach prawa podatkowego.

Dostrzec trzeba w tym miejscu, że obowiązek zaklasyfikowania do właściwego grupowania statystycznego, a w konsekwencji zastosowania właściwej stawki podatku od towarów i usług spoczywa na wykonawcy (podatniku – na gruncie przepisów prawa podatkowego).

Kluczową kwestią w analizowanym zakresie jest jednak, że to na wykonawcy (na gruncie prawa podatkowego: podatniku podatku od towarów i usług, a zarazem wystawcy faktury) ciąży obowiązek prawidłowego ustalenia stawki podatku od towarów i usług w odniesieniu do dokonywanej transakcji. W myśl bowiem art. 103 z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), podatnicy oraz inne podmioty wystawiające faktury są obowiązani, bez wezwania naczelnika urzędu skarbowego, do obliczania i wpłacania podatku za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał

obowiązek podatkowy, na rachunek urzędu skarbowego (...). Natomiast art. 106 ust. 1 tej ustawy stanowi, iż podatnicy są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy (...).

Komunikat Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 24 stycznia 2005r. w sprawie trybu udzielania informacji dotyczących standardów klasyfikacyjnych (Dz.Urz. GUS z 2005r., Nr 1, poz. 11), stanowi bowiem, że zgodnie z zasadami metodycznymi klasyfikacji, zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroki i usługi), towary, środki trwałe i obiekty budowlane według zasad określonych w poszczególnych klasyfikacjach i nomenklaturach, wprowadzonych rozporządzeniami Rady Ministrów lub stosowanych bezpośrednio na podstawie przepisów Wspólnoty Europejskiej. W przypadku trudności w ustaleniu właściwego grupowania, w tym rodzaju prowadzonej działalności zainteresowany podmiot może zwrócić się z wnioskiem do Urzędu Statystycznego w Łodzi, który udziela informacji w zakresie stosowania niektórych standardów klasyfikacyjnych.

Zatem to wykonawca składający ofertę winien w niej uwzględnić odpowiednią - jego zdaniem - stawkę podatku od towarów i usług, on to potem będzie wystawiał na rzecz zamawiającego fakturę (lub faktury) za wykonanie zamówienia/jego części. Powyższe oznacza, że przyjęcie w cenie towaru lub usługi takiej lub innej stawki podatku od towarów i usług jest wyłącznym uprawnieniem podatnika - wystawcy faktury (czyli wykonawcy na gruncie zamówień publicznych).

3. Strony w niniejszym postępowaniu reprezentowały odmienne stanowiska w zakresie prawidłowości zastosowania stawki w odniesieniu do budynku nr 4, stanowiącego internat położony na obszarze jednostki wojskowej: zamawiający – że podatek od towarów i usług w odniesieniu do tej części zamówienia wynosi 7 %, odwołujący – że podatek ten powinien być przyjęty w wysokości 22 %. Każda ze stron, na potwierdzenie słuszności swego stanowiska złożyła w postępowaniu wydane przez właściwe organy podatkowe (Ministra Finansów – działających z jego upoważnienia dyrektorów czterech izb skarbowych) interpretacje prawa podatkowego wydane w indywidualnych sprawach podatników na ich wniosek, pobrane z dostępnych serwisów, w tym internetowego publikatora prowadzonego przez Ministra Finansów – na stronie www.mf.gov.pl, w zakładce *Podatki, Interpretacje i orzeczenia*. Żadna z tych interpretacji nie była uzyskana na wniosek odwołującego ani zamawiającego w tym postępowaniu.

W tym miejsca podkreślenia wymaga, iż za niedopuszczalne należało uznać prowadzenie postępowania dowodowego na okoliczność prawidłowej bądź nie stawki podatku od towarów i usług w oparciu o złożone interpretacje prawa podatkowego i uzależnianie od wyniku tak

dokonanego „postępowania dowodowego” rozstrzygnięcia kwestii poprawności decyzji zamawiającego polegającej na odrzuceniu oferty odwołującego z powodu zastosowania nieprawidłowej, jego zdaniem, stawki podatku od towarów i usług, co wynika z następujących powodów:

