

Maciej Lubiszewski

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

ORCID: 0000-0001-8261-7917

m.lubiszewski@uwm.edu.pl

Zaległość podatkowa jako podstawa wykluczenia wykonawcy z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego

Wprowadzenie

Wykonawca ubiegający się o udzielenie zamówienia publicznego jest zobowiązany wykazać, że nie zachodzą wobec niego podstawy wykluczenia z postępowania. Jest to mechanizm, za pomocą którego prawodawca dąży do zapewnienia, aby uczestnikami postępowania nie byli wykonawcy nierzetelni. Wcześniejsze regulacje z dziedziny zamówień publicznych bezwzględnie zobowiązywały zamawiających do wykluczania wykonawców, którzy znaleźli się w co najmniej jednej sytuacji określonej w przepisach prawa. Zmianę w tym zakresie przyniosła nowelizacja z 2016 r.¹, której głównym celem była implementacja przepisów nowej dyrektywy w sprawie zamówień publicznych z 2014 r.² Nowelizacja wprowadziła do polskiego prawa zamówień publicznych podział podstaw wykluczenia wykonawców z postępowania na podstawy obligatoryjne i fakultatywne. Podział wywodzi się z prawa unijnego, a konstrukcja ta została doprecyzowana w dyrektywie 2014/24/UE.

O ile obligatoryjność podstaw wykluczenia nie budzi żadnych wątpliwości, o tyle fakultatywność części z nich wymaga wyjaśnienia. Zgodnie z art. 57 ust. 4 dyrektywy 2014/24/UE „instytucje zamawiające mogą wykluczyć lub zostać zobowiązane przez państwa członkowskie do wykluczenia z udziału w postępowaniu każdego wykonawcę”, wobec którego zachodzi podstawa wskazana w tym przepisie. Prawodawca unijny wskazał dwa możliwe modele im-

¹ Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy Prawo zamówień publicznych (Dz.U. poz. 1020).

² Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28 marca 2014, s. 65 z późn. zm.), dalej jako dyrektywa 2014/24/UE.

plementacji tego przepisu: państwa członkowskie mogą uprawnić albo zobowiązać zamawiających do wykluczania wykonawców z przyczyn określonych w art. 57 ust 4 dyrektywy 2014/24/UE³. Polski ustawodawca, implementując to rozwiązanie w 2016 roku, zdecydował się na pierwszą z tych możliwości i podtrzymał swoją decyzję uchwalając w 2019 roku nową ustawę – Prawo zamówień publicznych⁴. W konsekwencji, w art. 108 Pzp ustanowiono obligatoryjne podstawy wykluczenia, natomiast w art. 109 Pzp – podstawy fakultatywne. Fakultatywność podstawy wykluczenia nie oznacza przyznania zamawiającemu prawa do arbitralnej decyzji o wykluczeniu danego postępowania. Zamawiający jest jedynie uprawniony do samodzielnego zdecydowania, czy w przygotowywanym postępowaniu wprowadzić podstawę albo podstawy z art. 109, czy też nie⁵. Wprowadzenie takiej podstawy wymaga przewidzenia jej w treści specyfikacji warunków zamówienia, ogłoszenia o zamówieniu albo zaproszenia do udziału i w takim przypadku będzie ona obowiązywała w postępowaniu na takich samych zasadach, co podstawa obligatoryjna. Oznacza to, że zamawiający będzie prawnie zobowiązany do wykluczenia z postępowania wykonawcy, wobec którego zachodzi podstawa wprowadzona do danego postępowania⁶. Różnica pomiędzy podstawami obligatoryjnymi a fakultatywnymi sprowadza się zatem do bezpośredniego źródła ich obowiązywania w prowadzonym postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. W przypadku podstaw obligatoryjnych źródłem tym jest ustawa (wola prawodawcy), natomiast źródłem podstaw fakultatywnych są dokumenty zamówienia (wola zamawiającego).

