



WICEPREZES
URZĘDU ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH

Dariusz Piasta

Warszawa, dnia 02.09. 2016 r.

UZP/DKD/KND/2/16

Informacja o wyniku kontroli doraźnej

I. Określenie postępowania o udzielenie zamówienia publicznego, które było przedmiotem kontroli.

Zamawiający: Starostwo Powiatowe w Policach
ul. Tarnowska 8
72 – 010 Police
przy udziale Zespołu Szkół im. Ignacego Łukasiewicza
ul. Siedlecka 6
72 - 010 Police

Rodzaj zamówienia: usługa

Przedmiot zamówienia: świadczenie usługi zastępstwa procesowego i doradztwa prawnego w zakresie zastępstwa procesowego w związku ze zwrotem podatku od towarów i usług z tytułu wydatków Zespołu Szkół im. Ignacego Łukasiewicza w Policach

Tryb postępowania: wolna ręka – 5 ust. 1b ustawy Pzp

Wartość zamówienia: 540 000,00 zł netto, co stanowiło równowartość 127 813,68 euro

Data wszczęcia postępowania: 10.03.2014 r.

Wszczęcie kontroli: na wniosek

II. Informacja o stwierdzeniu naruszeń lub ich braku.

W wyniku wszczętej na wniosek kontroli doraźnej niniejszego postępowania o udzielenie zamówienia, należy stwierdzić, że doszło do następujących naruszeń ustawy:

1. W dniu 10 marca 2014 r. Zamawiający, Powiat Policki, reprezentowany przez Starostę Polickiego oraz Wicestarostę Polickiego, przy udziale Zespołu Szkół im. Ignacego Łukasiewicza w Policach, zawarł z EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego Sp. z o.o. S.k., dalej zwany „Wykonawcą”, umowę o świadczenie usług zastępstwa procesowego i doradztwa prawnego w zakresie zastępstwa procesowego, dalej „Umowa”. Zamówienie objęte niniejszą Umową zostało udzielone w związku z art. 5 ust. 1b ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz. U. z 2013 poz. 907 ze zm.), dalej „ustawa Pzp”, w trybie zamówienia z wolnej ręki.

Przedmiotem Umowy jest usługa polegająca na „zastępstwie procesowym i doradztwie w zakresie zastępstwa procesowego w postępowaniach o zwrot nadpłaty w podatku VAT Zespołu Szkół”. Na czynności te w myśl § 2 ust. 1 pkt 1 oraz §1 ust. 1 pkt 1 Umowy miały się składać:

- 1) przygotowanie analizy weryfikacyjnej za okres od 31 grudnia 2013 r., która stanowiła „dokument sporządzony przez Kancelarię, w którym wskazane zostaną możliwości zmniejszenia wysokości zobowiązań podatkowych Zespołu Szkół od towarów i usług za okresy rozliczeniowe, za które zobowiązania się jeszcze nie przedawniły, bądź możliwości zwiększenia kwoty zwrotów podatku od towarów i usług za powyższe okresy”. Analiza weryfikacyjna miała objąć przegląd rozliczeń podatku VAT Zespołu Szkół w zakresie wskazanym w Umowie oraz
- 2) doprowadzenie do uzyskania przez Zamawiającego Faktycznej Nadpłaty za poszczególne okresy do marca 2014 r.

Jako przedmiot Umowy wskazano także zastępstwo procesowe i doradztwo w zakresie zastępstwa procesowego w postępowaniach dotyczących podatku VAT, innych niż wyżej wymienione, wynikających z istnienia lub możliwości wystąpienia roszczeń na podstawie analizy weryfikacyjnej dotyczącej rozliczeń podatku VAT Zespołu Szkół. W umowie nie sprecyzowano, jakie konkretnie czynności miały składać się na ww. przedmiot Umowy.¹

¹ Patrz: § 2 ust. 1 pkt 2 Umowy stanowi: „Na czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, składają się: 1) przygotowanie Analizy Weryfikacyjnej”; 2) doprowadzenie do uzyskania przez Zamawiającego Faktycznej nadpłaty za poszczególne okresy do marca 2014 roku.”

Zgodnie z § 8 ust. 1 i ust. 2 Umowy, strony umówiły się, że wynagrodzenie Kancelarii z tytułu wykonania czynności określonych w Umowie zasadniczo będzie składało się z dwóch elementów, tj. z wynagrodzenia za sporządzenie Analizy Weryfikacyjnej w kwocie 1.000 zł oraz z wynagrodzenia w kwocie stanowiącej równowartość 13,5% uzyskanych przez Zamawiającego kwot nadpłat VAT lub nadpłat innych zobowiązań podatkowych.² Strony ustaliły w § 8 ust. 2 Umowy, że ww. wynagrodzenie z tytułu uzyskanych kwot nadpłat będzie pomniejszone o kwotę wynagrodzenia za sporządzenie Analizy Weryfikacyjnej. Wypłata wynagrodzenia zgodnie z § 8 ust. 10 Umowy miała nastąpić w miarę wykonania przez Kancelarię umówionych czynności, tj. za Analizę weryfikacyjną miała zostać uiszczona w terminie 7 dni od dostarczenia Analizy Zespołowi Szkół, natomiast zapłata za uzyskane kwoty nadpłat miała stosownie do § 8 ust. 11 Umowy nastąpić w terminie 7 dni od wprowadzenia zmian w wydatkach budżetowych Zespołu Szkół, nie później niż w terminie 30 dni od dnia dostarczenia faktury Zespołowi Szkół. Strony określiły górną łączną wartość wynagrodzenia Kancelarii na kwotę 540.000 zł netto.³

