

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

270

Zamówienia publiczne – stan obecny i perspektywy



Redaktorzy naukowi

Tadeusz Kocowski

Janusz Kaspryszyn



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Redaktor Wydawnictwa: Barbara Majewska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2012

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-286-4

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	7
Maciej Guziński , Uczelnia publiczna jako podmiot zamówień publicznych (wybrane zagadnienia).....	9
Krzysztof Horubski , Zmiany składu konsorcjum w postępowaniu o udzielenie zamówienia oraz na etapie wykonywania zamówienia	24
Karol Kiczka , Uznanie administracyjne w Prawie zamówień publicznych....	38
Leon Kieres , Prawo zamówień publicznych – dziedzina prawa europejskiego, odrębny system regulacji oraz swoiste ujęcie problemów regulowanych..	54
Tadeusz Kocowski , Wspólni zamawiający oraz wspólni wykonawcy w systemie zamówień publicznych	74
Natalia Milostan , Zielone zamówienia publiczne jako polityka stosowana przy wyborze oferty	91
Piotr Schmidt , Błędna stawka podatku VAT jako błąd w obliczeniu ceny i powód odrzucenia oferty	105
Martyna Sługocka-Kolpaczyńska , Podstawy udzielenia zamówienia publicznego z wolnej ręki w świetle art. 67 ust. 1 pkt 3 – Prawo zamówień publicznych.....	121
Piotr Soroka , Zamówienia publiczne a wolność gospodarcza	131
Małgorzata Stręciwilk , Zatrzymanie wadium na podstawie art. 46 ust. 4a w świetle orzecznictwa	145
Mateusz Winiarz , Definicja postępowania o udzielenie zamówienia publicznego a zakres odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych w przedmiocie zamówień publicznych	160

Summaries

Maciej Guziński , Public university as a subject of public procurement (selected problems).....	23
Krzysztof Horubski , Changes of the composition of a consortium in tender procedures and at the initial stage of contract performance	36
Karol Kiczka , Administrative discretion in the public procurement law	53
Leon Kieres , Public procurement law – the area of European law, the separate system of regulation and the specific approach to adjustable problems.....	73
Tadeusz Kocowski , Joint orderers and joint contractors in the system of public procurement	90

Natalia Miłostan , Green public procurement as the policy used in selecting an offer.....	104
Piotr Schmidt , Wrong tax rate as an error in the calculation of prices and the reason of tender rejection.....	120
Martyna Sługocka-Kolpaczyńska , Fundamentals of negotiated public procurement in the light of Art. 67 paragraph 1 point 3 – public procurement law.....	130
Piotr Soroka , Public procurement and economic freedom.....	144
Małgorzata Stręciwilk , Retainment of the tender deposit tender based on Article 46 paragraph 4a in the light of jurisprudence.....	159
Mateusz Winiarz , The definition of the procedure for awarding a public contract and the scope of liability for the breach of public finance discipline in the area of public procurement.....	173

Piotr Schmidt

Uniwersytet Wrocławski

BŁĘDNA STAWKA PODATKU VAT JAKO BŁĄD W OBLICZENIU CENY I POWÓD ODRZUCENIA OFERTY

Streszczenie: W polskim systemie zamówień publicznych nadal toczy się spór o to, czy zamawiający mają weryfikować stawkę podatku VAT określoną przez wykonawcę w ofercie, a co za tym idzie, czy odrzucać oferty, które zdaniem zamawiającego zawierają błędną stawkę podatku VAT. Orzecznictwo w tym zakresie jest niejedolite, nie dając zamawiającym jasnej wykładni. Biorąc jednak pod uwagę literalne brzmienie przepisów ustawowych wydaje się, że zamawiający nie jest uprawniony do dokonywania weryfikacji zastosowanej przez wykonawcę stawki podatku VAT.

Słowa kluczowe: podatek, odrzucenie oferty, VAT, oczywista omyłka.

1. Wstęp

Zamówienia publiczne to swoisty świat mniej lub bardziej istotnych zakupów, a może przede wszystkim szkoła dokonywania prawidłowych, gospodarnych wyborów przez zamawiających, którzy przecież ponoszą odpowiedzialność za dyscyplinę finansów publicznych, innymi słowy decydują o wydatkowaniu środków publicznych. Każda strona postępowania o udzielenie zamówienia publicznego dąży do podpisania korzystnej umowy, bierze pod uwagę wiele czynników, najczęściej ekonomicznych, choć nie tylko. Prawo zamówień publicznych zmusza zamawiających do prowadzenia postępowań i zawierania umów w dość specyficznym postępowaniu, które ma hołdować określonym, wymaganym przez Unię Europejską standardom. Pojawiają się oczywiście głosy niechętne tej regulacji, podkreślające nadmierną biurokrację i skomplikowanie, uciążliwość dla wykonawców. Szczególnym polem dla utyskiwań wykonawców są zapisy ustawy dotyczące wykluczania wykonawców oraz odrzucania ofert. W obliczu ostatnich orzeczeń Sądu Najwyższego i diametralnie odmiennego orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej pojawił się bardzo poważny problem prawny dotyczący art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 24 czerwca 2011 r. Prawo zamówień publicznych¹ (dalej Pzp) dotyczący odrzucenia

¹ Dz.U. z 2010 r., Nr 113, poz. 759 z późn. zm.

oferty wykonawcy, która zawiera błąd w obliczeniu ceny, wynikający z zastosowania błędnej stawki podatku VAT. Należy postawić pytanie, czy zamawiający jest uprawniony do weryfikowania prawidłowości zastosowanej stawki tego podatku przez wykonawcę, a co za tym idzie – do dokonywania na tej podstawie negatywnych rozstrzygnięć względem takiego wykonawcy. W mojej ocenie na podstawie obecnie obowiązujących przepisów takich uprawnień nie posiada.

