

ZMIANA UMOWY W SPRAWIE ZAMÓWIENIA PUBLICZNEGO W ZWIĄZKU Z USTAWOWĄ ZMIANĄ STAWKI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG (VAT)

[Serwis informacyjny](#) > [Zagadnienia merytoryczne](#) > [Prawo krajowe](#) > [Opinie prawne](#) > [Dotyczące ustawy PZP](#) > Zmiana umowy w sprawie zamówienia publicznego w związku z ustawową zmianą stawki podatku od towarów i usług (VAT)

I. Stosownie do postanowienia art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach (Dz. U. Nr 97, poz. 1050, z późn. zm.), który znajduje zastosowanie do umów w sprawach zamówień publicznych na podstawie z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 113, poz. 759, z późn. zm.) – zwanej dalej „ustawą PZP”, cena stanowi 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.

W świetle przywołanego przepisu podatek VAT jest jedynie składnikiem ceny, stanowiąc element cenotwórczy. Zatem sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, uprawniony jest do wliczenia do niej podatku VAT należnego od tego towaru lub usługi. Wyżej powołany przepis nie daje jednak podstawy do uznania, że z jego mocy nabywca towaru lub usługi jest obowiązany zapłacić sprzedawcy cenę wyższą, powstałą w wyniku zmiany stawki podatku VAT (tak też uchwała SN z dnia 21 lipca 2006 r., sygn. akt III CZP 54/06, Lex nr 188835).

Powyższe oznacza, że ustawowa zmiana stawki podatku VAT nie powoduje automatycznie zmiany wynagrodzenia należnego wykonawcy.

II. Zmiana wynagrodzenia wykonawcy określonego w umowie w sprawie zamówienia publicznego z powodu ustawowej zmiany stawki podatku VAT może być dokonana bądź w drodze zastosowania klauzul umownych powodujących zmianę wynagrodzenia bez konieczności zmiany umowy (klauzule waloryzacyjne), bądź w drodze zmiany umowy (aneksowanie), bądź też w drodze konstytucyjnego orzeczenia sądu.

III. Do zmiany wynagrodzenia określonego w umowie w sprawie zamówienia publicznego z powodu ustawowej zmiany stawki podatku VAT bez konieczności zmiany umowy dochodzi w przypadku, gdy z samej treści umowy zawartej przez strony wynika, iż wynagrodzenie należne wykonawcy podlega automatycznej waloryzacji odpowiednio o kwotę podatku VAT wynikającą ze stawki tego podatku obowiązującą w chwili powstania obowiązku podatkowego. W takim przypadku wysokość wynagrodzenia należnego wykonawcy ustalana jest każdorazowo z uwzględnieniem aktualnej stawki podatku VAT obowiązującej na dzień wystawienia faktury (powstania obowiązku podatkowego).

W tych przypadkach zmiana wynagrodzenia należnego wykonawcy nie wymaga złożenia dodatkowego zgodnego oświadczenia woli stron o ustaleniu tego wynagrodzenia w nowej wysokości, tj. nie jest wymagane zawarcie aneksu do umowy. Podstawą do ustalenia wynagrodzenia należnego wykonawcy uwzględniającego aktualną stawkę podatku VAT są bowiem postanowienia umowy wiążącej strony.

Zastosowanie w umowie w sprawie zamówienia publicznego klauzul waloryzacyjnych w celu ustalenia wynagrodzenia należnego wykonawcy musi być przewidziane już na etapie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (arg. z art. 36 ust. 1 pkt 16 ustawy PZP oraz art. 144 ust. 1 ustawy PZP). Zastosowanie powyższej klauzuli stanowi istotne postanowienie umowne, które może mieć wpływ na sporządzenie oferty. Z tych też względów z uwagi na wymogi przejrzystości postępowania o udzielenie zamówienia publicznego oraz konieczność zachowania zasady równego traktowania wykonawców i uczciwej konkurencji (art. 7 ust. 1 ustawy PZP) taki sposób ustalania wynagrodzenia wykonawcy za wykonanie przedmiotu zamówienia musi być znany wszystkim wykonawcom zainteresowanym udziałem danym postępowaniu na etapie wszczęcia postępowania.