Jak wynika z dokumentacji kontrolowanego postępowania o udzielenie zamówienia, w ramach niniejszej Umowy sporządzona została przez Wykonawcę „Analiza weryfikacyjna rozliczeń Zespołu Szkół im. I. Łukasiewicza w Policach w podatku od towaru i usług w okresie grudzień 2008 - grudzień 2013” z dnia 29 maja 2014 r., dalej także zwana „Analizą”, „Analizą weryfikacyjną”. W Analizie opiniowano możliwość odliczenia naliczonego podatku VAT z faktur dotyczących wydatków inwestycyjnych i kosztów związanych z bieżącym funkcjonowaniem hali. Prognozowano, że możliwe jest odliczenie podatku VAT w kwocie około 2.829.941,57 zł. (wariant I), w wariantcie II: 2.466 tys. zł, w wariantcie III: 1.784 tys. zł.⁴

W Analizie wskazano, że naliczony podatek VAT, który może być przez Zamawiającego odliczony, zawarty jest w fakturach VAT dokumentujących następujące rodzaje wydatków, tj. w:

- kosztach inwestycyjnych hali widowiskowo – sportowej,
- bieżących kosztach utrzymania hali widowiskowo – sportowej,
- kosztach inwestycyjnych pracowni gastronomicznej,
- kosztach inwestycyjnych sztucznego lodowiska,
- bieżących kosztach utrzymania lodowiska,

² Patrz: § 8 ust. 1 Umowy: „Za wykonanie czynności, o których mowa w § 2 ust. 2 pkt 1) Kancelaria otrzyma wynagrodzenie w wysokości 1.000, - zł (jeden tysiąc złotych).”

³ Patrz: § 8 ust. 6 Umowy: „Strony określają górną łączną wartość wynagrodzenia Kancelarii, o którym mowa w ust. 1 – 4 na kwotę 540.000, zł (słownie: pięćset czterdzieści tysięcy złotych). Powyższa kwota nie zawiera podatku od towarów i usług.”

⁴ EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, „Analiza weryfikacyjna rozliczeń Zespołu Szkół im. I. Łukasiewicza w Policach w podatku od towarów i usług w okresie grudzień 2008 – grudzień 2013”, Szczecin 29.05.2014 r., str. 30 – 33.

- częściowo w bieżących kosztach utrzymania Ośrodka Centrum Edukacji, Integracji i Rehabilitacji,
- kosztach przebudowy i modernizacji pracowni gastronomicznej, budowie sztucznego lodowiska „Biały Orlik”, zakupie drukarki wraz z akcesoriami,
- w bieżącym utrzymaniu hali widowiskowo – sportowej, pracowni gastronomicznej, lodowiska oraz Ośrodka Centrum Edukacji, Integracji i Rehabilitacji „Podgrodzie”.

W pkt III. „Analizy weryfikacyjnej” zauważono, że powyższe wydatki można podzielić – w kontekście możliwości i sposobu dokonania odliczenia naliczonego podatku VAT – na dwie kategorie:

1. wydatki, od których można odliczyć podatek VAT najprawdopodobniej bez sporów merytorycznych z organami podatkowymi,
2. wydatki, od których odliczenie podatku VAT wymaga wygrania prawdopodobnych sporów na etapie postępowań podatkowych lub sądowo – administracyjnych.

W ramach pierwszej kategorii, możliwy do odliczenia podatek VAT został określony na kwotę około 1 850 532,00 zł, na którą składały się wydatki poniesione na:

- budowę hali widowiskowo – sportowej, w kwocie obliczonej przy użyciu pesymistycznej struktury odliczenia (trzeci wariant),
- bieżące koszty utrzymania hali widowiskowo – sportowej,
- przebudowę pracowni gastronomicznej,
- koszty inwestycyjne sztucznego lodowiska,
- częściowo na Ośrodek Centrum Edukacji, Integracji i Rehabilitacji „Podgrodzie” w zakresie różnicy pomiędzy odliczeniem całego podatku VAT naliczonego od wydatków bieżących na OCEiR „Podgrodzie” a odliczeniem tego podatku skorygowanego globalną strukturą sprzedaży Zespołu Szkół w okresie od stycznia 2010,
- zakup łyżew oraz maszyn do ich osuszania, znajdujących się na wyposażeniu lodowiska i inne koszty eksploatacji lodowiska.

Na drugą kategorię (sporną) zostały zaliczone wydatki:

- na budowę hali widowiskowo – sportowej, w części odpowiadającej różnicy pomiędzy kwotą pełnego odliczenia podatku naliczonego a kwotą pełnego odliczenia podatku naliczonego a kwotą wyliczoną przy zastosowaniu pesymistycznej struktury odliczenia (tj. trzeciego

wariantu przedstawionego w pkt 2.1.1. części badawczej raportu) 1 045 941,57 zł (2 829 941,57 zł – 1 784 000,00 zł),

- inwestycyjne na budowę lodowiska w szacunkowej kwocie 52 400,69 zł,
- częściowo pomiędzy odliczeniem całego podatku skorygowanego globalną strukturą sprzedaży Zespołu Szkół w okresie od grudnia 2008 r. do grudnia 2009 r.