2. Odrzucenie oferty ze względu na błąd w obliczeniu ceny a oczywiste omyłki

Ustawa Prawo zamówień publicznych opisuje przesłanki odrzucenia oferty w swoim art. 89 ust. 1. Przepis ten sformułowany jest jednoznacznie. W przypadku ziszczenia się przynajmniej jednej wymienionej w nim przesłanki zamawiający musi ofertę odrzucić. Przepis ten ma charakter kogentny, a więc nie pozostawia zamawiającemu żadnego pola manewru, nawet jeżeli oferta podlegająca odrzuceniu byłaby najbardziej korzystna ekonomicznie z punktu widzenia obowiązku odpowiedzialnego gospodarowania środkami publicznymi przez zamawiającego. Dodać należy, że katalog przesłanek jest zamknięty i nie można w stosunku do niego stosować wykładni rozszerzającej. Innymi słowy z żadnej innej przyczyny lub bez podania przyczyn zamawiający nie może odrzucić oferty. Takie działanie miałoby cechy działania bez podstawy prawnej i jako takie nie mogłoby wywołać skutku zgodnie z treścią art. 58 k.c., a w sytuacji zawarcia umowy z innym wykonawcą niż z tym, którego prawidłową ofertę odrzucono z naruszeniem art. 89 ustawy Pzp, wykonawca taki mógłby zgodnie z art. 59 k.c. żądać stwierdzenia bezskuteczności takiej umowy względem siebie, o ile strony takiej umowy wiedziały o jego roszczeniu albo jeżeli umowa była nieodpłatna. Druga sytuacja nie może mieć miejsca, gdyż w przypadku zamówień publicznych ustawodawca przesądził, że wszelkie umowy zawierane w trybie tejsze ustawy muszą mieć charakter odpłatny.

Będący przedmiotem niniejszej analizy art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp nakazuje odrzucenie oferty zawierającej błąd w obliczeniu ceny. Należy jednak stwierdzić, że ustawodawca miał na myśli inny błąd niż opisywany w art. 87 ustawy Pzp. Artykuł ten opisuje obowiązek zamawiającego poprawienia w ofercie trzech kategorii omyłek:

- 1) oczywiste omyłki pisarskie,
- 2) oczywiste omyłki rachunkowe, z uwzględnieniem konsekwencji rachunkowych dokonanych poprawek,
- 3) inne omyłki polegające na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, niepowodujące istotnych zmian w treści oferty.

Kwestią najistotniejszą, niezbędną ze względu na konieczność rozróżnienia kategorii błędów, o jakich mowa w art. 87 i 89 ustawy Pzp, jest zdefiniowanie pojęcia „oczywistej omyłki”. KIO w wyroku z dnia 10 kwietnia 2008 r.² stwierdziła, że

² Sygn. akt KIO/UZP 265/08.

oczywistą omyłką pisarską jest „[...] omyłka widoczna, niezamierzona niedokładność, błąd pisarski lub inna podobna usterka w tekście. Za oczywistą omyłkę pisarską uznaje się również omyłkę, która nie jest widoczna w treści samego formularza ofertowego, jest jednak omyłką wynikającą z porównania treści pozostałych dokumentów, stanowiących zawartość treści oferty”; podobne stanowisko KIO zajęła w kolejnym wyroku z dnia 20 stycznia 2009 r.³: „Oczywista omyłka pisarska polega w szczególności na niezamierzonym przekręceniu, opuszczeniu wyrazu, błędzie logicznym, pisarskim lub mającym postać innej niedokładności przypadkowej. Oczywista omyłka pisarska powinna być możliwa do poprawy bez odwoływania się do innych dokumentów [...]”. Reasumując, „za oczywistą omyłkę pisarską w świetle art. 87 Pzp uznać należy uchybienia o charakterze oczywistym, których poprawienie z jednej strony nie może prowadzić do zmiany oferty, z drugiej zaś muszą one być widoczne na pierwszy rzut oka bez potrzeby przeprowadzania dodatkowych badań czy ustaleń”⁴.

W sytuacji gdy zamawiający w toku badania i oceny ofert wykryje jakieś błędy, w pierwszej kolejności ma obowiązek zbadać, jakiego „kalibru” są to błędy, czy może je zakwalifikować jako oczywiste omyłki pisarskie, rachunkowe czy inne, czy też jako błąd w obliczeniu ceny. Dokonanie takiej kwalifikacji może okazać się trudne.

Oczywistą omyłką pisarską jest błąd polegający na niewłaściwym użyciu wyrazu, mylna jego pisownia, błąd gramatyczny, ale także błędne postawienie przecinka przy wpisywaniu liczb, o ile na „pierwszy rzut oka” można to stwierdzić. Należy pamiętać, że w żadnym razie za poprawienie omyłki pisarskiej nie może być uznane wprowadzenie jakiegokolwiek zmiany, która wpłynie na zmianę treści oferty. Oczywistość omyłki polega ponadto nie tylko na łatwości jej stwierdzenia, ale również na oczywistości sposobu jej poprawienia. Jeżeli więc zamawiający nie zna sposobu lub zna wiele możliwości poprawienia zauważonego błędu, z których każda mogłaby dać inny rezultat, nie może takiego błędu uznać za oczywistą omyłkę. Twierdzenia powyższe potwierdza KIO w swoim orzecznictwie, m.in. w wyroku z 16 listopada 2008 r.⁵:

Zgodnie z utrwaloną definicją omyłki pisarskiej, dotyczy ona takich błędów, które są łatwe do zauważenia, a „oczywistość” omyłki, rozumianej jako określona niedokładność nasuwa się każdemu, bez potrzeby przeprowadzania dodatkowych badań czy też ustaleń. Może to być błąd pisarski, logiczny, przypadkowe przeoczenia lub inna niedokładność, która nasuwa się sama przez się każdemu, a przez dokonanie poprawki tej omyłki właściwy sens oświadczenia pozostaje bez zmian. Jako oczywiste omyłki w ocenie Izby kwalifikują się wskazane w pkt II lit. a, b, c, d, e, f, gdyż zakres robót, oprócz opisu w kosztorysie ofertowym, dookreśla powołana

³ Sygn. akt KIO/UZP 11/09.

⁴ Wyrok Zespołu Arbitrów z dnia 3 października 2006 r., sygn. akt UZP/ZO/0-2555/06.