IV. Przesłanki dopuszczalności zmiany umowy w sprawie zamówienia publicznego zostały określone w art. 144 ust. 1 ustawy PZP. Stosownie do postanowienia tego przepisu zakazuje się istotnych zmian postanowień zawartej umowy w stosunku do treści oferty, na podstawie której dokonano wyboru wykonawcy, chyba że zamawiający przewidział możliwość dokonania takiej zmiany w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz określił warunki takiej zmiany. Tym samym ustawodawca przyjął w odniesieniu do umów w sprawach zamówień publicznych jako zasadę trwałość stosunku umownego nawiązanego w wyniku rozstrzygnięcia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Powyższe stanowi ograniczenie obowiązującej w odniesieniu do umów cywilnoprawnych zasady swobody umów, wyrażonej w art. 353¹ k.c.

W świetle przywołanego przepisu art. 144 ust. 1 ustawy PZP zmiana umowy w sprawie zamówienia publicznego jest dopuszczalna w dwóch przypadkach. Po pierwsze, gdy zmiany umowy mają charakter nieistotny w stosunku do treści oferty (argumentum a contrario). Po drugie, gdy zamawiający przewidział możliwość dokonania takiej zmiany w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia oraz określił warunki takiej zmiany.

V. Odnosząc się do pierwszego z wymienionych przypadków należy wskazać, iż ocena dopuszczalności zmiany umowy w sprawie zamówienia publicznego dokonywana jest w świetle treści oferty. Oferta w ujęciu cywilnoprawnym stanowi oświadczenie drugiej stronie woli zawarcia umowy określające istotne postanowienia tej umowy (art. 66 § 1 k.c.). Kryterium „istotności zmian”, którym posługuje się art. 144 ust. 1 ustawy PZP, oznacza konieczność zbadania i porównania treści stosunku prawnego (umowy) uwzględniającego proponowane zmiany w stosunku do treści oferty wykonawcy. Jeżeli zatem wprowadzenie proponowanych zmian do umowy spowoduje, iż zobowiązanie wykonawcy będzie odbiegać istotnie od zobowiązania zawartego w ofercie to wówczas należy uznać, iż takie zmiany są objęte zakazem wynikającym z art. 144 ust. 1 ustawy PZP.

Dokonując oceny czy dana zmiana ma charakter istotny należy mieć na uwadze wpływ takiej zmiany na warunki

konkurencji w danym postępowaniu. Z istotną zmianą postanowień umowy w rozumieniu art. 144 ust. 1 ustawy PZP będziemy mieli zatem do czynienia w sytuacji, gdy wprowadzone zmiany powodują zmianę kręgu wykonawców, którzy mogliby się ubiegać o takie zamówienie lub którym takie zamówienie mogłoby być udzielone. Przyjęcie powyższego kierunku wykładni art. 144 ust. 1 ustawy PZP uzasadnia wyrok Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 czerwca 2008 r. w sprawie C-454/06 *Presstext Nachrichtenagentur*, w którym ETS wskazał, iż „*zmiana zamówienia publicznego w czasie jego trwania może zostać uznana za istotną, jeżeli wprowadza ona warunki, które gdyby zostały ujęte w ramach pierwotnej procedury udzielania zamówień, umożliwiłyby dopuszczenie innych oferentów niż ci, którzy brali udział w postępowaniu lub umożliwiłyby dopuszczenie innej oferty niż ta, która została pierwotnie dopuszczona. (...) Podobnie zmiana zamówienia może zostać uznana za istotną, jeśli modyfikuje ona równowagę ekonomiczną umowy na korzyść usługodawcy w sposób nieprzewidziany w warunkach pierwotnego zamówienia.*”.

Wskazując na powyższe należy stwierdzić, że ocena istotności zmiany umowy winna być dokonywana w odniesieniu do realiów danego przypadku, tj. zakresu w jakim następuje zmiana warunków wykonania umowy, okoliczności stanowiących przyczynę zmiany umowy, wpływu zmiany umowy na pozycję wykonawcy w stosunku do pozycji zamawiającego, porównania sytuacji wykonawcy po zmianie warunków wykonania umowy w stosunku do sytuacji innych wykonawców biorących udział w postępowaniu, potencjalny wpływ zmiany warunków wykonania zamówienia na zwiększenie zainteresowania zamówieniem u innych wykonawców. Przy czym dokonując oceny istotności zmiany umowy należy w każdym przypadku uwzględnić konieczność zachowania podstawowych zasad procedur udzielania zamówień publicznych, tj. zasady uczciwej konkurencji, zasady równego traktowania wykonawców, a także zasady przejrzystości.

