

## Konsekwencje ustalania stawki podatku VAT przez zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego

Elżbieta Jędruczyk, Magdalena Kupraszewicz\*

**Streszczenie:** *Cel* – Celem artykułu jest wskazanie zagrożeń wynikających z regulacji prawnych w zakresie prawa zamówień publicznych nakładających na zamawiającego obowiązek ustalenia właściwej stawki podatku od towarów i usług.

*Metodologia badania* – W artykule zastosowano analizę literaturową, analizę aktów prawnych oraz orzecznictwa.

*Wynik* – Z dokonanej analizy wynika, że rozwiązania obowiązujące w Polsce niosą ze sobą negatywne konsekwencje w postaci zagrożenia dla wykonawców kontraktów, jak również stoją w sprzeczności z zasadą zaufania do organów państwa.

*Oryginalność/wartość* – Oryginalnym wkładem autorek jest wskazanie pomijanego dotąd w literaturze przedmiotu problemu oraz sformułowanie propozycji zmiany regulacji prawnych celem wyeliminowania negatywnych skutków gospodarczych i społecznych przeniesienia obowiązku ustalenia stawki podatku od towarów i usług na zamawiającego.

**Słowa kluczowe:** zamówienia publiczne, podatek od towarów i usług, sektor MSP

### Wprowadzenie

Podstawową zasadą gospodarki rynkowej jest zasada zawierania pomiędzy jej uczestnikami umów odpłatnych, których celem jest realizacja różnych zadań (wykonywanie robót budowlanych, świadczenie usług, realizacja dostaw). Umowy zawierane są na zasadzie swobody i równości, które to zasady są niezbędne dla zapewnienia uczciwej konkurencji na rynku (Guziński, 2014 s. 113). Specyficznym uczestnikiem rynku jest państwo działające poprzez swoje instytucje, które nabywają dobra i usługi w formie zamówień publicznych.

Rynek zamówień publicznych stanowi istotne źródło pozyskiwania zamówień dla podmiotów gospodarczych. Dane zawarte w przekazanych Prezesowi Urzędu Zamówień Publicznych (zgodnie ze sprawozdaniem Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych za 2014 r.) sprawozdaniach wskazują, iż w roku 2014 udzielono 174 886 zamówień (w 2013 r. – 210 352). Wartość udzielonych zamówień publicznych w roku 2014 wyniosła 133,2 mld zł (w 2013 r. – 143,2 mld zł).

\* mgr Elżbieta Jędruczyk, Katedra Finansów Przedsiębiorstwa i Podatków, Uniwersytet Szczeciński, e-mail: ejedruczyk@wneiz.pl, mgr Magdalena Kupraszewicz, e-mail: magdalena.kupraszewicz@gmail.com.

W 82% (81% w 2013 r.) zamówień udzielono w trybie przetargu nieograniczonego. Tryb zamówienia z wolnej ręki zastosowano w 13,42% postępowań (w 2013 r. – 14,73%). Roboty budowlane stanowiły 40%, dostawy – 31%, a usługi – 29% wartości udzielonych zamówień.

Celem artykułu jest wskazanie zagrożeń wynikających z regulacji polskiego prawa zamówień publicznych, które nakłada obowiązek posługiwania się w procedurach przetargowych kategorią ceny brutto (zawierającej należny podatek od towarów i usług), czego konsekwencją jest obowiązek weryfikacji stawki przez zamawiającego. Problemem, który takie regulacje ustawowe generują, jest rozkład ponoszonego ciężaru ryzyka. Cenotwórczy charakter podatku od towarów i usług sprawia, że w przypadku ustalenia przez zamawiającego (względnie wykonawcę) niewłaściwej stawki tego podatku największe ryzyko ponoszą nie zamawiający i nie Skarb Państwa, ale przede wszystkim wykonawcy, którzy (jako wystawcy faktur) ponoszą zatem główny ciężar odpowiedzialności finansowej z tytułu ewentualnego zaniżenia stawki podatku od towarów i usług. W opracowaniu zastosowano analizę aktów prawnych, orzecznictwa oraz *case study*.