⁵ Sygn. akt. KIO 1326/08.

w kosztorysie pozycja katalogu norm nakładów. Powołanie się na inny katalog (inną nazwę tego samego katalogu) przy pozostawieniu prawidłowego opisu pozycji kosztorysu, zgodnego z przedmiarem, stanowi jedynie omyłkę pisarską (pkt II lit. g, h), pomyłka również występuje w pozycji II lit. i, gdyż rodzaje otworów (przejść) determinuje rodzaj ścian, stropów, w których zgodnie z projektem będą wykonywane. Skład orzekający Izby w oparciu o ustalenia poczynione na rozprawie i przeprowadzone dowody, podzielił stanowisko Odwołującego, że wskazane przez Zamawiającego różnice pomiędzy kosztorysem ofertowym, a przedmiarem robót stanowią oczywiste omyłki pisarskie, które Zamawiający powinien był poprawić na podstawie art. 87 ust. 2 Pzp. Oprócz omyłek widocznych od razu, za omyłki mogą zostać uznane takie niedokładności, które wynikają z porównania odnośnych zapisów zawartych w oddzielnych dokumentach. Izba w całości przyjęła wyjaśnienia Odwołującego dotyczące oznaczenia tych samych katalogów przy użyciu ich innej nazwy, wymienionych w pkt II lit. g, h, – gdyż Zamawiający w tym zakresie nie przedstawił dowodu przeciwnego ani nie wykazał zmiany wielkości nakładów przekładających się na cenę oferty. W pkt II lit. f opuszczenie w opisie kosztorysu ofertowego wyrazu z „wiatroizolacją” uzupełnia podanie prawidłowego katalogu norm nakładów rzeczowych w tej pozycji kosztorysu, gdzie w opisie według normy wykonanie „wiatroizolacji” się znajduje. Różnice w kosztorysie ofertowym w odniesieniu do poz. II a, b, c, d, e stanowią omyłkę wynikającą z przyjęcia norm nakładów katalogów powołanych w przedmiarze, bez uwzględnienia dokonanych przez Zamawiającego poprawek w tych pozycjach, zmieniających opisy katalogowe. Zamawiający winien wyraźnie oznaczyć pozycje, w których zmienił opis katalogowy, aby wykonawcy mogli to uwzględnić w swoich ofertach i uniknąć omyłek, czego zaniechał. Należy zatem stwierdzić, że omyłki były wywołane działaniami Zamawiającego⁶.

Zamawiający musi również poprawić oczywistą omyłkę rachunkową, do której stosuje się przytaczane powyżej zasady. Oczywistą omyłką rachunkową będzie błąd popełniony przez wykonawcę w obliczeniach, polegający na błędnym dokonaniu obliczeń arytmetycznych, o ile błąd taki można poprawić tylko w jeden sposób. Zamawiający poprawia oczywiste omyłki rachunkowe tylko z uwzględnieniem określonego zgodnie z art. 36 ust. 1 pkt 12 Pzp sposób obliczenia ceny. Przeprowadzenie obliczeń z wykorzystaniem podanych w ofercie danych wyjściowych oraz z zastosowaniem wskazanej w SIWZ metody i uzyskanie prawidłowego wyniku zawsze będzie działaniem w ramach poprawiania oczywistych omyłek rachunkowych. Ten pogląd potwierdza KIO w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 r.⁷:

Oczywistą omyłką rachunkową jest widoczny, niezamierzony błąd rachunkowy popełniony przez wykonawcę, który polega na uzyskaniu nieprawidłowego wyniku działania arytmetycznego, a w szczególności błędne zsumowanie lub odjęcie poszczególnych pozycji. W niniejszym przypadku rozbieżności pomiędzy kwotą wpi-

⁶ Urząd Zamówień Publicznych, www.uzp.gov.pl/cmsws/page/?PD;697, data pobrania: 25.10.2011 r.

⁷ Sygn. akt KIO 20/09.

sana rubryce „Wymagania ogólne” w tabeli elementów rozliczeniowych a kwotą wpisaną w rubryce „Wymagania ogólne” zawartej w kosztorysie dotyczącym robót drogowych nie wynikają z przeprowadzenia jakichkolwiek działań arytmetycznych. Są to różne, niezwiązane ze sobą wartości. Kwota 80.000,00 zł wpisana w Kosztorysie dotyczącym robót drogowych obejmuje te części ze specyfikacji technicznej „Wymagania ogólne”, które dotyczą robót drogowych. Natomiast pozycja „Wymagania ogólne” na kwotę 1.000.000,00 zł ujęta w tabeli elementów rozliczeniowych obejmuje pozostałe części ze specyfikacji technicznej „Wymagania ogólne”, które nie dotyczą robót drogowych (Wymagania ogólne w zakresie Inżynierskim i Kolejowym). Rzeczony rozbieżności nie są również oczywiste. Świadczy o tym przede wszystkim czynność Zamawiającego wyrażona w piśmie z dnia 16 grudnia 2008 roku i polegająca na żądaniu, w trybie art. 87 ust. 1 ustawy – Pzp, złożenia przez Odwołującego wyjaśnień dotyczących treści złożonej oferty w kwestii rozbieżności w wartościach w kosztorysie ofertowym a tabelą elementów rozliczeniowych. Należy zwrócić tu również uwagę na sprzeczność działań Zamawiającego, który w tym samym piśmie poinformował Odwołującego o jednoczesnym uznaniu danych, wyjaśnienia których żądał, za oczywistą omyłkę rachunkową i o dokonaniu ich poprawienia. Wątpliwości Zamawiającego są równoznaczne z tym, iż na etapie żądania wyjaśnień od Odwołującego, Zamawiający nie był w stanie dokonać właściwej oceny i określić przyczyn zaistnienia rozbieżności pomiędzy wartościami, a tym samym uznać ich za oczywistą omyłkę. Niemożność zakwalifikowania rozbieżności wskazanych w rubryce „Wymagania ogólne” tabeli elementów rozliczeniowych oraz w rubryce „Wymagania ogólne” w kosztorysie jako oczywistą omyłkę rachunkową wskazuje na brak podstaw Zamawiającego do dokonania ich poprawienia na podstawie art. 87 ust. 3 pkt 2 ustawy – Pzp. [...] Zdaniem Izby, rozbieżności zawarte w treści oferty Odwołującego, nie są ani oczywistymi omyłkami rachunkowymi (co zostało wykazane powyżej), ani też nie mogą zostać uznane za omyłki, o których mowa w art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp, przede wszystkim z tego względu, iż dokonane przez Zamawiającego poprawienie oferty Odwołującego spowodowało istotną zmianę w jej treści⁸.