Należy zauważyć, że zarówno zamawiający jak również Krajowa Izba Odwoławcza nie jest organem właściwym do rozpatrywania sporów na płaszczyźnie interpretacji przepisów prawa podatkowego – to zadanie, jak wykazano powyżej, wykonuje bowiem Minister Finansów (z jego upoważnienia dyrektorzy czterech izb skarbowych – wydając interpretacje indywidualne; lub samodzielnie – wydając interpretacje ogólne w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, zgodnie z art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej), bądź – w ramach postępowania podatkowego a następnie kontroli skarbowej – naczelnicy urzędów skarbowych, lub w ramach kontroli skarbowej – dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej. W związku z powyższym należało stwierdzić, że zamawiający, który nie wydał jednoznacznych dyspozycji co do sposobu obliczenia ceny ofertowej w zakresie naliczenia podatku, nie miał prawa - na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych - odrzucić oferty, w której została cena obliczona w inny sposób, aniżeli zamawiający zakładał lub uznaje za zgodny z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego. Ponadto, zgodnie z art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług, to na wykonawcy ciąży obowiązek obliczenia i wpłacenia podatku w odpowiednim terminie. Dlatego zamawiający, który w specyfikacji nie przedstawił swoich wymagań dotyczących stawek podatku powinien oprzeć się na wyliczeniach wykonawcy. W przypadku wystąpienia ewentualnych błędów w zastosowaniu stawki podatku od towarów i usług to na podatniku – wystawcy faktury (wykonawcy) będzie ciążył obowiązek właściwego uregulowania podatku oraz to on będzie odpowiadał za jego niewłaściwe naliczenie i przekazanie przed organami skarbowymi, a także poniesie ewentualną odpowiedzialność na gruncie prawa karnego skarbowego.

Powyższe potwierdza, że zamawiający nie jest uprawniony do dokonywania wiążącej interpretacji w zakresie właściwej stawki podatku od towarów i usług, w inny sposób aniżeli poprzez wyraźne wskazanie sposobu obliczenia ceny w ofercie. W konsekwencji zamawiający nie jest uprawniony do weryfikowania tej stawki w ofercie wykonawcy, tak jak nie jest uprawniony do weryfikowania oświadczenia woli wykonania zamówienia za wskazaną cenę w innym zakresie, aniżeli wyznaczony przepisami art. 91 ustawy prawo zamówień publicznych. Właściwe do weryfikacji (która – co trzeba pokreślić – ma charakter następczy, będący wynikiem kontroli,

względnie czynności sprawdzających) i przeprowadzania kontroli w tym zakresie są organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, zaś wykonawca (podatnik) określa jedynie stawkę podatku, zgodnie z przytoczonym przepisem art. 103 ustawy o podatku od towarów i usług (tak też: uzasadnienie wyroku KIO/UZP 987/09).

Powyższe wynika wprost z wyrażonej w Konstytucji zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Oznacza to, iż organy władzy publicznej nie mogą podejmować działań bez podstawy prawnej tych działań, zawartej w odpowiednich przepisach kompetencyjnych: w analizowanym zakresie będzie to art. 2, 2a, 3 i 3 a ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2004r. Nr 8, poz. 65, z późn. zm.) - dla dyrektorów urzędów kontroli skarbowej, czy art. 13, 14a Ordynacji podatkowej – dla organów podatkowych. Przepisy te, jako z natury sankcyjne i wiążące się z pewną dolegliwością na gruncie prawa podatkowego wyposażone są w szereg instrumentów gwarancyjnych zapewniających możliwość obrony w postępowaniu, a w każdym razie przewidują możliwość naprawienia wadliwej z punktu widzenia prawa podatkowego czynności poprzez możliwość korekty deklaracji w wyniku dokonanych w protokole kontroli ustaleń. Nie sposób natomiast znaleźć takiej podstawy w ustawie Prawo zamówień publicznych. Nie stanowi jej art. 89 ust. 1 pkt 6 i 7 ustawy Prawo zamówień publicznych.

Jak wskazano, stawkę podatku od towarów i usług określa podatnik. Interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dokonuje Minister Finansów, która to czynność podlega kontroli wojewódzkich sądów administracyjnych. Poprawność stosowania prawa podatkowego podlega kontroli organów podatkowych, w toku postępowania podatkowego (art. 120 i nast. Ordynacji podatkowej). Decyzje administracyjne wydawane przez organy podatkowe podlegają kontroli, w ramach kontroli działalności administracji publicznej, przez sądy administracyjne, która obejmuje m.in. rozpoznawanie skarg na decyzje administracyjne (art. 3 § 2 pkt 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Ustawodawca nie przyznał natomiast zamawiającemu ani Krajowej Izbie Odwoławczej kompetencji do rozstrzygania sporów w zakresie prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga, że kompetencja ta nie może być domniemywana. Przepis art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych, nie stanowi o kognicji zamawiającego ani Krajowej Izby Odwoławczej w tym zakresie. Skoro bowiem, zamawiający nie ma podstaw do określania w sposób wiążący dla podatnika stawek podatku od towarów i usług, które to uprawnienie przysługuje organom podatkowym, to również Krajowej Izbie Odwoławczej, w trybie dokonywania kontroli decyzji zamawiającego, takie uprawnienie nie przysługuje.