## 1. Analiza stanu prawnego

Zamówienia publiczne to zgodnie z definicją ustawową zawartą w art. 2 pkt 13 ustawy z 29 stycznia 2004 roku – Prawo zamówień publicznych<sup>1</sup> umowy odpłatne zawierane między zamawiającym a wykonawcą, których przedmiotem są usługi, dostawy lub roboty budowlane. Wykonawcą w rozumieniu art. 2 pkt 11 p.z.p. są osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które ubiegają się o udzielenie zamówienia publicznego, złożyły ofertę lub zawarły umowę w sprawie zamówienia publicznego, zaś zamawiającym (art. 2 pkt 12 p.z.p.) są osoby fizyczne, osoby prawne albo jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej obowiązane do stosowania p.z.p. Szczegółowo krąg podmiotów będących zamawiającymi określony został w art. 3 ust. 1 p.z.p., zgodnie z którym p.z.p. stosuje się do udzielania zamówień publicznych między innymi przez jednostki sektora finansów publicznych w rozumieniu przepisów o finansach publicznych, państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, a także podmioty, z którymi zawarto umowę koncesji na roboty budowlane na podstawie ustawy z 9 stycznia 2009 roku o koncesji na roboty budowlane lub usługi<sup>2</sup> – w zakresie, w jakim udzielają zamówienia w celu jej wykonania.

W związku z szeroką definicją zarówno zamawiającego, jak i wykonawcy należy wskazać, iż realizacja zamówień publicznych stanowi istotny element działalności prowadzonej przez wielu przedsiębiorców, między innymi tych z kategorii MSP.

Prawo Zamówień Publicznych stanowi część prawa cywilnego, na co wskazuje odwołanie do stosowania przepisów ustawy z 23 kwietnia 1964 roku – Kodeks cywilny<sup>3</sup>, do

<sup>1</sup> Dz.U. 2015, poz. 2164 (dalej: p.z.p.).

<sup>2</sup> Dz.U. 2015, poz. 113.

<sup>3</sup> Dz.U. 2013, poz. 885, z późn. zm. (dalej: k.c.).

czynności wykonywanych przez zamawiającego i wykonawców postępowania o udzielenie zamówienia oraz do umów w sprawie zamówienia publicznego, gdy ustawa nie stanowi inaczej. W tym zakresie ustawa stanowi *lex specialis* w stosunku do ogólnych norm Kodeksu cywilnego (Stachowiak, 2014). Na usytuowanie ustawy w systemie prawa wpływa też ustawa z 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (tekst jednolity) oraz ustawa z 17 grudnia 2004 roku o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych<sup>4</sup>, która określa zasady odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych przez osoby wydatkujące środki publiczne (Stachowiak, 2014).

Udzielanie zamówień publicznych podlega nie tylko regulacjom przewidzianym w p.z.p. i ustawach wskazanych powyżej, ale także regulacjom wynikającym z innych powszechnie obowiązujących przepisów, w tym między innymi prawa podatkowego. Mimo tego, że teoretycznie p.z.p. nie ingeruje w przepisy prawa podatkowego (sama ustawa określa przede wszystkim zasady i tryb udzielania zamówień publicznych, środki ochrony prawnej, kontrolę udzielania zamówień publicznych oraz organy właściwe w sprawach uregulowanych w ustawie), praktyka stosowania przepisów z zakresu zamówień publicznych ujawniła pewien istotny problem dotyczący podatku od towarów i usług<sup>5</sup> – a mianowicie konsekwencje konieczności samodzielnej oceny przez zamawiającego właściwej stawki podatku od towarów i usług zawartej w cenie tych towarów lub usług.

Zgodnie z art. 2 pkt. 1 p.z.p. ceną jest cena w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy z 9 maja 2014 roku o informowaniu o cenach towarów i usług<sup>6</sup>. W myśl art. 3 ust. 1 pkt 1 p.z.p. cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę, przy czym 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 lub podatkiem akcyzowym. Podobnie kwestia ceny została uregulowana na gruncie przepisów p.z.p. obowiązujących do 24 lipca 2014 roku<sup>7</sup>, a więc do czasu obowiązywania art. 2 pkt 1 p.z.p. określającego, iż poprzez cenę należy rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 5 lipca 2001 roku o cenach<sup>8</sup>, zgodnie z którym cena oznacza wartość wyrażoną w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę; w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym.

Przenosząc definicje ceny na grunt p.z.p., należy przyjąć, iż cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą zamawiający jest obowiązany zapłacić wykonawcy za wykonanie umowy, której przedmiotem są roboty budowlane, dostawy bądź usługi,

<sup>4</sup> Dz.U. 2013, poz. 168.