oraz w wyroku z dnia 23 stycznia 2009 r.⁹:

Wskazać należy, że pojęcie „oczywistej omyłki rachunkowej” jest na gruncie ustawy Prawo zamówień publicznych pojęciem nowym wprowadzonym nowelizacją z dnia 4 września 2008 r. o zmianie ustawy – Prawo zamówień publicznych oraz zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2008r. Nr 171 poz. 1058), która weszła w życie od 24 października 2008 r., przepisy ustawy Prawo zamówień publicznych w brzmieniu sprzed nowelizacji posługiwał się pojęciem „omyłki rachunkowej”. W ocenie Izby dla zdefiniowania pojęcia „oczywistości” omyłki rachunkowej znajdzie

⁸ Urząd Zamówień Publicznych, www.uzp.gov.pl/cmsws/page/?PD;697, data pobrania: 25.10.2011 r.

⁹ Sygn. akt KIO UZP 62/09.

odpowiednie zastosowanie stanowisko orzecznictwa i doktryny w zakresie oczywistej omyłki pisarskiej. Omyłka może być zatem uznana za oczywistą, gdy jest widoczna na pierwszy rzut oka, bezsporna, nie budząca wątpliwości. Określenie tych nie sposób odnieść do sposobu prezentacji ceny jednostkowej w kosztorysach ofertowych Przystępującego i X Izba podziela również stanowisko Przystępującego, że konieczność odwołania się do wiadomości specjalnych oraz posłużenie się przy wyjaśnianiu istoty problemu specjalistami w zakresie kosztorysowania, wyklucza możliwości uznania ewentualnej omyłki rachunkowej za oczywistą. Skumulowanie ceny jednostkowej i krotności w jednej rubryce kosztorysu, które nastąpiło w ramach istniejącego porządku prawnego, nie stanowi oczywistej omyłki rachunkowej i nie pociąga za sobą konieczności, w okolicznościach sprawy, przeliczenia ceny ofert Przystępującego i X. Zarzut naruszenia art. 87 ust. 2 pkt 2 Pzp nie potwierdził się¹⁰.

Zamawiający ma również obowiązek poprawienia omyłek innych niż oczywiste pisarskie lub rachunkowe, które spełniają łącznie dwa określone w przepisach warunki: polegają na niezgodności oferty z SIWZ oraz nie powodują istotnych zmian w treści oferty. Po pierwsze niezgodność ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia oznacza niezgodność z każdym, dowolnym elementem specyfikacji wymienianym w art. 36 ustawy Pzp, a w szczególności będą to niezgodności z opisem przedmiotu zamówienia, w tym z dokumentacją projektową stanowiącą opis przedmiotu zamówienia na roboty budowlane, ze wzorem umowy (istotnymi postanowieniami umowy), wymaganiami co do terminów. Jednakże niezgodność ta może występować wyłącznie w ofercie. Wyłączone spod zastosowania tej instytucji jest uzupełnianie i wyjaśnianie dokumentów określonych w art. 25 ustawy Pzp, które również mogą zawierać błędy, jednakże prawodawca określił dla nich inną, szczególną formę konwalidacji. Po drugie poprawiać można wyłącznie niezgodności niepowodujące istotnych zmian w treści oferty. Prawodawca założył więc, że poprawienie takiej omyłki spowoduje jakąś zmianę w treści oferty, jednakże jeżeli zmiana taka nie powoduje poważnej zmiany istoty oświadczenia woli wykonawcy jest dozwolona, a wręcz konieczna. Tezy te potwierdza KIO w wyroku z dnia 28 stycznia 2009 r.¹¹: „z uwagi na treść aktualnie obowiązującego przepisu art. 87 ust. 2 pkt 3 w związku z art. 89 ust. 1 pkt 7 ustawy pzp o obowiązku Zamawiającego poprawienia omyłki w ofercie Odwołującego decyduje wpływ poprawienia tej omyłki na treść złożonej oferty. Z uwagi na to, że omyłka dotyczyła opisu pozycji w kosztorysie ofertowym, to była związana z oferowanym przedmiotem zamówienia, który z rzeczy samej jest istotnym elementem oferty. Niemniej zakres omyłki w jednej pozycji opisu kosztorysowego w stosunku do całego zakresu kosztorysowania robót objętych przedmiotem zamówienia ma znaczenie w ocenie Izby marginalne i zobowiązuje Zamawiającego do jej poprawienia”. Zastosowanie zwrotu niedookreślonego nakłada na zamawiającego dość uciążliwy obowiązek oceny, czy omyłka jest istotna czy też nie.

¹⁰ Urząd Zamówień Publicznych, www.uzp.gov.pl/cmsws/page/?PD:697 (25.10.2011).

¹¹ Sygn. akt 59/09.

W tym zakresie zamawiający winien się kierować celem, jaki przyświecał mu przy wszczęciu postępowania, czyli musi ocenić, czy mimo omyłki oferta spełnia jego oczekiwania i gwarantuje rzetelne wykonanie zamówienia.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że każdy błąd wykonawcy uwidoczniony w ofercie, a zauważony przez zamawiającego, niemający przymiotu oczywistości, czyli taki błąd, którego zamawiający nie jest w stanie usunąć, poprawić korzystając z jednej metody lub gdy zna wiele metod poprawienia tegoż bez konieczności sięgania po wiedzę specjalistyczną, takiego błędu za oczywistą omyłkę uznać nie może. Z tego wynika, że w przypadku wyżej wskazanych wątpliwości w zakresie ceny ofertowej taki błąd należy uznać za błąd w obliczeniu ceny. W praktyce zamawiający najczęściej muszą zdecydować, czy błąd w ofercie jest oczywistą omyłką rachunkową, czy błędem w obliczeniu ceny, choć w mojej praktyce spotkałem się z sytuacją, w której błąd w zakresie ceny był omyłką pisarską.

