

Ożarów, dnia 01.09.2016

Nr Fn 1710 .1./2016

Naczelniczna WIGF

2662  
Al. 01.01.01.  
Pan Prezes  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Kielcach

Członek Kolegium  
Regionalnej Izby Obrachunkowej  
w Kielcach

mgr Joanna Marchewska  
1.09.2016 r.

dotyczy : wystąpienia pokontrolnego

Na podstawie art.9 ust.3 i ust.4 ustawy z dnia 7 października o regionalnych izbach obrachunkowych składam zastrzeżenia do wystąpienia pokontrolnego :

**1.Wniosek pokontrolny Nr 18 dotyczący zawierania umów na świadczenie usług i określania wynagrodzenia należnego wykonawcy - dotyczy zawarcia umowy przez Gminę Ożarów**

w dniu 6 lipca 2012 roku z Deloitte Legal, Pasternak i wspólnicy Sp.k. (obecnie: Deloitte Legal, Pasternak, Korba, Moskwa, Jarmul i Wspólnicy Kancelaria Prawnicza sp.k.; dalej: „Kancelaria”) na świadczenie usług doradztwa prawnego , w której Strony określiły cel Umowy i ogólny zakres usług świadczonych na jej podstawie przez Kancelarię.

W tym miejscu należy nadmienić, że szczegółowy zakres usług prawniczych objętych zamówieniem udzielonym Kancelarii, a zatem czynności objętych wynagrodzeniem Kancelarii wynikał z treści raportu, o którym jest mowa w dalszej części niniejszego pisma oraz decyzji Gminy o zakresie realizacji rekomendacji zawartych w raporcie.

Zadaniem Wykonawcy w ramach ww. zamówienia było zastępowanie Gminy przed wszystkimi organami podatkowymi i sądami, które będą podejmowały decyzje w postępowaniach o zwrot Gminie podatku od towarów i usług oraz doradzanie Gminie w związku i w zakresie zleconych usług zastępstwa procesowego. Temu celowi został podporządkowany sposób ustalenia i wypłaty wynagrodzenia Kancelarii – zgodnie z treścią § 5 Umowy.

W ramach świadczonych usług Kancelaria przeprowadziła analizę procesową zasadności możliwych roszczeń dotyczących rozliczeń VAT wraz z oceną szans procesowych i rekomendacji odpowiednich działań procesowych. Efektem przeprowadzonej analizy było sporządzenie przez Kancelarię raportu, który to raport został następnie przekazany Gminie.

W ramach działań wdrożeniowych Kancelaria przygotowała dla Gminy projekty wniosków o interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawanych przez Ministra Finansów. Przedmiotowe wnioski zostały następnie podpisane i złożone przez przedstawicieli Kancelarii na podstawie pełnomocnictwa udzielonego im przez Gminę.

Po otrzymaniu pozytywnych interpretacji podatkowych, o których mowa powyżej, Kancelaria przygotowała korekty rozliczeń VAT Gminy, w szczególności:

- korygujące deklaracje VAT-7;

30/4/2016

- korygujące rejestry VAT Gminy;
- wymagane przepisami prawa pisma stanowiące załączniki do ww. korekt.

Po złożeniu przedmiotowych korekt do Urzędu Skarbowego (dalej: „Urząd”) Kancelaria występowała w imieniu Gminy w postępowaniu przed Urzędem, w trakcie prowadzonej przez ten podmiot kontroli podatkowej, na podstawie pełnomocnictwa do kontroli udzielonego pracownikom Kancelarii przez Gminę. Przedmiotowe wsparcie polegało m.in. na składaniu dodatkowych wyjaśnień do złożonych korekt, przygotowywania dodatkowych informacji wymaganych przez Urząd i wizyt w Urzędzie.

W związku z powyższym, zakres usług świadczonych w ramach Umowy przez Kancelarię na rzecz Gminy obejmował w szczególności:

- przeprowadzenie analizy procesowej możliwych podniesienia określonych roszczeń dotyczących rozliczeń VAT;
- przygotowanie raportu zawierającego rekomendacje odpowiednich działań prawnych zmierzających do podniesienia roszczeń procesowych w zakresie zwrotu podatku VAT wraz z oceną szans skutecznego podjęcia działań procesowych;
- przygotowanie i złożenie wniosków o interpretacje podatkowe (na podstawie udzielonego pełnomocnictwa);
- uczestniczenie w przygotowaniu korekt deklaracji;
- udział - asystę w trakcie kontroli podatkowej (na podstawie udzielonego pełnomocnictwa).