Podstawa wykluczenia z postępowania związana z zaległością podatkową wykonawcy ma szczególny charakter, ponieważ występuje zarówno w katalogu podstaw obligatoryjnych (art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp), jak również w katalogu podstaw fakultatywnych (art. 109 ust. 1 pkt 1 Pzp). Jest to pochodna rozwiązania unijnego. Zgodnie z art. 57 ust. 2 dyrektywy 2014/24/UE instytucja zamawiająca „wyklucza” wykonawcę, który naruszył obowiązki dotyczące płatności podatków, co zostało ustalone „w drodze ostatecznego i wiążącego orzeczenia sądowego lub decyzji administracyjnej”, a jednocześnie instytucja ta „może wykluczyć lub zostać zobowiązana przez państwa członkowskie do wykluczenia” wykonawcy, który naruszył obowiązki dotyczące płatności po-

³ W. Hartung, M. Bağlaj, T. Michalczyk, M. Wojciechowski, J. Krysa, K. Kuźma, *Dyrektywa 2014/24/UE w sprawie zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 568. Por. też A. Sołtysińska, H. Talago-Sławoj, *Europejskie prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 485–486 – autorki, nie bez racji, nazwały omawiane rozwiązanie „względnie fakultatywnymi podstawami wykluczenia”.

⁴ Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. poz. 2019 z późn. zm.), dalej jako Pzp.

⁵ J. Pieróg, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 203.

⁶ I. Skubiszak-Kalinowska, E. Wiktorowska, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 338–339.

datków, co może zostać wykazane „za pomocą dowolnych stosownych środków”. W przywołanym przepisie dyrektywy połączono rozwiązania charakteryzujące podstawy obligatoryjne i fakultatywne.

W konsekwencji, zgodnie z polskim prawem, wykonawca, wobec którego „wydano prawomocny wyrok lub ostateczną decyzję administracyjną o zaleganiu z uiszczeniem podatków”, podlega wykluczeniu z każdego postępowania prowadzonego na podstawie Prawa zamówień publicznych, natomiast wykonawca, który „naruszył obowiązki dotyczące płatności podatków (...) z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w art. 108 ust. 1 pkt 3” podlega wykluczeniu z postępowania, o ile zamawiający wskazał tę podstawę wykluczenia w ogłoszeniu o zamówieniu lub w dokumentach zamówienia.

Celem niniejszego artykułu jest omówienie i porównanie obu (tj. obligatoryjnej i fakultatywnej) „podatkowych” podstaw wykluczenia. W pierwszej kolejności ustalona zostanie treść każdej z nich z uwzględnieniem mechanizmów samooczyszczających (ang. *self-cleaning*), pozwalających wykonawcy uniknąć wykluczenia z postępowania. Następnie zbadany zostanie sposób sprawdzenia przez zamawiającego, czy wykonawca podlega wykluczeniu z postępowania na podstawie art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp oraz art. 109 ust. 1 pkt 1 Pzp, co budziło wątpliwości na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów⁷. Opracowanie zamknie podsumowanie zawierające m.in. wnioski mogące mieć znaczenie dla praktyki.

Zaległość podatkowa jako obligatoryjna podstawa wykluczenia z postępowania

Art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp nakazuje wykluczyć z postępowania wykonawcę, wobec którego wydano prawomocny wyrok sądu lub ostateczną decyzję administracyjną o zaleganiu z uiszczeniem podatków⁸. Ustawodawca nie wskazał, o jakie podatki chodzi, więc *prima facie* w grę wchodzi każde „publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej”⁹. Przywołana definicja z art. 6 Ordynacji podatkowej *expressis verbis*

⁷ M. Lubiszewski, *Dopuszczalność żądania zaświadczeń o niezaleganiu z opłacaniem podatków lub składek w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 9, s. 49 i nast.

⁸ Przepis ten dotyczy również zaległości z uiszczeniem opłat i składek na ubezpieczenie społeczne lub zdrowotne.