<sup>5</sup> Podatek od towarów i usług uregulowany jest kompleksowo przepisami ustawy z 11.03.2004 o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm. – dalej: UoVAT) oraz towarzyszących jej rozporządzeń.

<sup>6</sup> Dz. U. poz. 915.

<sup>7</sup> Zmiana art. 2 pkt. 1 PZP nastąpiła na mocy ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług (Dz. U. poz. 915), która weszła w życie z dniem 25 lipca 2014 r.

<sup>8</sup> Dz.U. 2013, poz. 385.

uwzględniająca między innymi podatek od towarów i usług, a zatem cena na gruncie przepisów p.z.p. jest tak zwaną ceną całkowitą brutto (Partyk, Partyk). Takie zaś określenie ceny rzutuje bezpośrednio na kwestię błędów w obliczeniu ceny. Zgodnie bowiem z art. 89 ust. 1 pkt 6 p.z.p. zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera błędy w obliczeniu<sup>9</sup>. Prawo Zamówień Publicznych nie wskazuje jednak, czym jest błąd w obliczeniu ceny. W orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej (do 28 stycznia 2010 r. Krajowej Izby Odwoławczej przy Prezesie Urzędu Zamówień Publicznych) wskazuje się, iż „błędem w obliczeniu ceny jest błąd polegający na przyjęciu niewłaściwych danych do jej obliczenia, wynikający np. z nieprawidłowego ustalenia stanu faktycznego. Błąd w obliczeniu ceny oferty ma miejsce wówczas, gdy wykonawca oblicza cenę oferty inaczej, niż zostało to ustalone przez zamawiającego”<sup>10</sup>.

Jako przykłady błędów w obliczeniu ceny wskazać można zastosowanie niewłaściwych jednostek miary czy niewłaściwego zakresu czynności, które trzeba wykonać w trakcie realizacji zamówienia (Dzierżanowski w: Stachowiak, Dzierżanowski, Jerzykowski, 2014; Nowicki w: Nowicki, Bazan, 2015). Zastrzec przy tym należy, że powyższe błędy powinny się odnosić do sposobu obliczenia. Na powyższe zwróciła uwagę Krajowa Izba Odwoławcza w uchwale z 6 marca 2012 roku, w uzasadnieniu której wskazano, iż „o błędzie w obliczeniu ceny będziemy mogli mówić w sytuacji, gdy cena została skalkulowana w sposób, który nie uwzględnia cech przedmiotu zamówienia, jego zakresu i warunków realizacji. Oznacza to, że wykonawca przyjął mylne założenia, bowiem punktem wyjścia do skalkulowania ceny jest inny stan faktyczny niż wynika ze SIWZ. Powyższe wskazuje, że chodzi o błąd, który każdy z wykonawców może popełnić, czyniąc podstawą wyceny zamówienie, które nie odpowiada opisowi przedmiotu zamówienia, a więc temu, czego oczekuje zamawiający”<sup>11</sup>. Błędem w obliczeniu ceny może być również przyjęta przez wykonawcę stawka podatku od towarów i usług (Dzierżanowski w: Stachowiak, Dzierżanowski, Jerzykowski, 2014; Nowicki w: Nowicki, Bazan, 2015).

Ustalenia, co stanowi błąd w obliczeniu, nie ułatwia zamawiającemu przewidziana w art. 87 ust. 2 p.z.p. możliwość poprawienia oczywistych omyłek pisarskich, rachunkowych oraz innych omyłek polegających na niezgodności oferty ze specyfikacją istotnych warunków zamówienia, niepowodujących istotnych zmian w treści oferty. Kwestia tego, co należy rozumieć jako powyższe omyłki, wobec braku definicji ustawowych jest przedmiotem bogatego orzecznictwa Krajowej Izby Odwoławczej, którego analiza pozwala stwierdzić, że także

<sup>9</sup> Należy zwrócić uwagę, iż powyższy przepis p.z.p. zawiera bezwzględny obowiązek odrzucenia oferty w przypadku stwierdzenia wystąpienia okoliczności określonych w art. 89 ust. 1 p.z.p., przy czym katalog przesłanek odrzucenia oferty jest zamknięty. Przesłanki nie mogą być interpretowane rozszerzająco, co oznacza, że zamawiający nie może odrzucić oferty w innych okolicznościach, jak tylko i wyłącznie te wskazane w art. 89 ust. 1 p.z.p. Oznacza to również, iż zamawiający nie może odrzucić oferty w przypadku braku zaistnienia którejkolwiek z okoliczności wskazanych w art. 89 ust. 1 p.z.p. Taka czynność zamawiającego jako niezgodna z przepisami prawa byłaby bowiem nieważna na podstawie art. 58 § 1 k.c.