Dostrzec trzeba dalej, że brak jest podstaw do przyjmowania przez zamawiającego (czy też Krajową Izbę Odwoławczą - w ramach środków ochrony prawnej) stanowiska co do prawidłowości stawki, w oparciu o wydane interpretacje prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, przyznając im charakter wiążący.

Podkreślenia wymaga, że interpretacje ogólne jak i interpretacje wydawane w indywidualnych sprawach w trybie art. 14a Ordynacji podatkowej, jak również wyjaśnienia Ministerstwa Finansów nie są wiążące dla organów podatkowych ani innych podmiotów. Przepisy obowiązujące od dnia 1 lipca 2007 r. nie zawierają normy stanowiącej o wiążącej mocy interpretacji indywidualnych dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Brak takiej normy pozostaje w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03 (Dz. U. Nr 122, poz. 1288), w którym orzeczono, iż art. 14 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (w brzmieniu obowiązującym w 2004 r.) w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zdanie 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Uzasadnienie zawarte w tym wyroku znajduje aktualność także w odniesieniu do interpretacji indywidualnych wydawanych na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym stanowiskiem zawartym w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego dokonano nowelizacji przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących interpretacji indywidualnych, przewidując, że nie są one wiążące nie tylko dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej ale także dla samego zainteresowanego. Wynika to wprost z ustawy Ordynacja podatkowa - zgodnie z treścią art. 14b 1 Ordynacji podatkowej interpretacja przepisów prawa podatkowego nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta. Podmioty te mogą, a nie muszą zastosować się do interpretacji. Przepisy przewidują jedynie ochronę dla podmiotu, który uzyskał interpretację w razie zachowania zgodnego z jej treścią (nie określa się wtedy albo nie ustala zobowiązania podatkowego za okres do wywarcia skutku zmiany lub uchylecia interpretacji; nie ustala się także dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie stosuje się innych sankcji wynikających z przepisów prawa podatkowego i przepisów karnych skarbowych). Oznacza to, że interpretacje, wyjaśnienia i opinie M0inistra Finansów nie stanowią podstawy rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, mają natomiast charakter kierunkowy i przedstawiają dominującą linię orzecznictwa dotyczącą określonych przepisów. Indywidualne interpretacje podatkowe w postępowaniu o udzielenie zamówienia w takim przypadku mogą stanowić jedynie wskazówkę, co do sposobu interpretacji i stosowania

właściwych w danej sprawie przepisów, a zawarte w nich rozstrzygnięcia i uzasadnienia nie mogą oddziaływać na zamawiających oraz inne organy w sposób wiążący.

Nie mogą zatem wspomniane interpretacje stanowić podstawy oceny innych organów, w tym zamawiającego, czy Krajowej Izby Odwoławczej.

Podkreślenia dalej wymaga, że nie jest dopuszczalne sprowadzanie kwestii właściwej stawki podatku do spraw dowodowych - w oparciu o przedłożone przez strony interpretacje prawa podatkowego. Następstwem powyższego byłoby bowiem uznanie, że dopuszczalne jest prowadzenie postępowania dowodowego na okoliczność obowiązującego prawa (tu: podatkowego, w zakresie prawidłowej stawki podatku od towarów i usług) a także dokonywanie oceny „dowodu” w postaci różnych interpretacji prawa podatkowego.