⁹ Art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 z późn. zm.). Cechy podatku zostały zidentyfikowane przez doktrynę prawa podatkowego – por. m.in B. Brzeziński, *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 24 i nast.

wskazuje beneficjentów świadczenia podatkowego, którymi są podmioty tworzące państwo polskie¹⁰. Wydaje się jednak, że takie zawężenie znaczenia podatku trudno pogodzić z unijnym kontekstem prawa zamówień publicznych. Przepisy art. 57 dyrektywy 2014/24/UE oraz art. 108 Pzp należy interpretować jako wymagające wykluczenia z postępowania wykonawcy, który zalega z uiszczeniem podatku w państwie, w którym ma swoją siedzibę albo miejsce zamieszkania oraz w kraju, w którym siedzibę ma instytucja zamawiająca¹¹. Pojęcie podatku użyte w art. 108 Pzp powinno być zatem rozumiane nie tylko w sposób określony w art. 6 Ordynacji podatkowej, ale także z uwzględnieniem prawa podatkowego właściwego dla wykonawcy zagranicznego, który ubiega się o zamówienie publiczne w Polsce.

Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie, a także niezapłacona w terminie zaliczka na podatek lub rata podatku. Zaległość ma charakter obiektywny i powstaje z mocy prawa¹². Omawiana podstawa wykluczenia zajdzie wówczas, gdy zaległość będzie prawomocna, tzn. zostanie potwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu lub ostateczną decyzją administracyjną. Za prawomocny wyrok uznaje się wyrok, którego nie można zaskarżyć w toku instancji, czyli za pomocą zwykłych środków odwoławczych¹³. Z kolei ostateczną decyzją administracyjną jest decyzja, od której nie przysługuje odwołanie ani wnioszek o ponowne rozpatrzenie w administracyjnym toku instancji¹⁴.

Stan prawomocnej zaległości podatkowej musi zachodzić w okresie od upływu terminu składania ofert albo wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu aż do chwili zawarcia umowy, co wynika z następujących rozwiązań proceduralnych Prawa zamówień publicznych. Po pierwsze, wykonawca jest zobowiązany dołączyć do oferty (albo wniosku) tzw. oświadczenie wstępne potwierdzające, że na dzień składania ofert (albo wniosków)¹⁵ wobec wykonawcy nie zachodzą okoliczności skutkujące wykluczeniem z postępowania. Po drugie, od tego momentu do czasu zakończenia postępowania, a więc do zawarcia umowy albo unieważnienia postępowania, zamawiający jest uprawniony do badania, czy którykolwiek z wykonawców nie podlega wykluczeniu z postępowania¹⁶. Oznacza to, że uprawomocnienie się zaległości podatkowej po złożeniu oferty lub wniosku (jednak przed zakończeniem postępowania) powinno skutkować wykluczeniem wykonawcy z postępowania¹⁷. *A contrario*

¹⁰ S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 100.

¹¹ Tak też J. Pieróg, op. cit., s. 208.

¹² Ibidem, s. 443. Por. też S. Babiarz, op. cit., s. 414.

¹³ W. Dzierżanowski, J. Jerzykowski, M. Stachowiak, *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 302.

¹⁴ Ibidem, s. 303.

¹⁵ Art. 125 ust. 3 Pzp.

¹⁶ Art. 128 ust. 2 Pzp.

¹⁷ Bieżącą weryfikację, czy wykonawca nie podlega wykluczeniu z postępowania, umożliwia też art. 128 ust. 3 Pzp.

należy stwierdzić, że prawomocna zaległość podatkowa, która wprawdzie istniała w chwili wszczęcia postępowania, jednak wygasła przed złożeniem przez wykonawcę oferty albo wniosku, jak również zaległość podatkowa, która uprawomocniła się już po zawarciu umowy w sprawie zamówienia, nie stanowią podstawy do wykluczenia tego wykonawcy z postępowania. Współgra to ze specyficznym mechanizmem samooczyszczenia wbudowanym w art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp.