Kwota sporna została oszacowana na wysokość 1 098 342,00 zł.

W Analizie weryfikacyjnej wnioskowano, że dla odliczenia kwoty podatku VAT zawartego w drugiej kategorii koniecznym będzie wygranie sporów w trybie postępowań podatkowych i sądowo – administracyjnych. Stąd, aby potwierdzić prawo Zespołu Szkół w Policach do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków związanych z halą widowiskowo – sportową, wskazano, że w dniu 23 maja 2014 r. został złożony w imieniu Zespołu Szkół w Policach wniosek o wydanie przez Ministra Finansów (reprezentowanego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy) indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w powyższym zakresie. Wyjaśniono, że interpretacja indywidualna uznająca stanowisko Zespołu Szkół za prawidłowe stanowić będzie wiążącą Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie wykładnię przepisów prawa podatkowego w przedmiotowym zakresie. Powyższa interpretacja dotyczy samego prawa do odliczenia podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi na halę. Natomiast wysokość kwoty podatku naliczonego związanego z powyższym obiektem (w ujęciu optymistycznym bądź pesymistycznym opisywanym w rozdziale 6 części raportu) stanowić będzie przedmiot weryfikacji na etapie prowadzonego przez te organy postępowania podatkowego.⁵

W zaleceniach Analizy wskazano na konieczność wykonania czynności księgowych dotyczących korekt podatku VAT naliczonego od wydatków inwestycyjnych na halę, przygotowanie wniosków o stwierdzenie nadpłaty z korektami, wystąpienie o interpretację indywidualną potwierdzającą prawo Zamawiającego do odliczenia całego podatku VAT naliczonego od wydatków inwestycyjnych na halę, ewentualnie w przypadku niekorzystnej interpretacji – wystąpić na drogę sądowoadministracyjną (skarga do WSA, skarga kasacyjna do NSA).⁶

⁵ *Tamże*: EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa „Analiza weryfikacyjna rozliczeń ...”, str. 45.

⁶ *Tamże*, str. 46.

W oparciu o dokumentację przekazaną przez Zamawiającego ustalono, że w celu realizacji Umowy Wykonawca podejmował w sprawie następujące działania:

Lp.	Data	Działanie Wykonawcy
1.	12.03.2014	udzielenie przez Powiat pełnomocnictwa Wykonawcy do występowania w imieniu Powiatu oraz jednostek organizacyjnych powiatu, a w szczególności Zespołu Szkół im. Ignacego Łukasiewicza, z wnioskami o udzielenie interpretacji z zakresu stosowania przepisów podatkowych
2.	22.05.2014	skierowanie do Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej (w zakresie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT) – w sprawie pełnego odliczenia podatku VAT od wydatków inwestycyjnych poniesionych na budowę hali sportowej oraz wydatków bieżących związanych z halą. Konsekwencje: - interpretacja indywidualna z dnia 26 sierpnia 2014 r. wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy uznał stanowisko Wnioskodawcy: a) w sprawie odliczenia od wydatków inwestycyjnych związanych z halą sportową – za nieprawidłowe; b) w sprawie pełnego prawa do odliczenia od wydatków bieżących związanych z utrzymaniem hali – za prawidłowe. - odwołanie od interpretacji (patrz pkt 5 tabeli)
3.	14.06.2014	udzielenie przez Powiat pełnomocnictwa Wykonawcy do pełnej reprezentacji Zespołu Szkół im. Ignacego Łukasiewicza w sprawach dotyczących podatku od towaru i usług za okres do marca 2014 r. , w tym do reprezentacji przed organami podatkowymi i skarbowymi, w szczególności w zakresie: podejmowania wszelkich czynności związanych z prowadzeniem rozliczeń podatkowych oraz reprezentacji Zespołu przed WSA oraz NSA.

4.	8.07.2014	wystąpienie do Naczelnika Pierwszego US w Szczecinie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz z pismem uzasadniającym przyczyny złożenia korekty deklaracji za okres: czerwiec 2010 roku, wrzesień 2010, październik 2010, lipiec 2011 r., sierpień 2011, wrzesień 2011 r., październik 2011 r. dla Zespołu Szkół im. Ignacego Łukasiewicza w Policach z tytułu wydatków poniesionych na budowę Przyszkolnej Wielofunkcyjnej Hali Sportowej. Konsekwencje: - pismem z dnia 3.09.2014 r. oraz 4.09.2014 r. Naczelnik Pierwszego US w Szczecinie potwierdził zasadność zwrotu nadpłaty podatku VAT wynikających z faktur dokumentujących wydatki Zespołu Szkół poniesione na budowę Przyszkolnej Wielofunkcyjnej Hali Sportowej. 04.09.2014 r. – zwrot nadpłaty w kwocie 3 506,00 zł 04.09.2014 r. – zwrot nadpłaty w kwocie 4 839,00 zł 05.09.2014 – zwrot nadpłaty w kwocie 26 506,00 zł Faktyczna nadpłata podatku VAT wyniosła 2 828 678,00 zł. Wynagrodzenie Wykonawcy to 13,5% od tej kwoty, czyli 468 471,98 zł.
5.	02.09.2014	wezwanie do usunięcia naruszenia prawa do Ministra Finansów poprzez taką zamianę interpretacji indywidualnej z dnia 26.08.2014, która będzie uwzględniała stanowisko Wnioskodawcy
6.	08.09.2014	faktura Wykonawcy nr 04/09/2014 z tytułu wynagrodzenia, o którym mowa w § 8 ust. 2 Umowy na kwotę 468 471,98 zł
7.	05.11.2014	skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego na interpretację indywidualną z dnia 26.08.2014 r. znak: ITPP1/443 – 584/14/BS Konsekwencje: - odpowiedź Ministra Finansów na skargę wnoszący o jej oddalenie