<sup>10</sup> Tak w wyroku KIO z 16.05.2013 (sygn. KIO 990/13), a także w wyroku KIO z 20.01.2011 (sygn. KIO 49/11), wyroku KIO z 3.01.2012 (sygn. KIO 2723/11), wyroku KIO przy Prezesie UZP z 31.10.2008 (sygn. KIO/ UZP 1132/08).

<sup>11</sup> Uchwała KIO z 6.03.2012, sygn. KIO/KD25/12.

pojęcie *omyłki* jest pojęciem niezdefiniowanym i nieostrym. Analiza przepisów prowadzi do wniosku, że błędy w obliczeniu ceny powodujące obowiązek odrzucenia oferty to takie błędy, których nie da się poprawić w trybie art. 87 ust. 2 p.z.p. Zamawiający w przypadku nieprawidłowości w ofercie wykonawcy w zakresie podatku od towarów i usług powinien w pierwszej kolejności odpowiednio zakwalifikować stwierdzoną nieprawidłowość i podjąć działania stosowne do jej charakteru, a zatem zobowiązany jest przyjąć stawkę podatku od towarów i usług, aby móc na etapie oceny ofert ustalić, czy nie zachodzi przesłanka do odrzucenia oferty. Praktyka wskazuje, że to właśnie przyjęcie stawki podatku od towarów i usług najczęściej pojawia się w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej. To bowiem od odpowiedniej oceny nieprawidłowości w ofercie związanych z przyjętą stawką podatku od towarów i usług zależy, czy oferta będzie dalej oceniana w toku postępowania w sprawie udzielenia zamówienia publicznego, czy też zostanie odrzucona. Należy przy tym wskazać, iż w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej prezentowane były odmienne oceny, na przykład pogląd, że przyjęcie niewłaściwej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny<sup>12</sup>. U podstaw tego poglądu legło przyjęcie, iż zamawiający ma możliwość decydowania o właściwej dla danego rodzaju przedmiotu zamówienia stawce podatku od towarów i usług, czemu może dać wyraz poprzez wskazanie konkretnej stawki podatku od towarów i usług w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Skoro bowiem w orzeczeniach tych mowa jest o nieprawidłowej stawce podatku od towarów i usług, to znaczy, że istnieje „prawidłowa stawka” – stawka przyjęta przez zamawiającego.

Pośród poglądów Krajowej Izby Odwoławczej wskazujących na to, iż zastosowanie nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, pojawiły się również oceny wskazujące, iż taki błąd odnosi się wyłącznie do stawki preferencyjnej, a także w przypadku nieuprawnionego zwolnienia podatkowego<sup>13</sup>, względnie poglądy odmienne do powyższych, wskazujące, iż zamawiający nie jest uprawniony do wiążącego ustalania stawki podatku od towarów i usług. I tak Krajowa Izba Odwoławcza w wyroku z 18 czerwca 2010 roku (sygn. KIO 1053/10) Wskazała, co następuje: „Przez błąd w obliczeniu ceny należy rozumieć niepodlegające poprawieniu omyłki rachunkowe lub rzeczowe dotyczące sposobu wyceny przedmiotu świadczenia (...) Natomiast nie mieści się w tej kategorii działanie polegające na świadomym i celowym zastosowaniu przez wykonawców będących przedsiębiorcami prowadzącymi profesjonalną działalność gospodarczą, takiej a nie innej stawki podatku VAT, za której prawidłowość w świetle obowiązujących przepisów ponoszą oni odpowiedzialność, aż do karnoskarbowej włącznie”. Dalej KIO stwierdza: „Ponadto, niezależnie od zastosowanej w ofercie przez wykonawców stawki VAT w trakcie oceny ofert porównywana jest zawsze cena brutto, którą następnie zamawiający obowiązani będą zapłacić, a która, niezależnie od rozliczeń płatnika z urzędem skarbowym, pozostaje, co do zasady, niezmienna w całym okresie realizacji zamówienia. Jednocześnie zawarta

<sup>12</sup> Tak w wyroku KIO przy Prezesie UZP z 18.02.2010 (sygn. KIO/UZP 1940/09), wyroku KIO przy Prezesie UZP z 24.03.2009 (sygn. KIO/UZP 282/09), wyroku KIO przy Prezesie UZP z 1.04.2010 (sygn. KIO/UZP 275/10) czy wyroku KIO z 22.12.2010 (sygn. KIO 2658/10).