W świetle powyższego należy stwierdzić, iż zmiana umowy wywołana przyczynami zewnętrznymi, które w sposób obiektywny uzasadniają potrzebę tej zmiany, niepowodująca zachwiania równowagi ekonomicznej pomiędzy wykonawcą a zamawiającym, która nie prowadzi również do zachwiania pozycji konkurencyjnej wykonawcy w stosunku do innych wykonawców biorących udział w postępowaniu, jak też nie prowadzi do zmiany kręgu wykonawców zdolnych do wykonania zamówienia lub zainteresowanych udziałem w postępowaniu, może być uznana za zmianę nieistotną (por. tezy nr 61-70 ww. wyroku z dnia 19 czerwca 2008 r. w sprawie C-454/06). Dotyczyć to będzie w szczególności przypadków, gdy przyczyny zmiany umowy odnoszą się w równym stopniu do wszystkich wykonawców biorących udział w postępowaniu lub potencjalnie zainteresowanych udziałem w postępowaniu, tj. wynikają z okoliczności niezależnych od osoby wykonawcy. Z takim przypadkiem mamy do czynienia w sytuacji, gdy zmiana umowy jest obiektywnie uzasadniona w odniesieniu do każdorazowego wykonawcy, z którym zawarto by umowę. Przy czym zakres i warunki takiej zmiany są niezależne od osoby wykonawcy, tj. zmiana umowy zostałaby dokonana z każdorazowym wykonawcą w takim samym zakresie i na tych samych zasadach.

Przy dokonywaniu powyższej kwalifikacji istotne znaczenie ma przy tym fakt, że potencjalna wiedza o wprowadzeniu zmian do umowy na etapie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego nie wpłynęłaby na krąg podmiotów ubiegających się o to zamówienie czy też na wynik postępowania.

VI. Odnosząc powyższe uwagi do oceny dopuszczalności zmiany wynagrodzenia wykonawcy ustalonego w umowie (zmiany ceny) w sytuacji ustawowej zmiany stawki podatku VAT należy wskazać, iż podatek VAT jest składnikiem ceny stanowiącym element cenotwórczy (art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach). Sprzedawca towaru lub usługi, kalkulując cenę, uprawniony jest do wliczenia do niej podatku VAT należnego od tego towaru lub usługi. Wykonawca podając w ofercie cenę (cenę brutto) obowiązany jest do jej wyliczenia zgodnie ze stawkami podatku VAT obowiązującymi w dacie sporządzania oferty. Obliczenie ceny w oparciu o nieprawidłową stawkę podatku VAT stanowi błąd w obliczeniu ceny skutkujący odrzuceniem oferty na zasadzie art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy PZP (zob. wyrok SO w Warszawie z dnia 13 czerwca 2003 r., sygn. akt V Ca 222/03, Lex 126332; wyrok KIO z dnia 1 kwietnia 2010 r., sygn. akt KIO/UZP 329/10; Lex nr 580114).

Podatek VAT stanowi podatek pośredni, który konstrukcyjnie ma być (i co do zasady jest) neutralny ekonomicznie dla podatnika. Powyższe wynika z faktu, że podatnik tego podatku ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (arg. z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.).

Wskazując na powyższe należy stwierdzić, że wykonawca składając ofertę kalkuluje cenę oferty z uwzględnieniem aktualnej stawki podatku VAT. W tym zakresie podatek VAT stanowi jedynie czynnik cenotwórczy niezależny od woli wykonawcy. Kwota podatku VAT wliczona do ceny oferty nie ma zatem wpływu na korzyści ekonomiczne osiąmane przez wykonawcę z tytułu wykonania zamówienia. Tak więc na chwilę sporządzenia oferty bez znaczenia dla wykonawcy jest wysokość aktualnej stawki podatku VAT i wynikająca z niej kwota tego podatku wliczona do ceny. W żadnym bowiem razie wysokość tego podatku nie wpływa na korzyści ekonomiczne osiąmane przez wykonawcę z tytułu wynagrodzenia za wykonanie zamówienia. Przy czym należy wskazać, iż powyższe w równym stopniu dotyczy wszystkich wykonawców ubiegających się o udzielenie zamówienia.