Gdy w wyniku badania oferty zamawiający ostatecznie stwierdzi, że w ofercie wpisano błędną cenę, i zakwalifikuje ten błąd jako błąd w obliczeniu ceny, ma obowiązek ofertę odrzucić. „Błędem takim w szczególności będzie zastosowanie niewłaściwych jednostek miary, niewłaściwych ilości zakresu czynności, które trzeba wykonać w trakcie realizacji zamówienia”¹². Błędem takim jest raczej błąd co do właściwego ustalenia stanu faktycznego niż niewłaściwe od strony technicznej ustalenie, obliczenie ceny. Należy pamiętać, że analizując ofertę ze względu na błąd w obliczeniu ceny, bada się cenę ostateczną, całościową oferty, nie zaś poszczególne składniki ceny, podobnie jak ma to miejsce w przypadku rażąco niskiej ceny.

3. Błędna stawka podatku VAT jako błąd w obliczeniu ceny w opiniach Urzędu Zamówień Publicznych i Krajowej Izby Odwoławczej przed 20.10.2011 r.

Urząd Zamówień Publicznych na swojej stronie internetowej publikuje opracowanie, w którym czytamy: „Błędne wyliczenie kwoty podatku VAT może być wynikiem zarówno omyłki rachunkowej, jak i wynikiem błędu w obliczeniu ceny. Z pierwszym przypadkiem będziemy mieli do czynienia w sytuacji, gdy pomimo zastosowania prawidłowej stawki podatku VAT (np. 7%) podana kwota podatku VAT, stanowiąca wynik działania arytmetycznego (iloczyn ceny netto i stawki podatku VAT), będzie nieprawidłowa. Taki przypadek należy kwalifikować jako omyłkę rachunkową przy obliczeniu ceny. Z drugim przypadkiem będziemy mieli natomiast do czynienia w sytuacji, w której przy obliczeniu ceny brutto oferty wykonawca zastosował w celu wyliczenia kwoty podatku VAT, stanowiącej składnik tej ceny, niewłaściwą stawkę podatku VAT (np. zamiast stawki 7% zastosował stawkę 22%). W takim przypadku mamy zatem do czynienia z błędem w obliczeniu ceny, a nie z omyłką

¹² W. Dzierżanowski [w:] M. Stachowiak, J. Jerzykowski, W. Dzierżanowski, *Prawo zamówień publicznych*, wyd. IV, Lex dla Samorządu Terytorialnego PLUS.

rachunkową (zob. wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 8 marca 2007 r. sygn. akt X Ga 41/07, wyrok Sądu Okręgowego w Poznaniu z dnia 30 września 2005 r. sygn. akt II Ca 1063/05)¹³. Innymi słowy w pierwszej kolejności zamawiający musi weryfikować stawkę podatku VAT, co również potwierdza rozwinięte orzecznictwo KIO do 2010 r.:

1) Wyrok z dnia 24 marca 2009 r.¹⁴: „[...] zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem błędne podanie stawki podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny, który nie podlega poprawie i skutkuje koniecznością odrzucenia oferty w oparciu o art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy Pzp. Skład orzekający Izby podziela w tym zakresie stanowisko wyrażone z wyroku sądu okręgowego w Warszawie z dnia 13 czerwca 2003 roku (sygn. V Ca 222/03), gdzie sąd wyraził pogląd, że uznanie za prawidłową cenę z błędnie podaną stawką podatku VAT naruszałoby interesy innych Wykonawców, biorących udział w postępowaniu i jako sprzeczne z prawem stanowiłoby czyn nieuczciwej konkurencji i mogłoby prowadzić do naruszenia zasady równego traktowania podmiotów ubiegających się o zamówienie publiczne. Zgodnie z klasycznym rozkładem ciężaru dowodów, istotne jest, że ciężar udowodnienia faktu, tj. prawidłowości zastosowania stawki VAT w rozpatrywanym przypadku spoczywa na Odwołującym. (art. 6 k.c.) [...] Odwołujący nie przedstawił żadnej kalkulacji, która potwierdziłaby zastosowanie podstawowej stawki podatku VAT na wskazywane przez niego elementy i jednocześnie stanowiłaby potwierdzenie tego, że cena brutto oferty została wyliczona w sposób prawidłowy”.

2) Wyrok z dnia 5 lutego 2009 r.¹⁵: „[...] Zamawiający wskazał, jak prawidłowo należy wypełnić »kosztorys ofertowy« (zał. nr 4), w tym jakie stawki VAT należy zastosować w poszczególnych pozycjach przedmiotowego kosztorysu, podając dla poz. 8 stawkę VAT 7% [...] Odwołujący w załączonym do oferty »Kosztorysie ofertowym«, »Część zamówienia 4« pod pozycją 8 »prace transportowe komunalne (śmieci)« w kolumnie 7 »Stawka podatku VAT (%)« zamieścił zapis »22%«. W złożonym proteście, jak i odwołaniu Odwołujący podniósł, iż wskazana przez niego stawka VAT w poz. 8 kosztorysu ofertowego jest prawidłowa, a błędną stawkę VAT w kwestionowanej pozycji zawiera oferta wykonawcy X [...] Izba uznała, iż w tym konkretnym stanie faktycznym Zamawiający mógł odrzucić ofertę Odwołującego jako niezgodną z treścią SIWZ [...] Odwołujący nie tylko, że nie udowodnił, ale nawet nie uprawdopodobnił, że zastosowana przez niego stawka podatku VAT jest stawką prawidłową, w przeciwieństwie do Zamawiającego, który wykazał, że w sposób należyty ustalił prawidłową stawkę VAT i tak ustalona stawka, w tym stanie faktycznym, jest stawką prawidłową”.

¹³ Urząd Zamówień Publicznych, www.uzp.gov.pl/cmsws/page/?PD;697 (25.10.2011).

¹⁴ Sygn. akt 282/09.

¹⁵ Sygn. akt KIO/UZP 95/09.