<sup>13</sup> Tak w wyroku KIO z 17.10.2011 (sygn. KIO 2138/11) i wyroku KIO z 30.04.2012 (sygn. KIO 785/12).

umowa cywilnoprawna nieprawidłowo opodatkowana i rozliczona nie jest dotknięta w tym zakresie sankcją nieważności (...) 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.” W takich wypadkach, jak argumentuje Sąd, „stwierdza się np., iż żadna ze stron nie udowodniła jaka stawka podatku VAT jest prawidłowa i tym samym pozostawia się w postępowaniu o udzielenie zamówienia oferty sprzeczne ze sobą, lub, powołując się na zasadę rozkładu ciężaru dowodu – oddala się odwołanie. Taki sposób postępowania jest jednak niespójny zarówno z przyjętym rozumieniem normy art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy p.z.p., jak i zasadą, iż nie może być dwóch różnych i jednocześnie prawidłowych stawek VAT w odniesieniu do tego samego przedmiotu opodatkowania. (...)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”.

Taki pogląd został również wyrażony między innymi w wyroku KIO z 29 marca 2010 roku (sygn. KIO/UZP 242/10; KIO/UZP 260/10), wyroku z 6 września 2010 roku (sygn. 1779/10), a także w wyroku z 1 lutego 2011 roku (sygn. 125/1) czy w wyroku z 22 września 2011 roku (sygn. 1932/1). Wobec rozbieżności w orzecznictwie Krajowej Izby Odwoławczej Sąd Okręgowy w Koninie przedstawił Sądowi Najwyższemu zagadnienia prawne, w wyniku rozstrzygnięcia których Sąd Najwyższy podjął uchwały<sup>14</sup> o następującej treści: „Określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w obliczeniu ceny, jeżeli nie ma ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki”. W uchwałach tych Sąd Najwyższy przychylił się do poglądów Krajowej Izby Odwoławczej, zgodnie z którymi zamawiający jest uprawniony do weryfikowania stawki podatku od towarów i usług. Sąd Najwyższy wskazał bowiem, iż „zgodnie z art. 2 pkt 1 Pr.z.p., ilekroć

<sup>14</sup> Uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011 (sygn. III CZP 52/11) oraz uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011 (sygn. III CZP 53/11).



w ustawie jest mowa o cenie (...), tylekroć należy przez to rozumieć cenę w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (...). Na podstawie tego przepisu w cenie uwzględnia się m.in. podatek od towarów i usług (...). Nie może zatem wywoływać wątpliwości pogląd, że podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiącym zatem element cenotwórczy, co już na etapie składania ofert przez wykonawców nakłada na nich obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki tego podatku. Obowiązkiem zamawiającego jest więc dokonanie także i w tym zakresie oceny poprawności przedstawionych przez wykonawców ofert, gdyż przepis art. 87 ust. 2 Pr.z.p. nakłada na niego w określonych sytuacjach obowiązek poprawienia oferty, a art. 89 ust. 1 pkt 6 Pr.z.p. nawet obowiązek odrzucenia oferty”. Skoro zaś zamawiający ma obowiązek weryfikowania przyjętej przez wykonawców stawki podatku od towarów i usług, to również w konsekwencji ma on prawo ustalania, jaka stawka podatku od towarów i usług jest prawidłowa.

Jak wskazuje dalej Sąd Najwyższy w przywołanych uchwałach, „przy wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania, czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny, przy równoczesnym braku w ustawie przedmiotowych ograniczeń przy dokonywaniu przez niego takiej kontroli, ocenie zamawiającego musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym”. Sąd wskazał przy tym, że „jedynie wówczas, gdy zamawiający wskazał w specyfikacji konkretną stawkę podatku VAT, kształtującą także wysokość określonej w ofercie ceny, może dojść do ewentualnego wystąpienia innej omyłki, polegającej na niezgodności przyjętej w ofercie stawki VAT ze stawką zawartą w specyfikacji. Niezgodność taka uzasadniałaby obowiązek poprawienia oferty i to tylko wówczas, gdy omyłka polegająca na takiej niezgodności nie powoduje istotnych zmian w treści oferty”.