Tymczasem, jak wykazano wyżej, stawka podatku od towarów i usług nie wynika z jakichkolwiek decyzji organów podatkowych (interpretacji), które w tym przedmiocie wiążące nie są (tak: przywołany wyżej wyrok Trybunału Konstytucyjnego), ale z odpowiednich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. W takiej sytuacji twierdzenie o dowodzeniu prawidłowości stawki podatku od towarów i usług przez przedłożenie stosownej interpretacji indywidualnej lub decyzji ustalającej domiar podatku w podobnej sprawie może być uznane jedynie za skrót myślowy. Przedmiotem dowodzenia w procesie wyrokowania mogą być jedynie okoliczności faktyczne, od których wystąpienia zależy zastosowanie właściwych norm prawnych. W przypadku gdy okoliczności faktyczne sprawy zostały ustalone i są jasne, obowiązkiem organu stosującego prawo jest dostosowanie odpowiedniej normy prawnej do danego stanu faktycznego. Orzeczenia innych organów stosujących prawo mogą stanowić tu wskazówkę i wytyczną, co do sposobu interpretacji i stosowania prawa, nie stanowią jednak żadnych „dowodów” tego, jaka norma prawna w danej sytuacji znajduje zastosowanie.

4. Wskazania wymaga także, że istotnie, w doktrynie a także orzecznictwie wyrażane są poglądy, iż niepoprawne wskazanie stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny niepodlegający poprawieniu na podstawie art. 87 ust. 2 ustawy Prawo zamówień publicznych. Dostrzeżenia w tym miejscu jednak wymaga, że błędne wskazanie stawki podatku od towarów i usług, jakkolwiek niewątpliwie wpływa na cenę w rozumieniu ustawy o cenach (a tak, z mocy art. 2 pkt 1 należy rozumieć pojęcie ceny na gruncie ustawy Prawo zamówień publicznych), to nie stanowi błędu w obliczeniu w ścisłym tego słowa znaczeniu. Jest ono bowiem raczej wynikiem błędu co do prawa, będącego następstwem nieznamomości regulacji prawa podatkowego obowiązującego w tym zakresie. Należy bowiem uwzględnić, że wskazanie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług przy określeniu ceny oferty (tak całkowitej jak i dotyczącej odpowiedniej jej części) stanowi przyjęcie niewłaściwego założenia co do obowiązującego prawa

podatkowego, stąd stanowi o ustaleniu tej ceny nie zaś obliczeniu, skoro wynika nie z czynności natury czysto arytmetycznej (działań matematycznych) a z okoliczności obiektywnej, to jest z obowiązującego prawa (choć w konkretnym wypadku być może niewłaściwie zastosowanego). Błąd w obliczeniu ceny z założenia zawiera element działania niezamierzonego, takiego, które jest wynikiem omyłki w odróżnieniu od świadomej decyzji wykonawcy co do zastosowania stawki podatku od towarów i usług.

Przeanalizowania w tym miejscu wymaga proces składający się na ustalenie ceny, który obejmuje:

- najpierw samodzielne oszacowanie przez wykonawcę elementów kalkulacyjnych ceny, jak przykładowo kosztów wykonania świadczenia (użycia odpowiednich materiałów, robocizny, wynagrodzeń pracowniczych, zakupu usług zewnętrznych), marży wykonawcy gwarantującej mu pewien zysk, a wreszcie obligatoryjnych narzutów wynikających z przepisów prawa, jak podatek od towarów i usług. Na tym etapie czynności składające się na kalkulację ceny stanowią zatem ustalenie elementów składających się na tę cenę a nie jej obliczenie;
- dokonanie odpowiednich operacji arytmetycznych, stanowiących zsumowanie oszacowanych kosztów składających się na wykonanie świadczenia (co powinno tożsame z ustaleniem tzw. ceny netto) a następnie podstawienie ustalonej stawki procentowej podatku od towarów i usług oraz przemnożenie tych wartości. Dopiero zatem na tym etapie mamy do czynienia z obliczeniem ceny.

W świetle powyższego należało uznać, iż utożsamianie pojęcia błędu w obliczeniu ceny z błędną stawką podatku od towarów i usług jest utożsamieniem nieuprawnionym. Błąd w obliczeniu ceny powinien odnosić się do omyłek rachunkowych lub rzeczowych związanych ze sposobem wyceny przedmiotu świadczenia (podstawy wyliczenia, objęcia nim wszystkich elementów, kompletności i prawidłowości wyliczeń), a nie do wynikającej z przepisów prawa stawki podatku, co do której zastosowania, naliczenia i odprowadzenia sprzedawcy towarów i usług będący płatnikami tego podatku, czyli przedsiębiorcy prowadzących profesjonalną działalność gospodarczą, podejmują świadome decyzje, bezpośrednio obciążające ich konsekwencjami nieprawidłowości w tym zakresie (z odpowiedzialnością karnoskarbową włącznie).

Tym samym, zasadnym jest wniosek, że wskazanie niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług nie jest w ogóle błędem w obliczeniu.