		- rozprawa przed WSA 29.04.2015 - wyrok WSA ze Szczecina z 29.04.2015 r. sygn. akt ISA/Sz 1453/14 – oddalenie skargi
8.	30.12.2014	wystąpienie do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Szczecinie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku VAT za zakup m.in.: materiałów i usług zaliczanych do środków trwałych, związanych z budową wielofunkcyjnej hali sportowej, środków dot. przebudowy, modernizacji i wyposażenia pracowni gastronomicznej dot. budowy sztucznego lodowiska „Biały Orlik” Konsekwencje: 27.02.2015 – zwrot kwoty 10 345,00 zł tytułem zwrotu podatku VAT 2.03.2015 - zwrot kwoty 301 754,00 zł z tytułu nadliczonego podatku VAT 3.03.2015 - zwrot kwoty 101 976,00 zł z tytułu nadliczonego podatku VAT - łącznie zwrot kwoty 414 075,00 zł
9.	4.03.2015	faktura VAT wystawiona przez Wykonawcę z tytułu należnego wynagrodzenia określonego w Umowie – kwota 68 770,94 zł

Jak wynika z analizy powyższych okoliczności, na skutek działań podejmowanych przez Wykonawcę Urząd Skarbowy dokonał zwrotu nadpłaty z tytułu podatku VAT. Zwrot nadpłaty dokonany został w trybie postępowania skarbowego, na podstawie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2015 r., poz. 613, ze zm.), dalej jako „Ordynacja podatkowa” albo „ustawa o.p.” Kancelaria w imieniu Zamawiającego złożył korektę deklaracji. Naczelnik Urzędu Skarbowego potwierdził prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji), uznając, że nie budzi ono wątpliwości – w tej sytuacji, zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, zwrócił nadpłatę bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę (sprawa załatwiona pismem, po przeprowadzeniu postępowania wywołanego złożeniem wniosku o nadpłatę i korekty deklaracji VAT). Z dokumentów wynika zatem, że w ww. postępowaniach dotyczących VAT, jak wynikało to z treści Analizy weryfikacyjnej, Wykonawca w trybie niespornym, a więc bez

występowania na drogę postępowania sądowoadministracyjnego, odzyskał kwotę niemal odpowiadającą I wariantowi.

W związku z realizacją zamówienia wykonawca otrzymał wynagrodzenie na łączną kwotę 537 242,92 zł wynikające z uzyskanych nadpłat podatku VAT.

Należy nadmienić, że Wykonawca niezależnie od uzyskania nadpłaty podatku VAT w wysokości odpowiadającej I wariantowi założonemu w Analizie weryfikacyjnej, na drodze sądowoadministracyjnej złożył skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie wnosząc o uchylenie w części zaskarżonej interpretacji dokonanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Szczecinie i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez Organ podatkowy (dot. części, w której uznał za nieprawidłową wykładnię Zamawiającego we wniosku o interpretację). Wyrokiem z dnia 29 kwietnia 2015 r. WSA oddalił skargę Zamawiającego.

Odnosząc powyższy stan faktyczny do dyspozycji przepisu art. 5 ust. 1b ustawy Pzp, stanowiącego podstawę prawną udzielenia zamówienia w niniejszej sprawie i zawarcia ww. Umowy należy wskazać, co następuje.

Zasadnicze znaczenie dla wykładni przepisu art. 5 ust. 1b ustawy Pzp ma pojęcie zastępstwa procesowego. Powyższy termin nie został zdefiniowany na gruncie prawa polskiego. Dla oceny stanu faktycznego niniejszej sprawy zasadne jest przeanalizowanie kwestii zastępstwa procesowego na gruncie ustawy Ordynacja podatkowa i ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a to z uwagi na tryb, w jakim prowadzone są postępowania zmierzające do stwierdzenia nadpłaty w podatku VAT i do zwrotu tej nadpłaty.

W ustawie Ordynacja podatkowa, w Dziale IV Postępowanie podatkowe, brak jest regulacji w zakresie zastępstwa procesowego, pełnomocnictwa procesowego czy czynności procesowych. Ustawa Ordynacja podatkowa nie zawierała również regulacji dotyczących zastępstwa procesowego w dacie udzielenia zamówienia tj. na dzień 10 marca 2014 r. Zgodnie z art. 136 ustawa o.p. strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia pełnomocnictwa procesowego i zastępstwa procesowego.