Powyższe stanowisko Sądu Najwyższego, a także odpowiadające mu oceny dokonywane przez Krajową Izbę Odwoławczą całkowicie pomijają kwestię odpowiedzialności wykonawcy za przyjęcie zgodnie z oceną zamawiającego nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług. Należy bowiem wskazać, że ocena zamawiającego w zakresie stawki podatku od towarów i usług, może i wiążąca dla wykonawcy, nie wiąże w żaden sposób organów podatkowych. W przypadku ustalenia, iż wykonawca jako podatnik podatku od towarów i usług, nie chcąc się narazić na odrzucenie oferty, zastosował niewłaściwą stawkę tego podatku, wyłącznie on będzie ponosił konsekwencje oceny zamawiającego. Taka sytuacja ma obecnie miejsce między innymi w odniesieniu do robót hydrobudowlanych. Urzędy kontroli skarbowej każą zapłacić od kilku do kilkunastu milionów złotych podatku od towarów i usług wykonawcom, którzy na zlecenie urzędów morskich realizowali inwestycje hydrobudowlane, w sytuacji gdy inwestorem był Skarb Państwa, a działające w jego imieniu urzędy morskie płaciły przedsiębiorstwom cenę bez VAT, a także odrzucały oferty, w których był uwzględniony podatek, twierdząc, że inwestycje mają związek z ochroną środowiska morskiego (Dudek, 2015).

## 2. Konsekwencje gospodarcze, opis sektora

Nie ma wątpliwości co do faktu, że środki publiczne powinny być wydatkowane efektywnie. Oznacza to, że środki publiczne muszą gwarantować maksymalną realizację zadań publicznych, zapewniając możliwie największą ilość niezbędnych dóbr oraz usług przy zachowaniu niezbędnej jakości (Hałka, 2014, s. 47). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że efektywność winna być zachowana nie tylko w aspekcie prawnym i ekonomicznym, ale również w wymiarze społecznym, przy czym wymiar społeczny efektywności odnosi się zarówno do użyteczności, jaką dana społeczność osiąga przez realizację zamówienia (np. budowa drogi, remont szkoły), jak i do wzrostu wiarygodności i zaufania społeczności do organów władzy publicznej. Przekłada się to na społeczny kredyt zaufania nawet w sytuacjach, gdy przeprowadzane zamówienie jest kosztowne (Hałka, 2014, s. 47). Efektywność społeczna rozumiana jako użyteczność osiągnięta przez pewną społeczność obejmuje swoim zakresem nie tylko sam fakt materialnych efektów inwestycji realizowanych w ramach zamówień publicznych – dodatkowym aspektem, niejednokrotnie w literaturze przedmiotu pomijanym, jest wpływ zamówień publicznych na sektor przedsiębiorstw. Stąd rozwiązania ustawowe z zakresu zamówień publicznych mają na celu między innymi zapewnienie realizacji instrumentów gospodarki rynkowej, uczciwej konkurencji, równości podmiotów (Guziński, 2014, s. 124).

Zdecydowana większość podmiotów biorących udział w zamówieniach publicznych to duże przedsiębiorstwa ze znaną marką. Nie oznacza to jednak, że rynek zamówień publicznych nie ma znaczenia dla podmiotów z sektora MSP. Zaangażowanie sektora MSP w wykonywane zamówienia publiczne rośnie zwłaszcza w okresach gorszej sytuacji gospodarczej. Dla mikro, małych i średnich przedsiębiorstw pozyskanie zamówienia publicznego często decyduje o ich dalszym istnieniu na rynku, gdyż w przeciwieństwie do dużych przedsiębiorstw sektor MSP z reguły nie może dopuścić do sytuacji ograniczania kosztów przez zwalnianie pracowników lub dywersyfikację działalności (Hałka, 2014, s. 48).