Omawiana podstawa wykluczenia z postępowania nie zajdzie, gdy wykonawca dokonał płatności należnych podatków wraz z odsetkami lub grzywnami lub zawarł wiążące porozumienie w sprawie spłaty tych należności. Przed nowelizacją z 2016 r.¹⁸ okolicznością uchylającą wykluczenie z tytułu zaległości podatkowych było uzyskanie „przewidzianego prawem zwolnienia, odroczenia, rozłożenia na raty zaległych płatności lub wstrzymania w całości wykonania decyzji właściwego organu”, co odpowiadało regulacji polskiego prawa podatkowego. W 2016 r. przepis ten został jednak dostosowany do brzmienia art. 57 ust. 2 dyrektywy 2014/24/UE, w którym mowa o „wiązącym porozumieniu w celu spłaty tych należności, obejmującym w stosownych przypadkach narosłe odsetki lub grzywny”. To rozwiązanie wywodzi się z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w jednym z wyroków stwierdził, że do prawa krajowego należy określić reguł wypełniania obowiązków podatkowych i przewidziane w tym prawie instrumenty obniżające zobowiązania podatkowe, amnestia podatkowa czy też ugoda administracyjna mogą stanowić okoliczności uchylające podstawę wykluczenia wykonawcy z postępowania¹⁹. Nie ma wątpliwości, że ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przewidziane przez rozdział 7a Ordynacji podatkowej, mimo że są przyznawane w drodze decyzji administracyjnej, mieszczą się w pojęciu „wiążące porozumienia w sprawie spłaty tych należności” i zgodnie w art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp ich uzyskanie przez wykonawcę uchyla prawną możliwość wykluczenia go z postępowania z tytułu prawomocnej zaległości podatkowej.

W nowej ustawie doprecyzowano, że spłata zaległości lub zawarcie porozumienia ma nastąpić przed upływem terminu składania ofert lub wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu, co zapobiega sytuacji, w której wykonawca spłaci zaległość podatkową dopiero po otwarciu ofert, gdy zna już swoje szanse na uzyskanie zamówienia²⁰.

Omawiana podstawa wykluczenia z postępowania nie jest objęta mechanizmem tzw. samooczyszczenia (ang. *self-cleaning*), uregulowanym w art. 110 Pzp,

¹⁸ Ustawa z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy Prawo zamówień publicznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1020).

¹⁹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 9 lutego 2006 r. w połączonych sprawach C-226/04 i C-228/04, § 35–36.

²⁰ Należy przy tym odnotować, że na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów niektórzy autorzy formułowali pogląd o konieczności spłaty zaległości przed upływem terminu składania ofert – por. np. J. Pieróg, op. cit., s. 209.

który polega na tym, że wykonawca, wobec którego zachodzą określone podstawy wykluczenia, może uniknąć eliminacji z postępowania, wykazując, że przedsięwziął środki zaradcze wskazane w art. 110 ust. 2 Pzp²¹. Jest to uzasadnione, ponieważ w przypadku podstawy wykluczenia określonej w art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp cele mechanizmu samooczyszczenia mogą zostać osiągnięte poprzez spłatę zaległości podatkowej lub zawarcie porozumienia w sprawie takiej spłaty.

Należy zauważyć, że do omawianej podstawy wykluczenia nie ma zastosowania również art. 111 Pzp. Przepis ten ustanawia okresy podlegania wykluczeniu, liczone od dnia zajścia zdarzenia stanowiącego podstawę wykluczenia, rozciągając w czasie negatywne konsekwencje sytuacji eliminujących wykonawcę w postępowaniu. Prawomocna zaległość podatkowa skutkuje wykluczeniem z postępowań o udzielenie zamówienia publicznego przez cały okres jej trwania, natomiast ustanie tej zaległości, np. poprzez jej spłatę lub przedawnienie, wywołuje automatyczny i natychmiastowy skutek w postaci uchylenia podstawy wykluczenia.

Podmiotowym środkiem dowodowym służącym wykazaniu braku podstawy wykluczenia określonej w art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp jest oświadczenie własne wykonawcy. W istocie jego treść pokrywa się z treścią oświadczenia wstępnego, składanego wraz z ofertą lub wnioskiem o dopuszczenie do udziału w postępowaniu przez wszystkich wykonawców. Z tego powodu oświadczenie składane przez wykonawcę na wezwanie zamawiającego służy jedynie potwierdzeniu aktualności informacji zawartych w oświadczeniu wstępnym²².