Jak wykazano wyżej, w Prawie zamówień publicznych brak jest przepisu, który pozwalałby zamawiającemu dokonywać weryfikacji zachowania podatnika na gruncie norm prawa

podatkowego (odmiennie od wyrażonego w art. 90 ustawy uprawnienia do badania poprawności kalkulacji ceny).

Powyższe wynika także z postulatu racjonalności ustawodawcy: jeśli system prawa podatkowego oraz zamówień publicznych stanowią elementy systemu finansów publicznych (pierwszy – po stronie dochodowej tego systemu, drugi zaś – jako jego kategoria wydatkowa), to należy przyjąć, że nie zawierają one rozwiązań pozostających systemowo w sprzeczności. Jak wskazuje bowiem literatura finansów publicznych, „operacje finansowe podmiotów publicznoprawnych, polegające na gromadzeniu dochodów i dokonywaniu wydatków, wypełniają pojęcie finansów publicznych” (Finanse publiczne i prawo finansowe, pod red. C. Kosikowskiego i E. Ruśkowskiego, Dom Wydawniczy ABC, Poznań 2006, s. 20). Jeżeli zatem – jak wykazano wyżej na podstawie wyraźnego brzmienia przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, Ordynacji podatkowej – przepisy prawa podatkowego rozkładają ciężar i odpowiedzialność za prawidłowość zachowania w tym zakresie na podatnika, to należy przyjąć, że przepisy prawa zamówień publicznych nie przewidują tutaj rozwiązań natury niejako sankcyjnej (polegających na obowiązku odrzucenia oferty) w razie zastosowania nieprawidłowej stawki podatku.

Końcowo wskazać należało, że nie bez znaczenia dla dokonanej wyżej oceny pozostaje okoliczność, że błędne wskazanie stawki podatku od towarów i usług zawsze może być na gruncie przepisów prawa podatkowego naprawione. Istnieje bowiem możliwość korygowania wskazanej w fakturze kwoty podatku od towarów i usług - w przypadku błędów zawartych w fakturach ustawodawca przewidział możliwość ich korygowania za pomocą m.in. faktur korygujących. Zgodnie z § 14 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. *w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług* (Dz.U. z 2008 nr 212 poz. 1337 z późn. zm.), gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury, wystawia się fakturę korygującą. W myśl natomiast art. 81 – 81c Ordynacji podatkowej, korekcie podlegają także deklaracje podatkowe, w tym te dotyczące podatku od towarów i usług.

Jeśli zatem którakolwiek ze stron czynności prawnej na etapie wykonania umowy (wystawienia faktur) dojdzie do przekonania o zastosowaniu przez wykonawcę nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług, może zainicjować korektę w tym zakresie, przy czym w takim wypadku zamawiający zawsze zobowiązany będzie świadczyć nie więcej aniżeli przewidziano w umowie (co wynika z przytoczonego na wstępie wyroku Sądu Najwyższego), albo nawet mniej – jeśli strony w wyniku przesądzenia stawki podatku na niższą zadecydują o zmniejszeniu

świadczenia należnego wykonawcy o wskazaną różnicę (co przecież w świetle prawa cywilnego nie jest niedopuszczalne, jako że oświadczenie woli w tym zakresie może być interpretowane, zaś istotną wskazówką do takiej interpretacji mogłoby być zawarte w ofercie wskazanie kwoty netto za wykonanie zamówienia, jako tej, która odzwierciedla nakłady wraz z odpowiednim zyskiem).

Skoro zatem odwołujący w złożonej ofercie zaoferował – mimo wskazania najwyższej, to jest podstawowej stawki podatku od towarów i usług (22 %) dla wszystkich robót składających się na realizację zamówienia najniższą cenę, a zamawiający, w razie wyboru takiej oferty zobowiązany będzie do zapłaty kwoty wynikającej z wystawionej na jego rzecz faktury, przy czym ryzyko i odpowiedzialność na gruncie prawa podatkowego oraz karnego skarbowego spoczywa na podatniku – wystawcy faktury (wykonawcy), to wskazana oferta, rozpatrywana w kwocie realnej, czyli tej którą musiałby ponieść zamawiający wybierając wskazaną ofertę pozostaje w pełni porównywalną w tym postępowaniu z innymi ofertami. Na gruncie analizowanej sprawy, wobec zawyżenia w wyniku przyjęcia wyższej stawki podatku przez odwołującego kwoty podatku od towarów i usług podlegającej doliczeniu do ceny (jak wskazano wyżej – na ryzyko tego wykonawcy), interes zamawiającego nie dozna uszczerbku: będzie obowiązany do zapłaty co najwyżej kwoty wskazanej w ofercie (lub nawet niższej: jeżeli wykonawca ten zdecyduje ostatecznie o zastosowaniu niższej stawki tego podatku, dzieląc pogląd reprezentowany przez zamawiającego). Jak bowiem wskazywano wyżej – skoro to na wykonawcy ciąży obowiązek wystawienia faktury (zatem i podania prawidłowej wysokości podatku od towarów i usług), zamawiający nie jest uprawniony do weryfikowania ceny w zakresie wysokości podatku.