Zgodnie z art. 34 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tj. Dz. U. z 2012 poz. 270), dalej jako: „ustawa p.p.s.a”, strony i ich organy lub przedstawiciele ustawowi mogą działać przed sądem osobiście lub przez pełnomocników.

Należy odróżnić sprawę prowadzoną i załatwianą przez organy administracji publicznej od sprawy sądowniczo-administracyjnej i nie można przyjmować, że postępowanie przed sądem administracyjnym stanowi kontynuację postępowania przed organami administracji publicznej, czy też jego kolejnym etapem.

Analiza aktów prawnych regulujących prawo proceduralne pozwala na przyjęcie, że pod pojęciem zastępstwa procesowego należy rozumieć występowanie jako pełnomocnik w postępowaniu sądowym. Takie rozumienie pojęcia zastępstwa procesowego będzie jednocześnie determinowało sposób wykładni zawartego w dalszej części przepisu art. 5 ust. 1b ustawy Pzp terminu „organów orzekających”. W związku z tym pod pojęciem organów orzekających na gruncie tego przepisu należy rozumieć tylko takie organy, w stosunku do których może mieć zastosowanie instytucja zastępstwa procesowego, a więc organy orzekające o charakterze quasi – sądowym (np. Krajowa Izba Odwoławcza). Organami orzekającymi na gruncie przepisu art. 5 ust. 1b ustawy Pzp nie będą zatem organy orzekające w formie decyzji (np. organy administracji publicznej, organy podatkowe), gdyż w ramach stosowanej przed nimi procedury nie mamy do czynienia z instytucją zastępstwa procesowego, czy z czynnościami procesowymi.

Mając na uwadze regulacje Ordynacji podatkowej, należy stwierdzić, że występowanie w postępowaniu podatkowym w charakterze pełnomocnika nie stanowi wykonywania zastępstwa procesowego przed innymi organami orzekającymi, a tym bardziej przed sądami lub trybunałami, o którym mowa w przepisie art. 5 ust. 1b ustawy Pzp. Tym samym, w sytuacji gdy zamówienie, którego przedmiotem ma być występowanie jako pełnomocnik w postępowaniu podatkowym w przedmiocie zwrotu nadpłaconego podatku VAT lub doradztwo prawne w tym zakresie nie może zostać udzielone w trybie z wolnej ręki bez stosowania przepisów ustawy określających przesłanki stosowania tego trybu.

Przepis art. 5 ust. 1b ustawy Pzp może natomiast znaleźć zastosowanie w przypadku udzielania zamówienia, którego przedmiotem będzie zastępstwo przed sądami administracyjnymi w razie wniesienia skargi do tego sądu od decyzji organu podatkowego II instancji, skargi w przedmiocie indywidualnej interpretacji podatkowej lub doradztwa prawnego w zakresie tego zastępstwa. W takim bowiem przypadku mamy do czynienia z postępowaniem sądowym, tj. postępowaniem, na przebieg którego składają się w szczególności czynności procesowe, a zatem z wykonywaniem zastępstwa procesowego.

Reasumując powyższe wskazać należy, że przepis art. 5 ust. 1b ustawy Pzp może mieć zastosowanie w odniesieniu do części zamówienia publicznego, którego przedmiotem są usługi prawnicze polegające na wykonywaniu zastępstwa procesowego przed sądami administracyjnymi lub doradztwie prawnym w zakresie tego zastępstwa, natomiast nie może być stosowany

w zakresie tej części zamówienia, której przedmiot stanowią usługi prawnicze polegające na występowaniu w charakterze pełnomocnika w postępowaniu podatkowym lub doradztwie prawnym w tym zakresie.

Jak wynika z przedłożonych do analizy dokumentów, nadpłacony podatek VAT został przez Zamawiającego odzyskany już na etapie postępowania przed Naczelnikiem Urzędu Skarbowego, tj. w pierwszej instancji. Zamawiający (reprezentowany przez pełnomocnika) złożył korektę rozliczenia i wniosek o zwrot nadpłaconego podatku VAT. Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał zasadność ww. żądania, przyjął złożoną korektę i zwrócił nadpłacony VAT bez wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. Przy przyjęciu interpretacji prawnej, jw. nie można zatem mówić o zastępstwie procesowym. Cel umowy tj. zwrot VAT na określonym poziomie został osiągnięty. Naczelnik Urzędu Skarbowego nie wydawał w sprawie decyzji, ponieważ działał na podstawie art. 75 § 4 ustawy o ordynacji podatkowej, która stanowi, że jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne. Postępowanie podatkowe w pierwszej instancji nie miało zatem tu charakteru kontradyktoryjnego, faktycznie sprowadzając się do realizacji przez Wykonawcę uprawnienia Zamawiającego wynikającego z przepisów art. 75 ustawy o ordynacji podatkowej, polegającego na wniesieniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku, jeżeli podatnik kwestionuje zasadność pobranego podatku albo wysokość pobranego podatku. Rolą zaś organu podatkowego była weryfikacja słuszności wniosku pod kątem faktycznym oraz prawnym i ew. stwierdzenia prawa podatnika do wypłaty kwoty nadpłaconego podatku lub odmowa jego wypłaty w formie decyzji.