Co ważne, oświadczenie własne wykonawcy jest jedynym środkiem dowodowym, którego może żądać zamawiający od wykonawcy, który zalega z opłacaniem podatków i ta zaległość jest prawomocna²³. Oznacza to, że bezprawne będzie wezwanie takiego wykonawcy do złożenia dokumentów potwierdzających spłatę zaległości wraz z odsetkami lub grzywnami przed upływem terminu składania ofert lub wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu lub zawarcie wiążącego porozumienia w sprawie spłaty tych zaległości. *Prima facie* takie uprawnienie wynika z § 2 ust. 1 pkt 4 *in fine* rozporządzenia o podmiotowych środkach dowodowych, jednak przepis ten dotyczy jedynie podstawy fakultatywnej. Prowadzi to do wniosku, że na gruncie obowiązującego prawa zamawiający nie dysponuje instrumentami służącymi skutecznej

²¹ Por. m.in. A. Kowalczyk, *Praktyczne aspekty stosowania instytucji self-cleaningu w zamówieniach publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2020, nr 4(67), s. 140.

²² § 2 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie podmiotowych środków dowodowych oraz innych dokumentów lub oświadczeń, jakich może żądać zamawiający od wykonawcy (Dz.U. poz. 2415), dalej jako rozporządzenie o podmiotowych środkach dowodowych.

²³ Potwierdza to również projektodawca w uzasadnieniu projektu rozporządzenia o podmiotowych środkach dowodowych (s. 6), https://uzp.bip.gov.pl/fobjects/download/837347/uzasadnienie_rozp-podmiotowe-srodk-dowodowe-uzgodnienia-pdf.html (data dostępu: 7.07.2021).

weryfikacji, czy wykonawca rzeczywiście dokonał spłaty prawomocnej zaległości lub uzyskał ulgę w jej spłacie.

Zaległość podatkowa jako fakultatywna podstawa wykluczenia z postępowania

Zgodnie z art. 109 ust. 1 pkt 1 Pzp zamawiający może wykluczyć z postępowania wykonawcę, który naruszył obowiązki dotyczące płatności podatków, z wyjątkiem przypadku, o którym mowa w art. 108 ust. 1 pkt 3 ustawy. Wyrażenie „może wykluczyć” z wprowadzenia do wyliczenia zawartego w art. 109 Pzp oznacza, że wszystkie przesłanki wskazane w tym przepisie mają charakter fakultatywny. Omawiana podstawa wykluczenia będzie zatem obowiązywała w danym postępowaniu wyłącznie wtedy, gdy zamawiający wprowadzi ją do dokumentów zamówienia lub do ogłoszenia²⁴.

Mimo użycia sformułowania („naruszenie obowiązków dotyczących płatności podatków”) odmiennego niż w art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp, omawiana przesłanka będzie miała zastosowanie w przypadku wystąpienia zaległości podatkowej²⁵. Ustawodawca wyraźnie jednak wskazał, że w przypadku przesłanki fakultatywnej w grę wejdzie jedynie zaległość nieprawomocna²⁶.

Wykonawca nie podlega wykluczeniu z postępowania na podstawie art. 109 ust. 1 pkt 1 Pzp, jeżeli przed upływem terminu składania wniosków albo ofert „dokonał płatności należnych podatków (...) wraz z odsetkami lub grzywnami lub zawarł wiążące porozumienie w sprawie spłaty tych należności”. Do omawianej podstawy wykluczenia nie ma zastosowania art. 110 Pzp, regulujący tzw. mechanizm samoczyszczenia, oraz art. 111 Pzp, który ustala terminy podlegania wykluczeniu. Są to rozwiązania analogiczne do tych, które delimitują zakres zastosowania przesłanki obligatoryjnej dotyczącej zaległości prawomocnej, więc nie ma potrzeby powtarzania w tym miejscu ustaleń poczynionych wcześniej.

Specyficzną normę, bo odnoszącą się tylko do niektórych fakultatywnych podstaw wykluczenia z postępowania, zawiera art. 109 ust. 3 Pzp. Pozwala on zamawiającemu nie wykluczać wykonawcy, jeżeli wykluczenie byłoby w sposób oczywisty nieproporcjonalne, w szczególności gdy kwota zaległych podatków jest niewielka. Przepis wywodzi się z art. 57 ust. 3 Dyrektywy 2014/24/UE, dopuszczającego odstępstwo od obowiązku wykluczenia m.in. „gdy wykluczenie byłoby w sposób wyraźny nieproporcjonalne, w szczególności gdy kwota zale-

²⁴ M. Sieradzka (red.), *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 180. Por. też. H. Nowak, M. Winiarz (red.), *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 389.