Analiza wyników badań sektora MSP pokazuje jednak, że mimo trwającego kryzysu gospodarczego aktywność przedsiębiorców MSP na rynku zamówień publicznych jest z roku na rok coraz mniejsza. W badaniu ilościowym MSP przeprowadzonym przez PARP w 2013 roku zarejestrowano 14% przedsiębiorców aktywnych na rynku zamówień publicznych i był to odsetek o 4 p.p. niższy niż w 2012 roku i o 11 p.p. niższy niż w 2011 roku (w odniesieniu do tego ostatniego pomiaru była to różnica istotna statystycznie). A zatem grono przedsiębiorców działających na rynku zamówień publicznych zmniejszyło się na przestrzeni ostatnich dwóch lat o 44%, przy czym symptomy wyraźnej utraty atrakcyjności rynku dla przedsiębiorców z sektora MSP zaobserwowano już w 2012 roku (Polska Agencja Przedsiębiorczości, 2013).

Jedną z potencjalnych przyczyn takiego stanu rzeczy może być to, że w aktualnie obowiązującej sytuacji prawnej konsekwencje zakwestionowania stawki podatku od towarów i usług zastosowanej w rozliczeniach z tytułu wykonania zamówień publicznych ponosi wystawca faktury, to on bowiem (wykonawca zamówienia) obowiązany jest do zastosowania właściwej



stawki podatku od towarów i usług, a w razie wykazania w tym zakresie jej nieprawidłowości ma obowiązek skorygowania wystawionych faktur i odprowadzenia podatku we właściwej wysokości. Problem ten jest najistotniejszy w sytuacji, w której w wyniku błędnej interpretacji przepisów (bądź to przez zamawiającego wskazującego właściwą stawkę podatku w specyfikacji istotnych warunków zamówienia, bądź to przez samego wykonawcę) dochodzi do zniżenia stawki podatku. W takim przypadku konieczność skorygowania faktur sprzedaży implikuje zmniejszenie ceny netto (przychodu wykonawcy). W założeniu błędnego zastosowania stawki obniżonej w wysokości 8% i jej późniejszego zakwestionowania przez organy podatkowe różnica pomiędzy stawką zastosowaną a stawką podstawową (15 p.p.) pomniejsza w efekcie marżę wykonawcy, mogąc w najtrudniejszych przypadkach doprowadzić nawet do jego likwidacji lub upadłości. Tak rozłożony ciężar ryzyka powoduje, że zamówienia publiczne stają się coraz bardziej ryzykowne (a zatem mniej atrakcyjne) dla najmniejszych podmiotów. Przyczynia się ponadto do spadku zaufania do organów państwa.

Najwięcej kontrowersji budzą sytuacje, w których wykonawca skalkulował cenę usługi z zastosowaniem obniżonej stawki podatku od towarów i usług wskazanej w specyfikacji istotnych warunków zamówienia przez zamawiającego (w takim przypadku zastosowanie odmiennej stawki wiąże się z odrzuceniem oferty w ogóle), która to stawka zostaje następnie zakwestionowana przez organy podatkowe. Kontrowersje budzi tu nie tyle możliwość zakwestionowania stawki (nie ulega bowiem wątpliwości że to treść przepisów prawa, nie zaś wola zamawiającego, decyduje o zastosowaniu właściwej stawki VAT), a fakt przrzucenia całej odpowiedzialności na wykonawcę.

## **Uwagi końcowe**

Przedstawiony w artykule problem sprowadza się w istocie do dwóch aspektów – pierwszy to porównywalność ofert złożonych przez różnych wykonawców z zastosowaniem różnych stawek podatku VAT (w konsekwencji możliwość odrzucenia niewłaściwej oferty); drugi – konsekwencje zakwestionowania obniżonej stawki podatku. Wątpliwości budzi tu fakt, że błąd popełniony przez zamawiającego (wymóg stosowania przez wykonawców niewłaściwej stawki podatku) pozwala mu osiągnąć wymierne korzyści (niższa cena brutto) przy jednoczesnym całkowitym obciążeniu negatywnymi konsekwencjami finansowymi wykonawcy.

Ze względu na doniosłość problemu dla działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorców, w szczególności zaś tych z sektora MSP, jako najprostsze rozwiązanie należy wskazać zmianę linii orzeczniczej Krajowej Izby Odwoławczej w zakresie możliwości ingerowania przez zamawiającego w przyjętą przez wykonawcę stawkę podatku VAT. Skoro bowiem przywołane uchwały Sądu Najwyższego nie mają mocy zasad prawnych, nie wiążą Sądu Najwyższego, a w konsekwencji także sądów powszechnych czy Krajowej Izby Odwoławczej w innych sprawach, nie ma zatem przeszkód, aby Krajowa Izba Odwoławcza, a za nią sądy okręgowe, powróciła do poglądu, zgodnie z którym nie mieści się w kategorii błędu w obliczeniu ceny kwestia przyjętej stawki podatku od towarów i usług.