Przyjęcie odmiennego założenia, że postępowanie podatkowe, w szczególności na etapie pierwszej instancji jest odmianą procesu, a co za tym idzie organ podatkowy, jest w takim wypadku organem orzekającym, w ocenie Urzędu Zamówień Publicznych prowadzi do rozszerzenia wykładni literalnej przepisu art. 5 ust. 1b ustawy Pzp. Tymczasem, Krajowa Izba Odwoławcza w uchwale z dnia 6 lutego 2016 r. (sygn. akt KIO/KD 11/16) w sprawie zastrzeżeń o wyników kontroli doraźnej, w podobnym stanie faktycznym oraz prawnym, przypomniała, że z racji tej, że „udzielenie zamówienia w trybie zamówienia z wolnej ręki następuje przy całkowitym wyłączeniu konkurencji, orzecznictwo wszystkich sądów i organów orzekających w sprawach zamówień publicznych głosi jednolity pogląd, że wyjątkowość trybu zamówienia z wolnej ręki nakazuje rygorystyczną, ścisłą wykładnię przesłanek warunkujących dopuszczalność zastosowania tego trybu. Jednym z celów

systemu zamówień publicznych jest bowiem racjonalne i efektywne dokonywanie zakupów w warunkach konkurencji”.⁷

Zgodnie z opinią Krajowej Izby Odwoławczej wyrażonej w ww. uchwale, postulaty te odnoszą się do wszystkich wskazanych w ustawie przesłanek umożliwiających odstąpienie od konkurencyjnego udzielenia zamówienia publicznego, a nie tylko do tych, gdy przepisy w sposób konkretny przewidują możliwość zastosowania trybu zamówienia z wolnej ręki: art. 67 ust. 1 ustawy Pzp, a w odniesieniu do zamówień sektorowych art. 134 ust. 6 ustawy Pzp, oraz art. 5 ust. 1a ustawy Pzp, odnoszące się do usług niepriorytetowych. W konsekwencji przesłanki zastosowania art. 5 ust. 1b ustawy Pzp - zakres takich okoliczności usprawiedliwiających zastosowanie trybu zamówienia z wolnej ręki - nie może być powoływany w sposób dowolny, co podkreśla art. 10 ust. 2 ustawy Pzp. Z powołanych zasad wynika, że przesłanki umożliwiające zastosowanie trybu z wolnej ręki powinny być interpretowane w sposób ścisły, jako wyjątek od zasady udzielania zamówień publicznych w trybie przetargowym (por. wyrok Sądu Najwyższego z dnia 6 lipca 2001 r. III RN 16 16/01).

Realizując powyższą regułę interpretacyjną, nie sposób przyjąć poglądu, że z zastępstwem procesowym mamy do czynienia zasadniczo w każdym przypadku, gdy organ władzy publicznej rozstrzygając władczo o prawach i obowiązkach obywatela wydaje decyzję administracyjną. Dostrzec bowiem należy, że określenie „zastępstwo procesowe” jest pojęciem powszechnie przyjętym na gruncie nauki i praktyki prawa, a jego właściwe zrozumienie nie rodzi trudności. Pojęcie „proces” niezależnie od tego, czy postrzegamy je na gruncie procedury cywilnej, karnej, czy administracyjnej, oznacza postępowanie o charakterze spornym, kontradyktoryjnym, w którym strony zobowiązane są do przeprowadzenia postępowania dowodowego. Postępowanie takie jest prowadzone przed niezawisłym organem, zatem nie tylko przed sądem powszechnym, administracyjnym lub szczególnym, Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Stanu, ale również przed organami orzekającymi w sprawach o charakterze spornym na podstawie procedur szczególnych. Organem orzekającym spełniającym te standardy jest Krajowa Izba Odwoławcza, gdy orzeka w postępowaniu odwoławczym w sprawach dotyczących naruszenia przez zamawiającego przepisów ustawy. Organem takim są również izby morskie działające na podstawie ustawy z 1 grudnia 1961 o izbach morskich (Dz. U. z 2015 r., poz. 735).

Podkreślić należy, że w niniejszej sprawie kwota nadpłaconego podatku została uzyskana przez Wykonawcę przed organem podatkowym w pierwszej instancji. Co ważne żądanie wypłaty nie budziło wątpliwości, więc organ podatkowy nie orzekał o zwrocie nadpłaconego podatku na podstawie decyzji. Oznacza, to że w sprawie nie zachodził spór, a więc realizacja zamówienia

⁷ Por. uchwała Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 6 lutego 2016 r. o sygn. akt KIO/KD 11/16, s.10.

sprowadzała się do przygotowania i złożenia w imieniu Zamawiającego wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku VAT.

To, że sprawa o zwrot podatku od towarów i usług jest rozpatrywana najpierw przez organy podatkowe a następnie - w przypadku negatywnego rozstrzygnięcia - przez sąd administracyjny (dwie instancje) nie uzasadnia uznania, że w postępowaniu przed organem podatkowym mamy do czynienia z zastępstwem procesowym. Tożsamość sprawy nie uzasadnia automatycznego uznania, że postępowanie przed nimi ma charakter procesowy na każdym etapie rozstrzygania.