3) Wyrok z dnia 6 lutego 2009 r.¹⁶: „[...] Stosownie do art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 roku o cenach (Dz.U. Nr 97, poz. 1050 ze zm.) ceną jest 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 [...] błąd w obliczeniu ceny może polegać w szczególności na niewłaściwie zastosowanej stawce podatku od towarów i usług. W ofertach złożonych w niniejszym postępowaniu wykonawcy zastosowali różne stawki podatku VAT w odniesieniu do robót wykonywanych w budynkach mieszkalnych. W przekonaniu Zamawiającego stawką właściwą dla robót wykonywanych w budynkach mieszkalnych jest stawka 7%, zaś w ocenie Odwołującego – stawka 22%. Zarówno Odwołujący, jak i Zamawiający przedstawiali argumenty na potwierdzenie słuszności zastosowanej przez nich stawki podatku od towarów i usług w spornym zakresie, między innymi powoływali się na interpretacje uprawnionych organów podatkowych, wydawane w analogicznych sprawach [...] w danym postępowaniu może budzić wątpliwości, jeśli chodzi o zastosowanie właściwej stawki podatku VAT. Krajowa Izba Odwoławcza nie jest zaś organem uprawnionym do interpretacji prawa podatkowego. Do takiej interpretacji nie jest również upoważniony Zamawiający. Jednakże w ocenie Izby przed odrzuceniem oferty Odwołującego z powodu zastosowania niewłaściwej stawki VAT, Zamawiający powinien był, na podstawie art. 6 k.c. w zw. z art. 14 ustawy – Pzp, posiadać wystarczające dowody, że Odwołujący popełnił błąd w obliczeniu ceny. Takim dowodem z pewnością byłaby indywidualna interpretacja organu podatkowego wydana na potrzeby niniejszego postępowania”¹⁷.

Sytuacja w orzecznictwie KIO zmieniła się diametralnie w 2010 roku. Oto bowiem kolejne składy orzekające kategorycznie stwierdzały, że zamawiający nie może weryfikować zastosowanej przez wykonawcę w ofercie stawki podatku VAT. Argumentacja KIO w mojej ocenie jest słuszna. Sprowadza się ona do stwierdzenia, że narzucenie na zamawiającego obowiązku weryfikacji i niejako orzekanie o prawidłowości zastosowanej stawki podatku VAT stawia go w pozycji organu dokonującego indywidualnej interpretacji podatkowej w trybie ustawy Ordynacja podatkowa¹⁸. Przyjęcie takiego stanu rzeczy byłoby sprzeczne z dyspozycją przepisów przytoczonej powyżej ustawy, która jednoznacznie stwierdza, że organem właściwym do wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych jest Minister Finansów, który w praktyce deleguje realizację tego obowiązku na wyznaczonych przez siebie dyrektorów izb skarbowych, oraz wójt, burmistrz, prezydent w zakresie swojej właściwości. Co więcej, KIO podkreśla, że ona również nie jest organem właściwym do rozstrzygania, czy też wydawania opinii w kwestiach podatkowych. Mogłoby to

¹⁶ Sygn. akt KIO/UZP 119/09.

¹⁷ Za: www.uzp.gov.pl.

¹⁸ Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.

doprowadzić do olbrzymiego chaosu systemowego, stałoby się bowiem prawdopodobne, że każdy uczestnik postępowania o udzielenie zamówienia publicznego dysponowałby własną interpretacją podatkową, korzystną dla siebie, a sprzeczną z innymi przedstawionymi w postępowaniu. W takiej sytuacji, które stanowisko uznać za prawidłowe, lub może bardziej prawidłowe? Jak miałyby się w takiej sytuacji zachować KIO czy sąd? Zamawiający ponadto nie jest organem wyspecjalizowanym w kwestiach podatkowych, powiedzieć można więcej, nie ma obowiązku się na podatkach znać. Oczywiście zamawiający ma być profesjonalistą i w swoich poczynaniach dochowywać najwyższej staranności. Tutaj również należy wspomnieć, że ustawodawca ustalił, że płatnikami podatku od towarów i usług są przedsiębiorcy, którzy mają samodzielnie ustalić wysokość podatku przy zastosowaniu właściwej stawki i doliczyć ją do wartości oferowanego towaru lub usługi. Powyższą tezę potwierdza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w ust. 1 komunikatu z dnia 24 stycznia 2005 r.¹⁹ w sprawie trybu wydawania opinii interpretacyjnych: „Zasadą jest, że zainteresowany podmiot sam klasyfikuje prowadzoną działalność, swoje produkty (wyroby 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”.

Należy również zauważyć, że przepisy ustawy Pzp jednoznacznie przesądza ją, jakimi kryteriami ma kierować się zamawiający przy dokonywaniu oceny ofert. Art. 91 ust. 2 ustawy Pzp wskazuje: „Kryteriami oceny ofert są cena albo cena i inne kryteria odnoszące się do przedmiotu zamówienia, w szczególności jakość, funkcjonalność, parametry techniczne, zastosowanie najlepszych dostępnych technologii w zakresie oddziaływania na środowisko, koszty eksploatacji, serwis oraz termin wykonania zamówienia”, zaś cenę, zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy Pzp należy rozumieć jako cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach²⁰, która stwierdza, że 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.

W mojej ocenie, biorąc pod uwagę legalną definicję ceny oraz obowiązek stosowania jej jako kryterium oceny ofert, dla zamawiającego istotna jest tylko cena brutto i ewentualne inne kryteria oceny ofert. Żądanie od wykonawców wykazywania zastosowanej stawki podatku VAT może być nawet uznane za działanie zbyt daleko wnikające w swobodę formułowania oświadczenia woli wykonawcy. W praktyce jednak formularze ofertowe zmuszają wykonawców do podawania zastosowanej stawki podatku VAT, mimo iż formalnie rzecz biorąc zamawiający nie ma uprawnie-

¹⁹ Dz.Urz. GUS Nr 1, poz. 11.