Nie chcąc pozostawiać powyższej kwestii każdorazowej ocenie, należałoby postulować zmianę przepisów p.z.p. w taki sposób, aby ocenie według kryterium ceny podlegała cena netto. W takim przypadku nie byłoby wątpliwości, iż kwestia przyjętej przez wykonawców stawki podatku od towarów i usług nie stanowi błędu w obliczeniu ceny.

Wydaje się, że celem racjonalnego ustawodawcy winna być taka nowelizacja przepisów, która pozwoliłaby na wiążące ustalenie stawki podatku od towarów i usług jeszcze przed rozpoczęciem procedury przetargowej (wprowadzenie instytucji wiążącej interpretacji dla zamawiającego) bądź też wprowadzenie rozwiązań umożliwiających przeniesienie konsekwencji błędu na zleceniodawcę (podmiot, który błąd popełnił, uzyskując jednocześnie korzyść w postaci niższej ceny brutto). Pozostawienie regulacji prawnych w obecnym kształcie może powodować dalszy spadek zainteresowania podmiotów sektora MSP postępowaniami z zakresu zamówień publicznych oraz znaczny spadek zaufania do organów państwa.

## Literatura

- Dudek, P. (2015). Schizofrenia urzędników w sprawie vat, hydrozagadka czyli jak urząd skarbowy lata budżet. *Gazeta Prawna*, 118. Pobrane z: <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/878624,schizofrenia-urzednikow-w-sprawie-vat-hydrozagadka-czyli-jak-urzed-skarbowy-lata-budzet.html> (11.07.2016).
- Guziński, M. (2014). Zamówienia publiczne jako instrument gospodarki rynkowej. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 372, 113–125.
- Hałka, M. (2014). Poprawa efektywności zamówień publicznych a sektor MSP. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 346, 45–53.
- Nowicki, J., Bazan, A. (2015). *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Partyk, A., Partyk, T. *Ustawa o informowaniu o cenach towarów i usług*. Komentarz udostępniony w Systemie Informacji Prawnej LEX OMEGA.
- Polska Agencja Przedsiębiorczości (2013). *Nowe podejście do zamówień publicznych*. Raport z badań.
- Schmidt, P. (2012). Błędna stawka podatku VAT jako błąd w obliczeniu ceny i powód odrzucenia oferty. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 270, 105–121.
- Sprawozdanie Prezesa Urzędu Zamówień Publicznych o funkcjonowaniu systemu zamówień publicznych w 2014 r. (2015). Warszawa.
- Stachowiak, M., Dzierżanowski, W., Jerzykowski, J. (2014). *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Uchwała KIO z 6.03.2012, sygn. KIO/KD25/12.
- Uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011, sygn. III CZP 52/11.
- Uchwała Sądu Najwyższego z 20.10.2011, sygn. III CZP 53/11.
- Ustawa z 29.01.2004 – Prawo zamówień publicznych. Dz.U. 2015, poz. 2164.
- Wyrok KIO przy Prezesie UZP z 18.02.2010, sygn. KIO/UZP 1940/09.
- Wyrok KIO z 30.04.2012, sygn. KIO 785/12.

### THE CONSEQUENCES OF DECIDING OF VAT RATE BY PURCHASER IN PUBLIC PROCUREMENT

**Abstract:** *Purpose* – The purpose of the paper is pointing the risks emerging of public procurement legal regulations levying the duty of determining VAT rate on awarding entity.

*Design/methodology/approach* – In paper we have used literature and legal acts analysis.

*Findings* – The analysis shows, that the solutions valid in Poland cause negative consequences, as serious risk for the economic operators; the regulations are in contrary with principle of trust in state bodies.

*Originality/value* – The originality of research is analysing the problem that has not been analysed yet and formulating the proposals of legal solutions, that would allow to avoid negative consequences of determining VAT rate by awarding entity.

**Keywords:** public procurement, VAT, small and medium-sized enterprises

#### Cytowanie

Jędruczyk, E., Kupraszewicz, M. (2016). Konsekwencje ustalania stawki podatku VAT przez zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 189–199. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-17.