²⁵ H. Nowak, M. Winiarz (red.), op. cit., s. 389.

²⁶ M. Sieradzka (red.), op. cit., s. 180.

głych podatków (...) jest niewielka lub gdy – w związku z naruszeniem obowiązków dotyczących płatności podatków (...) – wykonawca został poinformowany o dokładnej należnej kwocie w takim terminie, że nie miał możliwości podjęcia środków przewidzianych w ust. 2 akapit trzeci przed upływem terminu złożenia wniosku (...) lub (...) oferty”.

Polski ustawodawca nie określił, jaka kwota zaległych podatków powinna być uznana za niewielką. Zamawiający mogą rozstrzygać tę kwestię *ad casum* albo przyjąć w dokumentach zamówienia limity, powyżej których art. 109 ust. 3 nie będzie stosowany. Skoro w omawianym przepisie jest mowa o proporcjonalności, rozsądnym byłoby odnoszenie wysokości zaległości do kwoty stanowiącej całkowitą należność podatkową wykonawcy²⁷, co wiąże się z trudnościami w określeniu właściwej relacji procentowej oraz w ustaleniu całkowitej kwoty zobowiązań podatkowych wykonawcy. Nie ma też przeszkód, aby wskazać pewną maksymalną kwotę, która zostanie uznana za niewielką. Obydwa rozwiązania zostały zaakceptowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej²⁸. Za niewłaściwe należy natomiast uznać ocenianie proporcjonalności kwoty zaległości względem wartości zamówienia, ponieważ podstawa wykluczenia dotycząca zaległości podatkowych nie odnosi się do zdolności wykonawcy do wykonania zamówienia na odpowiednim poziomie jakości.

W art. 109 ust. 3 Pzp pominięto jedną z okoliczności stanowiących według art. 57 ust. 3 Dyrektywy 2014/24/UE egzemplifikację nieproporcjonalności wykluczenia z tytułu zaległości podatkowych. Prounijna wykładnia art. 109 ust. 3 Pzp pozwala jednak uznać, że sytuacja, w której wykonawca dowiedział się od organu podatkowego o dokładnej należnej kwocie w takim terminie, że nie miał możliwości podjęcia środków samooczyszczających (spłata należności wraz z odsetkami lub grzywnami lub zawarcie porozumienia w sprawie takiej spłaty), stanowi okoliczność, w której wykluczenie wykonawcy może być uznane za nieproporcjonalne i uprawnia zamawiającego do zaniechania wykluczenia.

Warto też podnieść, że art. 109 ust. 3 Pzp ma charakter fakultatywny i decyzja o jego zastosowaniu należy do zamawiającego²⁹. Grozi to arbitralnymi rozstrzygnięciami pozostającymi poza skuteczną kontrolą właściwych organów, w tym Krajowej Izby Odwoławczej. Izba, przyznając, że kwota zaległości podatkowej jest niewielka, najpewniej uzna, że nawet w takiej sytuacji

²⁷ J. Pawelec (red.), *Dyrektywa 2014/23/UE w sprawie udzielania koncesji. Dyrektywa 2014/24/UE w sprawie zamówień publicznych. Dyrektywa 2014/25/UE w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 457.

²⁸ Wyrok TSUE z 10 lipca 2014 r. w sprawie C-358/12, pkt 31-41. Wprawdzie werdykt dotyczył rozwiązania przyjętego przez prawodawcę (100 euro stanowiących co najmniej 5% należnych kwot), jednak wnioski TSUE można odnieść również do postanowień dokumentów zamówienia, którymi zamawiający mogą wypełnić lukę pozostawioną przez polskiego ustawodawcę.

²⁹ H. Nowak, M. Winiarz (red.), op. cit., s. 391.

zamawiający nie jest zobowiązany do zaniechania wykluczenia wykonawcy z postępowania. Dobrą praktyką, która ograniczałaby to ryzyko, może być opisane rozwiązanie, polegające na wskazaniu przez zamawiającego, jaką kwotę będzie on uznawał za niewielką i chroniącą wykonawcę przed wykluczeniem.