²⁰ Dz.U. z 2001 r., Nr 97, poz. 1050 z późn. zm.

nia do żądania tego od wykonawcy. Ten ostatni z kolei chcąc nie chcąc musi tę stawkę podać, gdyż gdyby tego nie zrobił, naraziłby się na sankcję odrzucenia oferty ze względu na jej niezgodność z zapisami SIWZ. W gruncie rzeczy dla zamawiającego istotna jest tylko cena brutto, która służy do porównania ofert, zaś wysokość podatku jest dla niego neutralna, a co za tym idzie – również i jego stawka. Z samej konstrukcji podatku VAT wynika, że odpowiedzialność za jego prawidłowe obliczenie spoczywa na przedsiębiorcy, czyli wykonawcy – wystawcy faktury i to w jego interesie jest zastosowanie prawidłowej stawki tego podatku, by nie ponieść ewentualnych negatywnych skutków swojego błędu przed właściwym organem skarbowym. Dla zamawiającego sprawa jest prosta. Płaci ustaloną cenę brutto, a ile procent tejże ceny stanowi podatek, to już kwestia wtórna, obciążająca wykonawcę, który jeżeli zaniżył stawkę podatku VAT, zwyczajnie będzie miał mniejszy zysk z wykonania zamówienia, spowodowany koniecznością zapłacenia wyższego niż zakładał podatku.

Powyższe twierdzenia potwierdzają m.in. następujące wyroki KIO:

1) Wyrok z dnia 18 czerwca 2010 r.²¹: „Stosowanie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy p.z.p. do błędów w obliczeniu podatku VAT, prowadzi w konsekwencji do konieczności rozstrzygnięcia przez zamawiających o prawidłowości zastosowanej stawki VAT, w oparciu o przedstawiane przez wykonawców, nierzadko sprzeczne ze sobą, interpretacje właściwych organów podatkowych. Tymczasem zamawiający nie są adresatem dyspozycji przepisu art. 14b § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.) i nie są związani stanowiskiem zawartym w indywidualnej interpretacji podatkowej, o której mowa w art. 14 a-d przywołanej ustawy. W konsekwencji, biorąc pod uwagę, iż w identycznym stanie faktycznym dwie różne stawki VAT nie mogą być jednocześnie uznane za prawidłowe, to nawet w przypadku, gdy konkurujący o zamówienie wykonawcy dysponują korzystnymi dla siebie, a wzajemnie sprzecznymi indywidualnymi interpretacjami podatkowymi, zamawiający muszą każdorazowo, uznając konieczność zastosowania przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. do takich sytuacji, zdecydować, która oferta spośród złożonych podlega odrzuceniu. Może prowadzić to do paradoksalnej sytuacji, w której wykonawcy, uzyskując interpretację podatkową i przygotowując z jej uwzględnieniem w dobrej wierze ofertę, będą zabezpieczeni przed negatywnymi konsekwencjami w zakresie ewentualnych domiarów podatkowych i odpowiedzialności karnoskarbowej (korzystając z ochrony wynikającej z przepisu art. 14c Ordynacji podatkowej), natomiast nie będą mieli żadnej gwarancji co do tego, czy ich oferty nie zostaną przez zamawiających odrzucone na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. Indywidualne interpretacje podatkowe w postępowaniu o udzielenie zamówienia mogą stanowić zatem wyłącznie wskazówkę co do sposobu interpretacji i stosowania właściwych w danej sprawie przepisów, a ich rozstrzygnięcia i uzasadnienia oddziaływać na zamawiających jedynie poprzez jakość merytorycznej argumentacji i autorytet organów podatkowych, które je wydają.

²¹ Sygn. akt KIO/UZP/1053/10.

W razie złożenia odwołania lub skargi, powyżej opisane dylematy zamawiających stają się udziałem Krajowej Izby Odwoławczej lub sądów okręgowych orzekających w sprawie zarzutów dotyczących odrzucenia lub zaniechania odrzucenia ofert wykonawców na podstawie przepisu art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. z uwagi na zastosowanie nieprawidłowej stawki VAT. [...] Wobec powyższego, jedynym sposobem uniknięcia negatywnych konsekwencji dla pewności i bezpieczeństwa prowadzenia działalności gospodarczej wynikających z podważania przez zamawiających, a następnie przez Krajową Izbę Odwoławczą czy sądy okręgowe orzekające w sprawach dotyczących prawidłowości czynności zamawiających w postępowaniach o udzielenie zamówienia oraz masowo popełnianych przez zamawiających w trakcie oceny ofert błędów w przedmiocie identyfikacji właściwej stawki podatku VAT (zwłaszcza przy złożonych przedmiotach zamówienia), jest przyjęcie, iż norma art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. nie znajduje zastosowania w tych przypadkach”.

2) Wyrok z dnia 29 marca 2010 r.²²: „Skład orzekający Izby stoi na stanowisku, iż jest to utożsamienie pojęcia błędu w obliczeniu ceny z błędną stawką VAT jest utożsamieniem nieuprawnionym. W jego ocenie 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... etc...), a nie do wynikającej z przepisów prawa stawki VAT, 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). W ocenie Izby nie ma dostatecznych argumentów, aby poprzez tego typu interpretację przepisu nakładać *de facto* na zamawiającego, niejednokrotnie przekraczające jego możliwości i kompetencje, obowiązki przypisane dla aparatu skarbowego państwa. Zamawiający nie jest i nie powinien być traktowany jako organ podatkowy weryfikujący wysokość zobowiązań podatkowych wykonawców [...]”.

3) Wyrok z dnia 1 lutego 2011 r.²³: „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 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 urzę-

²² Sygn. akt KIO/UZP/242/10 i KIO/UZP/260/10.

²³ Sygn. akt KIO 125/11.

dów 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 P.z.p. – 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. Stąd 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 P.z.p.”

4) Inne wyroki w tej kwestii: wyrok KIO z dnia 28 kwietnia 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 629/10, wyrok KIO z dnia 31 maja 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 887/10, sygn. akt KIO/UZP 905/10, wyrok KIO z dnia 7 lipca 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1280/10, wyrok KIO z dnia 23 sierpnia 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1667/10, wyrok KIO z dnia 6 września 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 1779/10, wyrok KIO z dnia 20 października 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 2194/10.