W tym miejscu należy zauważyć, że Wykonawca w oparciu przeprowadzoną Analizę weryfikacyjną stwierdził, iż można odzyskać kwotę 1 859 532,00 zł w ramach nadliczonego podatku VAT „bez sporów merytorycznych z organami podatkowymi, przy użyciu pesymistycznej struktury odliczenia wydatków na budowę hali widowiskowo – sportowej.”. Wykonawca wprost stwierdził, że „dla odliczenia kwoty podatku VAT zawartego w pierwszej kategorii koniecznym będzie analiza dokumentów źródłowych, przygotowanie ewidencji podatkowych oraz przeprowadzenie procedur prawnych związanych ze złożeniem korekt deklaracji wraz ze stosowanymi wnioskami.”.⁸

A zatem, do zastępstwa procesowego w niniejszej sprawie doszło wyłącznie w związku ze złożonym przez pełnomocnika Zamawiającego wnioskiem o udzielenie interpretacji indywidualnej – Zamawiający złożył skargę do WSA w Szczecinie na ww. interpretację, zaskarżając ją w części uznającej jego stanowisko za nieprawidłowe. Podjęte przez Wykonawcę działania miały na celu odzyskanie podatku VAT naliczonego w wydatkach, zaliczonych do drugiej kategorii wydatków, od których odliczenie podatku wymaga wygrania sporów na etapie postępowań podatkowych lub sądowo – administracyjnych.⁹

Mając na uwadze przedstawione okoliczności faktyczne należy stwierdzić, że czynności Wykonawcy świadczone na podstawie kontrolowanej Umowy miały charakter mieszany. Przenosząc powyższe rozważania na grunt sprawy należy uznać, iż podstawy do zastosowania art. 5 ust. 1b ustawy Pzp zaistniały tylko w zakresie postępowania sądowoadministracyjnego wywołanego skargą na indywidualną interpretację podatkową. Pozostałe, wykonane w ramach Umowy czynności tj. postępowanie przed Organem podatkowym, z uwagi na niezaistnienie w ww. sprawach zastępstwa procesowego, nie mogło zostać udzielone w trybie zamówienia z wolnej ręki na podstawie dyspozycji art. 5 ust. 1 b ustawy Pzp, bez stosowania przepisów ustawy określających przesłanki zastosowania tego trybu.

⁸ *Tamże*: EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego spółka z ograniczoną odpowiedzialnością spółka komandytowa, „Analiza weryfikacyjna rozliczeń...”, str. 45.

⁹ *Tamże*.

Biorąc pod uwagę powyższe należy stwierdzić, że udzielenie przez Zamawiającego ww. zamówienia w części obejmującej odzyskanie naliczonego podatku VAT zawartego w wydatkach, od których można odliczyć podatek VAT bez sporów merytorycznych z organami podatkowymi składając korekty deklaracji wraz ze stosownymi wnioskami nastąpiło z naruszeniem przepisów art. 5 ust. 1b ustawy Pzp, co miało wpływy na wynik postępowania.

Należy stwierdzić w odniesieniu do powyższego, że w niniejszym stanie prawnym, obowiązującym w chwili udzielania przedmiotowego zamówienia, nie istniały żadne przeszkody natury prawnej, aby zamówienie w zakresie pierwszej kategorii wydatków (bezsporne) zostało udzielone zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy Pzp z zachowaniem zasady prymatu trybów przetargowych (konkurencyjnych), zaś zamówienie obejmujące drugą kategorię wydatków (sporną), zgodnie z art. 5 ust. 1b ustawy Pzp, w trybie negocjacji bez ogłoszenia albo zamówienia z wolnej ręki, bez stosowania przesłanek ich wyboru.

2. Na podstawie dokumentacji kontrolowanego postępowania, wyjaśnień Zamawiającego z dnia 25 lutego 2016 r. oraz analizy Biuletynu Zamówień Publicznych stwierdzono, że Zamawiający nie zamieścił ogłoszenia o udzieleniu zamówienia publicznego w trybie z wolnej ręki w związku z zawarciem z Wykonawcą EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego Sp. z o.o. S.k. w dniu 10 marca 2014 r. umowy o świadczenie usług zastępstwa procesowego i doradztwa prawnego w zakresie zastępstwa procesowego.

Zgodnie z art. 95 ust. 1 ustawy Pzp, jeżeli wartość zamówienia lub umowy ramowej jest mniejsza niż kwoty określone w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Pzp, niezwłocznie po zawarciu umowy w sprawie zamówienia publicznego albo umowy ramowej zamawiający zamieszcza ogłoszenie o udzieleniu zamówienia w Biuletynie Zamówień Publicznych.

Zauważyć należy, że publikacja ogłoszenia o udzieleniu zamówienia ma na celu realizację wyrażonej w art. 8 ust. 1 ustawy Pzp zasady jawności oraz zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców wskazanych w art. 7 ust. 1 ustawy Pzp. Zamieszczenie ogłoszenia o udzieleniu zamówienia w szczególności w przypadku przeprowadzenia postępowania w trybie zamówienia z wolnej ręki jest jedyną sytuacją, w której możliwe jest poddanie postępowania realnej i efektywnej kontroli wykonawców.

Wobec powyższego należy stwierdzić, że Zamawiający poprzez zaniechanie zamieszczenia ogłoszenia o udzieleniu zamówienia w Biuletynie Zamówień Publicznych dopuścił się naruszenia art. 95 ust. 1 ustawy Pzp, czym uniemożliwił wykonawcom, którzy również mogliby wykonać dane zamówienie kontrolę legalności podjętych działań.