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia o podmiotowych środkach dowodowych dokumentem potwierdzającym brak omawianej podstawy wykluczenia jest „zaświadczenie właściwego naczelnika urzędu skarbowego potwierdzające, że wykonawca nie zalega z opłacaniem podatków i opłat, w zakresie art. 109 ust. 1 pkt 1 ustawy, wystawione nie wcześniej niż 3 miesiące przed jego złożeniem”. Wykonawca, który zalega z opłacaniem podatków lub opłat, jest zobowiązany do dołączenia do zaświadczenia o zaleganiu dokumentów potwierdzających, że przed upływem terminu składania wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu albo przed upływem terminu składania ofert wykonawca dokonał płatności należnych podatków lub opłat wraz z odsetkami lub grzywnami lub zawarł wiążące porozumienie w sprawie spłat tych należności. Takim dokumentem będzie w szczególności potwierdzenie zlecenia przelewu bankowego albo decyzja właściwego organu podatkowego o przyznaniu ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przewidzianej przez rozdział 7a Ordynacji podatkowej.

Wnioski

Zaległość podatkowa jest okolicznością stanowiącą zarówno obligatoryjną, jak i fakultatywną podstawę wykluczenia z postępowania o udzielenie zamówienia publicznego. Podstawy te różnią się charakterem zaległości – o ile podstawa obligatoryjna zachodzi w przypadku zaległości potwierdzonej prawomocnym orzeczeniem sądu lub ostateczną decyzją administracyjną, o tyle podstawa fakultatywna aktualizuje się w sytuacji zaległości nieprawomocnej. W tym sensie podstawy te są komplementarne. Ich łączne zastosowanie skutkuje tym, że każdy niezapłacony w terminie podatek, zaliczka na podatek lub rata podatku eliminuje wykonawcę z postępowania. Surowość tej sankcji łagodzą przepisy Prawa zamówień publicznych, wyłączające możliwość wykluczenia z postępowania wykonawcy, który przed upływem terminu składania ofert albo wniosków o dopuszczenie do udziału w postępowaniu spłacił zaległość lub uzyskał ulgę w spłacie tych zobowiązań przewidzianą w przepisach podatkowych. To rozwiązanie jest specyficznym wariantem mechanizmu samooczyszczenia z art. 110 Pzp, który z tego powodu nie ma zastosowania do podatkowych podstaw wykluczenia z postępowania. Dodatkowo szczególną cechą podstawy fakultatywnej jest uprawnienie zamawiającego do zaniechania wykluczenia wykonawcy, jeżeli byłoby ono nieproporcjonalne, zwłaszcza gdy kwota nieprawomocnej zaległości jest niewielka.

Kolejną różnicą między omawianymi podstawami wykluczenia jest bezpośrednie źródło ich obowiązywania. W przypadku podstawy obligatoryjnej jest nią wola prawodawcy, w przypadku podstawy fakultatywnej – wola zamawiającego wyrażona w ogłoszeniu lub w dokumentach zamówienia.

Wreszcie różne są podstawy weryfikacji braku istnienia omawianych przesłanek wykluczenia. Wstępna weryfikacja następuje na podstawie oświadczenia, o którym mowa w art. 125 Pzp, obejmującego zarówno okoliczności z art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp, jak również z art. 109 ust. 1 pkt 1 Pzp. Na etapie pełnej weryfikacji wykonawcy, którego oferta została najwyższej oceniona, ustalenie, że wobec tego wykonawcy nie zachodzi przesłanka określona w art. 108 ust. 1 pkt 3 Pzp, następuje jedynie na podstawie oświadczenia aktualizacyjnego, o którym mowa w § 2 ust. 1 pkt 7 rozporządzenia o podmiotowych środkach dowodowych. Jeżeli chodzi o przesłankę z art. 109 ust. 1 pkt 3, weryfikacja dokonywana jest na podstawie zaświadczenia właściwego naczelnika urzędu skarbowego, natomiast w przypadku zalegania z opłacaniem podatków – na podstawie dokumentów potwierdzających spłatę zaległości lub zawarcie wiążącego porozumienia w sprawie jej spłaty.