4. Błędna stawka podatku VAT jako błąd w obliczeniu w opinii Sądu Najwyższego i jej konsekwencje dla zamówień publicznych

Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 20 października 2011 r.²⁴, rozstrzygając zagadnienie prawne dotyczące wykładni art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy – Prawo zamówień publicznych przedstawione w trybie art. 390 § 1 k.p.c. przez Sąd Okręgowy w Koninie, w sprawie ze skargi Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych od wyroku Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 1 marca 2011 r. (sygn. akt KIO 313/11) uznał, że określenie ceny ofertowej z zastosowaniem nieprawidłowej stawki podatku VAT stanowi

²⁴ Sygn. akt III CZP 52/11.

błąd w obliczeniu ceny, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek omyłki (art. 89 ust. 1 pkt 6 w zw. z art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy Pzp). Uchwała ta bez mała wstrząsnęła w posadach zamawiającymi, którzy do tej pory stosowali wykładnię zaproponowaną przez KIO, dodatkowo stoi w sprzeczności z inną uchwałą Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2006 r.²⁵ W sprawie tej Sąd Najwyższy rozważał zagadnienie ceny, jej charakteru, a także znaczenia w jej ustaleniu podatku od towarów i usług na gruncie postępowania w sprawie o zamówienie publiczne. Sąd podkreślił, że:

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

2) „[...] 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”;

3) „w ramach swobody umów (art. 353 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”.

Dalej zwrócił uwagę, 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 albo akcyzę. 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 lub uwzględniła błędnie wyliczony podatek 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, 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

²⁵ Sygn. akt III CZP 54/06.

prawnej nie stwarzają również przepisy ustawy z dnia 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług²⁶.

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.

W konsekwencji powyższego, zdaniem Sądu, stawka podatku od towarów i usług ujawniona w treści oferty staje się elementem oświadczenia woli wykonawcy i jako takie nie może być przez drugą stronę umowy – zamawiającego kwestionowane. Przedstawienie ceny w ofercie, za jaką wykonawca ma wykonać zamówienie, zgodnie z oczekiwaniami zamawiającego, stanowi oświadczenie woli tego wykonawcy, które obejmuje również stawkę podatku od towarów i usług, bowiem tylko on jako „źródło” oświadczenia woli może decydować o zastosowaniu tej lub innej stawki podatku. Rola zamawiającego w tym zakresie sprowadza się więc do przyjęcia tak złożonego oświadczenia woli i poddania go ocenie zgodnie z jego treścią. Ewentualne utożsamienie nieprawidłowej stawki podatku VAT z błędem w obliczeniu ceny należy uznać za zbytning ingerencję unormowań administracyjnoprawnych w sferę prawa cywilnego, którego zamówienia publiczne jako umowy pomiędzy zamawiającymi a wykonawcami są częścią (co wynika z art. 2 pkt 13 i art. 14 ustawy Pzp).

Mimo iż funkcjonujemy w systemie prawa pozytywnego, gdzie pierwszeństwo ma przepis prawa, nie ulega wątpliwości, że w dziedzinie zamówień publicznych organy orzecznicze – KIO i sądy powszechne mają olbrzymią rolę nie tyle prawotwórczą, ile w zakresie kształtowania praktyki stosowania przepisów prawa. Biorąc pod uwagę zawłość i niejednoznaczność przepisów ustawy Pzp, niezbędne jest wypracowanie wspólnej i jednolitej praktyki stosowania jej przepisów. W obecnej sytuacji, gdy poszczególne organy sprawujące nadzór nad funkcjonowaniem systemu zamówień, a także sądy wydają sprzeczne rozstrzygnięcia, zamawiający stoją w bardzo niewygodnej pozycji, bez względu bowiem na to, jak w danej kwestii spornej się zachowają, efekt może mieć dla nich negatywne skutki. Ostatnie wyroki Sądu Najwyższego (III CZP 52/11 i III CZP 53/11) spowodowały niemałe zamieszanie pośród praktyków zamówień publicznych, co więcej – zamieszanie niepotrzebne. W mojej ocenie, w omawianym zakresie, tj. możliwości odrzucenia oferty jako zawierającej błąd w obliczeniu ceny ze względu na zastosowanie przez wykonawcę niewłaściwej stawki podatku VAT, zgodzić należy się z linią orzeczniczą KIO, która jednoznacznie stwierdza, że nie może to być okoliczność umożliwiająca odrzucenie

²⁶ Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.

oferty. Zgodzić należy się też z twierdzeniem, że zamawiający nie są podmiotami uprawnionymi do dokonywania indywidualnych interpretacji podatkowych i kategorycznego orzekania o prawidłowości stosowania stawek VAT, co więcej – jak wykazano powyżej – wielkość podatku VAT, a idąc dalej – wszelkich elementów cenotwórczych, jest dla zamawiającego sprawą bez mała nieistotną, co wynika z literalnego rozumienia pojęcia ceny jako podstawowego kryterium porównywania ofert. Jak w takim razie, w obliczu powoływanych wyżej wyroków Sądu Najwyższego, powinni zachowywać się zamawiający? Według mnie w formularzach ofertowych powinni żądać od wykonawców określenia li tylko ceny brutto za wykonanie zamówienia, bez rozbijania jej na cenę netto i podatek, tak właśnie zresztą czyni Urząd Zamówień Publicznych.

Literatura

- Mazurek G., *Błąd w obliczeniu ceny zawartej w ofercie*, „Przetargi Publiczne” 2011, nr 1.
Stachowiak M., Jerzykowski J., Dzierżanowski W., *Prawo zamówień publicznych*, wyd. IV, Lex dla Samorządu Terytorialnego PLUS.
Szustakiewicz P., *Oferty ze złą stawką VAT nie muszą być odrzucane*, „Rzeczpospolita” z 9.02.2011.

WRONG TAX RATE AS AN ERROR IN THE CALCULATION OF PRICES AND THE REASON OF TENDER REJECTION

Summary: Polish public procurement system is still under dispute whether the contracting authority has to verify the VAT rate set by the contractor in the tender, and thus whether to reject offers which in the opinion of contracting authority contain wrong VAT rate. The case law in this area is inconsistent, not giving a clear interpretation in this regard to the authorities. However, taking into consideration the literal wording of the laws it seems that that authority is not entitled to verify the VAT rate which is used by the contractor.

Keywords: tax, tender rejection, VAT, obvious mistake.