Powyższa sytuacja może ulec zmianie dopiero z chwilą zmiany stawki podatku VAT, a w konsekwencji wysokości podatku należnego, w czasie obowiązywania umowy. W takim bowiem przypadku zamawiający będzie zobowiązany do zapłaty wynagrodzenia wykonawcy w jego nominalnej wysokości (art. 358¹ § 1 k.c.) uwzględniającej kwotę podatku VAT obliczoną wg. stawki obowiązującej w chwili składania ofert. Podwyższenie stawki podatku VAT spowoduje zmniejszenie wynagrodzenia netto wykonawcy i odwrotnie zmniejszenie stawki podatku VAT spowoduje zwiększenie wynagrodzenia netto wykonawcy w stosunku do wynagrodzenia stanowiącego podstawę obliczenia ceny oferty.

Zmiana stawki podatku VAT jest zdarzeniem zewnętrznym niezależnym od woli stron umowy. Przy tym dotyczy ona w równym stopniu wszystkich podmiotów będących podatnikami tego podatku. Zmiana stawki podatku VAT może zatem stanowić obiektywnie uzasadnioną przyczynę zmiany wynagrodzenia ustalonego pierwotnie w umowie.

VII. Wskazując na powyższe należy stwierdzić, iż zmiana wynagrodzenia (ceny) z uwagi na zmianę stawki podatku VAT może być w określonych warunkach faktycznych uznana za zmianę nieistotną w rozumieniu art. 144 ust. 1 ustawy PZP.

Powyższe będzie dotyczyć sytuacji, gdy zmiana stawki podatku VAT jako zdarzenie zewnętrzne i niezależne od woli stron nie była znana lub przewidywana przez strony w chwili składania ofert. Jakkolwiek strony mogą przewidywać samą prawną możliwość zmiany stawki podatku VAT, to jednak w sytuacji stabilizacji stawek tego podatku na przestrzeni kilku lat, nie muszą oczekiwać, iż zmiana taka nastąpi. Dopiero wiedza wykonawcy o planowanej zmianie stawki podatku VAT w chwili sporządzenia oferty wskazuje, iż może on uwzględnić ryzyko gospodarcze związane ze zmianą stawki tego podatku. Możliwość uwzględnienia ryzyka związanego z planowaną zmianą stawki podatku VAT w chwili sporządzenia oferty powoduje, że następcza zmiana ceny z uwagi na zmianę stawek podatku VAT może wyrzucić wpływ na warunki konkurencji w postępowaniu. W takim bowiem przypadku niektórzy wykonawcy licząc na późniejszą zmianę umowy mogą skalkulować swoją ofertę bez uwzględnienia powyższego ryzyka, przez co ich oferty mogą być korzystniejsze od ofert tych wykonawców, którzy uwzględnili takie ryzyko.

W sytuacji, gdy w chwili składania ofert zmiana stawki podatku VAT nie była znana lub planowana, wykonawcy kalkulują wysokość ceny oferty na tych samych warunkach, tj. z uwzględnieniem aktualnej stawki podatku VAT. Z tych względów późniejsza zmiana ceny wywołana zmianą stawki podatku VAT nie ma wpływu na warunki konkurencji panujące w takim postępowaniu, albowiem jak wskazano powyżej stawka podatku VAT stanowi jedynie czynnik cenotwórczy, który w jednakowym stopniu dotyczy wszystkich wykonawców. Tak więc gdyby w chwili składania ofert obowiązywała stawka podatku VAT w wysokości obowiązującej w chwili dokonania zmiany umowy (zmiany ceny), wówczas oferty zostałyby skalkulowane w oparciu o ten czynnik cenotwórczy bez wpływu na wynik samego postępowania. Okoliczność ta pozostaje również bez wpływu na krąg podmiotów zainteresowanych danym zamówieniem.