3. W oparciu o przekazaną przez Zamawiającego dokumentację postępowania oraz udzielone wyjaśnienia stwierdzono w toku kontroli doraźnej, że pan Leszek Guździol - Starosta Policki oraz pani Anna Rybakiewicz - Wicestarosta Policki, nie złożyli na druku ZP - 1 oświadczeń o istnieniu lub nieistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 17 ust. 1 ustawy Pzp.

Jednocześnie, na podstawie analizy otrzymanej dokumentacji ustalono, że ww. osoby wykonywały następujące czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia w trybie z wolnej ręki prowadzące do zawarcia umowy z dnia 10 marca 2014 r., tj.:

- 1) Starosta podpisał skierowane do Wykonawcy EOL Kancelaria Doradztwa Podatkowego Sp. z o.o. S.k . zaproszenie do udziału w przedmiotowym postępowaniu prowadzonym w trybie zamówienia z wolnej ręki,
- 2) Starosta oraz Wicestarosta uczestniczyli w negocjacjach prowadzonych z ww. Wykonawcą w dniu 10 marca 2014 r., co dokumentują ich podpisy na „Protokole z przeprowadzonych rokowań dnia 10 marca 2014 roku”.

Zgodnie z art. 17 ust. 2 ustawy Pzp osoby wykonujące czynności w postępowaniu o udzielenie zamówienia składają, pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, pisemne oświadczenie o braku lub istnieniu okoliczności, o których mowa w art. 17 ust. 1 ustawy Pzp.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że ww. osoby nie dopełniły opisanego obowiązku, co stanowiło naruszenie art. 17 ust. 2 ustawy Pzp.

4. W toku kontroli doraźnej przedmiotowego postępowania o udzielenie zamówienia, stwierdzono, że w przekazanej dokumentacji brak jest protokołu postępowania. Wyjaśnienia przekazane przez Zamawiającego w piśmie z dnia 25 lutego 2016 r. (znak: SF.270.1.2016) potwierdzają, że Powiat Police nie udokumentował przeprowadzonego postępowania w trybie zamówienia z wolnej ręki zgodnie z przepisami ustawy Pzp.

Stosownie do treści art. 96 ust. 1 ustawy Pzp, w trakcie prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia zamawiający sporządza pisemny protokół postępowania o udzielenie zamówienia, zawierający co najmniej: opis przedmiotu zamówienia, informację o trybie udzielenia zamówienia, informacje o wykonawcach, cenę i inne istotne elementy ofert, wskazanie wybranej oferty lub ofert. Protokół postępowania odwzorowuje zatem przebieg postępowania.

Przepis art. 96 ust. 1 ustawy Pzp określa minimalny zakres informacji, które muszą być podane w protokole. Szczegółowy zakres informacji, jakie powinien zawierać protokół, został określony Rozporządzeniem Prezesa Rady Ministrów z dnia 26 października 2010 r. w sprawie

protokołu postępowania o udzielenie zamówienia publicznego (Dz. U. Nr 223, poz. 1458). Zgodnie z § 2 ww. rozporządzenia protokół, oprócz informacji, o których mowa w art. 96 ust. 1 ustawy Pzp, zawiera m.in. określenie wartości zamówienia publicznego oraz powody zastosowania przez zamawiającego innego trybu udzielenia zamówienia niż przetarg nieograniczony lub przetarg ograniczony. W przypadku udzielania zamówienia w trybie zamówienia z wolnej ręki, zamawiający powinien sporządzić protokół postępowania, zgodnie z wzorem Druku ZP – WR, stanowiącym załącznik nr 6 do ww. rozporządzenia [por. § 3 pkt 12 lit. a) rozporządzenia].

Podkreślić należy, że obowiązek sporządzenia protokołu, ewentualnie jego udostępnienia, służy faktycznej realizacji zasady jawności wyrażonej w art. 8 ust. 1 ustawy Pzp. Obowiązek ten spoczywa na zamawiającym niezależnie od trybu w jakim udzielane jest zamówienie i wartości tego zamówienia.

Reasumując, stwierdzić należy, że Zamawiający w ustalonym stanie faktycznym sprawy, nie sporządzając protokołu postępowania naruszył art. 96 ust. 1 ustawy Pzp, czym uchybił zasadzie jawności postępowania o udzielenie zamówienia określonej w art. 8 ust. 1 ustawy Pzp. Powyższe naruszenie nie miało wpływu na wynik postępowania. Czynność sporządzenia protokołu postępowania stanowi czynność faktyczną, nie mającą bezpośredniego związku z wyborem oferty najkorzystniejszej, a więc z wynikiem postępowania.

Jednocześnie uprzejmie informuję, iż od wyniku kontroli doraźnej zamawiającemu przysługuje prawo zgłoszenia do Prezesa Urzędu umotywowanych zastrzeżeń w terminie 7 dni od dnia doręczenia informacji o wyniku kontroli (art. 167 ust. 1 ustawy Pzp).

WICEPREZES
URZĘDU ZAMÓWIEŃ PUBLICZNYCH
Dariusz Piasta