Prawodawca wprowadził rozstrzygnął kwestię wątpliwą na gruncie poprzednio obowiązujących przepisów, jednoznacznie wiążąc określone środki dowodowe z poszczególnymi podstawami wykluczenia, jednak pozbawił zamawiającego narzędzia do skutecznej weryfikacji spłaty prawomocnej zaległości podatkowej bądź uzyskania ulgi w spłacie, którym niewątpliwie byłoby żądanie złożenia stosownych dowodów takiej spłaty lub ulgi.

Zamawiający, który zmierza do ustalenia, czy wykonawca rzetelnie wiąże się ze swoich zobowiązań podatkowych, powinien skorzystać z możliwości, jaką daje art. 109 ust. 1 pkt 1 Pzp i zastosować w prowadzonych postępowaniach przesłankę fakultatywną dotyczącą nieprawomocnych zaległości podatkowych. Pozwoli mu to na ocenę sytuacji, w jakiej znajduje się wykonawca-podatnik na podstawie wiarygodnych środków dowodowych (takich jak: zaświadczenie właściwego naczelnika urzędu skarbowego, dowód spłaty zaległości, decyzja organu podatkowego w przedmiocie ulgi w spłacie zaległości) bez ograniczania się wyłącznie do oświadczeń własnych wykonawcy. Pewnym problemem może być niedostatecznie precyzyjny art. 109 ust. 3 Pzp, jednak zamawiający może zneutralizować ten problem przez odpowiednie postanowienia dokumentów zamówienia, w których przykładowo wskazuje maksymalną wysokość zaległości, którą będzie uznawał za niewielką w rozumieniu przywołanego przepisu.

Wykaz literatury

- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Brzeziński B., *Uwagi o znaczeniu definicji w prawie podatkowym*, [w:] R. Mastalski (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2001.
- Dzierżanowski W., Jerzykowski J., Stachowiak M., *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2020.
- Hartung W., Bałaj M., Michalczyk T., Wojciechowski M., Krysa J., Kuźma K., *Dyrektywa 2014/24/UE w sprawie zamówień publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2015.
- Kowalczyk A., *Praktyczne aspekty stosowania instytucji self-cleaningu w zamówieniach publicznych*, „Prawo Zamówień Publicznych” 2020, nr 4(67).
- Lubiszewski M., *Dopuszczalność żądania zaświadczeń o niezaleganiu z opłacaniem podatków lub składek w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego*, „Finanse Komunalne” 2018, nr 9.
- Nowak H., Winiarz M. (red.), *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Urząd Zamówień Publicznych, Warszawa 2021.
- Pawelec J. (red.), *Dyrektywa 2014/23/UE w sprawie udzielania koncesji. Dyrektywa 2014/24/UE w sprawie zamówień publicznych. Dyrektywa 2014/25/UE w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Pieróg J., *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Sieradzka M. (red.), *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2018.
- Skubiszak-Kalinowska I., Wiktorowska E., *Prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Sołtysińska A., Talago-Sławoj H., *Europejskie prawo zamówień publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

Summary

Tax arrears as a ground for excluding a contractor from a public procurement procedure

Keywords: public procurement law, tax arrears, ground for excluding from public procurement procedure, self-cleaning, means of proof relating to the contractor.

The article aims to establish the differences between two similar grounds for excluding a contractor from a public procurement procedure provided for in art. 108 par. 1 (3) and Article 109 para. 1 (1) of the Public Procurement Law Act (PPL). This act provides for over twenty grounds for excluding. Some of them are obligatory, some – optional. A special case is tax arrears which are

of obligatory (Article 108 par. 1 (3) of the PPL) and optional (Article 109 par. 1 (1) PPL) character. The ground specified in art. 108 par. 1 (3) PPL applies in the case of tax arrears confirmed by a final court judgment or a final administrative decision, while the ground provided for in art. 109 par. 1 (1) PPL is applicable in the case of arrears that are not final. These grounds are therefore complementary. Accumulation of them in one procedure may result in the elimination from the procedure of a contractor who has failed to meet his tax obligations even slightly. Public Procurement Law Act, especially art. 109 par. 3, however, allows mitigating these effects. In addition, the optional ground allows evaluating the contractor basing on the documents of the tax authority, and not – as under art. 108 par. 1 (3) PPL – only based on the contractor's declaration.