Należy również podnieść, iż dokonanie zmiany ceny w związku ze zmianą stawki podatku VAT nie powoduje zaburzenia równowagi ekonomicznej umowy na korzyść wykonawcy (zob. teza 37 ww. wyroku z dnia 19 czerwca 2008 r. w sprawie C-454/06). Jakkolwiek zmiana wynagrodzenia (ceny) wywiera wpływ na sytuację zamawiającego, który nie jest podatnikiem podatku VAT, albowiem prowadzi to do zwiększenia obciążenia ekonomicznego zamawiającego w związku z wykonaniem zamówienia, to jednak powyższe nie prowadzi do przysporzenia wykonawcy dodatkowych korzyści w stosunku do pierwotnych warunków umowy. W tym zakresie następuje jedynie utrzymanie statusu quo wykonawcy. Z powyższych względów zmiana taka nie wywołuje również wpływu na warunki konkurencji istniejące w postępowaniu.

Wskazując na powyższe należy uznać, iż zmiana umowy polegająca na dokonaniu zmiany ceny (wynagrodzenia wykonawcy) w związku z podwyższeniem stawki podatku VAT (np. o 1%) nie zaburza równowagi ekonomicznej stron takiej umowy na korzyść wykonawcy i w konsekwencji nie stanowi zmiany istotnej w rozumieniu art. 144 ust. 1 ustawy PZP.

VIII. Odnosząc się do drugiego przypadku dopuszczalności zmiany umowy w sprawie zamówienia publicznego wymienionego w art. 144 ust. 1 ustawy PZP należy wskazać, iż istotna zmiana umowy jest dopuszczalna, jeżeli są spełnione łącznie dwie przesłanki.

Po pierwsze, zamawiający przewidział możliwość dokonania takiej zmiany w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia.

Po drugie, zamawiający określił warunki takiej zmiany.

Tak więc zmiana umowy w sprawie zamówienia publicznego z uwagi na zmianę stawki podatku VAT jest dopuszczalna w sytuacji, gdy w ogłoszeniu o zamówieniu lub w specyfikacji istotnych warunków zamówienia zamieszczona została klauzula zmiany umowy przewidująca zmianę wynagrodzenia wykonawcy (ceny) o kwotę wynikającą ze zmienionych stawek tego podatku obowiązujących w dacie powstania obowiązku podatkowego w czasie trwania umowy.

IX. W kontekście dopuszczalności zmiany umowy w sprawie zamówienia publicznego z uwagi na zmianę stawki podatku VAT należy również wskazać na dopuszczalność modyfikacji treści umowy w drodze konstytucyjnego orzeczenia sądu na podstawie art. 357¹ k.c. Dotyczy to przypadków nadzwyczajnej zmiany stosunków (klauzula rebus sic stantibus).

W myśl postanowienia art. 357¹ k.c., jeżeli z powodu nadzwyczajnej zmiany stosunków spełnienie świadczenia byłoby połączone z nadmiernymi trudnościami albo groziłoby jednej ze stron rażąca stratą, czego strony nie przewidywały przy zawarciu umowy, sąd może po rozważeniu interesów stron, zgodnie z zasadami współżycia społecznego, oznaczyć sposób wykonania zobowiązania, wysokość świadczenia lub nawet orzec o rozwiązaniu umowy.

W literaturze i w orzecznictwie przyjmuje się, iż zmiana stanu prawnego może być kwalifikowana jako nadzwyczajna zmiana stosunków w rozumieniu art. 357¹ k.c. (zob. wyrok SN z dnia 14 września 2005 r., sygn. akt III CK 43/05, Lex nr 346085). Przy czym zmiana stanu prawnego, jako zdarzenie zewnętrzne, niezależne od woli stron, powinna być traktowana, jako nadzwyczajna zmiana stosunków, w sytuacji gdy jest niemożliwa do przewidzenia przez nie w chwili zawarcia umowy, co do zakresu i kształtu przyjętych zmian, jeżeli wpływa istotnie na sytuację nie tylko dłużnika, ale i wierzyciela. W te ramy wpisuje się także zasadnicza, zaskakująca zmiana stawek podatkowych (tak wyrok SN z dnia 16 maja 2007 r., sygn. akt III CSK 452/06, Lex nr 334987). Ocena jednak, czy w okolicznościach danego przypadku zostały spełnione przesłanki do sądowej modyfikacji treści umowy w sprawie zamówienia publicznego, należy każdorazowo do Sądu orzekającego.