Z tego względu należało uznać, że zamawiający winien był dokonać porównania złożonych ofert, w takich kwotach jakie wykonawcy podali w złożonych ofertach z uwzględnieniem podanych przez nich kwot podatku od towarów i usług, a następnie na podstawie tak przeprowadzonej oceny dokonać wyboru najkorzystniejszej oferty. Nie bez znaczenia jest, że oferta odwołującego, nawet mimo przyjętej najwyższej stawki podatku od towarów i usług jest najkorzystniejszą w rozumieniu art. 91 ust. 1 i 2 ustawy prawo zamówień publicznych.

Dodatkowo, na co zwrócił uwagę zamawiający, zgodnie z opisanym w art. 44 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009r. Nr 157, poz. 1240 z późn. zm.) paradygmatem działania w sferze gospodarki finansowej jednostki sektora finansów publicznych, jaką jest zamawiający, wydatki publiczne powinny być dokonywane w sposób celowy i oszczędny, z zachowaniem zasad: uzyskiwania najlepszych efektów z danych nakładów, optymalnego doboru metod i środków służących osiągnięciu założonych celów, w sposób umożliwiający terminową realizację zadań.

Z tego względu, Krajowa Izba Odwoławcza podzieliła zarzuty odwołania, uznając, że oferta odwołującego nie podlegała odrzuceniu na podstawie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Prawo zamówień publicznych. Powyższe skutkowało uwzględnieniem odwołania, bowiem odrzucenie oferty odwołującego miało istotny wpływ na wynik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Orzeczono w związku z tym o nakazaniu zamawiającemu unieważnienia wyboru najkorzystniejszej oferty oraz powtórzenia czynności oceny i badania ofert. Nie orzekano o obowiązku dokonania wspomnianej oceny z uwzględnieniem oferty odwołującego – pozostawiając powyższą kwestię zamawiającemu, jako że odrzucenie oferty odwołującego z powodu wskazania błędnej, zdaniem zamawiającego, stawki podatku od towarów i usług spowodowało, że oferta ta nie podlegała dalszej ocenie w kontekście innych okoliczności, których to okoliczności Krajowa Izba Odwoławcza nie była zobowiązana ani uprawniona (z mocy art. 192 ust. 7 ustawy Prawo zamówień publicznych) badać.

Nie podzielono zarzutów odwołania, zgodnie z którymi zamawiający podał sprzeczne uzasadnienia faktyczne i prawne odrzucenia oferty odwołującego, tj. innego uzasadnienie w piśmie o odrzuceniu jego oferty oraz inne w druku ZP-19, stanowiącym zestawienie ofert odrzuconych, co miało, w ocenie odwołującego dowodzić naruszenia art. 92 ust. 1 pkt 2 ustawy poprzez tworzenie sprzecznych dokumentów, dotyczących postępowania; jak również zarzutu że w pismo zamawiającego zawierające odpowiedzi na pytania było datowane w sposób następujący „Poznań, 2010.04” - nie zawierało wskazania daty określonego dnia. Wskazane nieścisłości nie mają, w ocenie Krajowej Izby Odwoławczej znaczenia dla rozstrzygnięcia istoty sprawy, nie prowadzą także do uznania naruszenia przepisów ustawy, które by miały istotny wpływ na wynik postępowania, zgodnie z art. 192 ust. 2 ustawy prawo zamówień publicznych.

Z powyższych względów orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania orzeczono stosownie do wyniku postępowania - na podstawie art. 192 ust. 9 i 10 Pzp oraz w oparciu o przepisy § 5 ust. 4 w zw. z § 3 pkt 1) rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 15 marca 2010r. 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).

Przewodniczący:

.....