## ***I. Wskazane w Wyniku kontroli naruszenia***

### **1. Podstawa udzielenia zamówienia – art. 5 ust. 1b ustawy Prawo zamówień publicznych**

#### **Zarzut:**

Organ kontrolny, w wyniku kontroli stanął na stanowisku, iż przepis art. 5 ust. 1b ustawy PZP nie może mieć zastosowania do udzielenia zamówienia publicznego na usługi wskazane w Umowie i zrealizowane przez Wykonawcę.

Organ kontrolny przyjął bowiem, że wskazane w treści art. 5 ust. 1b ustawy PZP pojęcie „zastępstwa procesowego” dotyczy tylko i wyłącznie działania w postępowaniu sądowym. W szczególności Organ podkreślił, iż w jego ocenie występowanie jako pełnomocnik w postępowaniach podatkowych nie stanowi wykonywania zastępstwa procesowego przed *innymi organami orzekającymi*, o których mowa w art. 5 ust. 1b PZP.

W konsekwencji, Organ w wyniku kontroli stwierdził, że Gmina stosując tryb z wolnej ręki do udzielenia przedmiotowego zamówienia mogła naruszyć treść omawianego artykułu.

#### **Zastrzeżenia:**

Analizując stanowisko Organu kontrolnego należy stwierdzić, że dokonał on nieprawidłowej wykładni wskazanego przepisu art. 5 ust. 1b PZP.

Odnosząc się do powyższego wnioskowania Organu kontrolnego należy wskazać normy omawianego przepisu:

*W przypadku zamówień, których przedmiotem są usługi prawnicze, polegające na wykonywaniu zastępstwa procesowego przed sądami, trybunałami lub innymi organami orzekającymi lub doradztwie prawnym w zakresie zastępstwa procesowego, lub jeżeli wymaga tego ochrona ważnych praw lub*

*interesów Skarbu Państwa, nie stosuje się przepisów ustawy dotyczących przesłanek wyboru trybu negocjacji bez ogłoszenia oraz przesłanek wyboru trybu zamówienia z wolnej ręki.*

**a) Rodzaj usług z art. 5 ust. 1b**

Usługi będące przedmiotem zamówienia polegające na zastępstwie procesowym i doradztwie w zakresie zastępstwa procesowego w postępowaniach o zwrot podatku od towarów i usług (VAT) należą, jako usługi zastępstwa procesowego, do kategorii tzw. usług niepriorytetowych.

Zgodnie z prawem unijnym (dyrektywą klasyczną) usługi niepriorytetowe należą do specjalnej kategorii usług, co do których Państwa członkowskie mają większą swobodę w kształtowaniu swoich uregulowań. Na gruncie polskiego prawa zaliczenie usług zastępstwa procesowego do kategorii usług niepriorytetowych nastąpiło na mocy rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie wykazu usług o charakterze priorytetowym i niepriorytetowym.

Usługi prawnicze wykonują zgodnie z przepisami radcowie prawni, adwokaci oraz ich spółki. Do usług prawniczych nie stosuje się niektórych przepisów ustawy Prawo zamówień publicznych, zaś w przypadku usług zastępstwa procesowego przed sądami, trybunałami lub innymi organami orzekającymi lub doradztwie prawnym w zakresie zastępstwa procesowego nie stosuje się przepisów ustawy dotyczących przesłanek wyboru trybu negocjacji bez ogłoszenia oraz przesłanek wyboru trybu zamówienia z wolnej ręki, zgodnie z brzmieniem wskazanego przepisu art. 5 ust. 1b PZP.

Wyłączenie konieczności stosowania przepisów dotyczących przesłanek wyboru trybu zamówienia z wolnej ręki wynika niejako z natury, specyfiki zamawianych usług zastępstwa procesowego. Usługi polegające na zastępstwie procesowym i usługi doradcze w ramach tego zastępstwa wiążą się ze szczególną więzią pomiędzy klientem, w tym wypadku Zamawiającym i jego pełnomocnikiem. Ich relacje, stosunek opierają się na zaufaniu. Stąd wybór pełnomocnika odbywa się w trybie, który nie wymaga stosowania rygorystycznych reguł zamówień publicznych oraz z pominięciem przesłanek stosowania tego trybu.

Powyższą konkluzję potwierdza analiza ewolucji wskazanych przepisów i związaną z nimi wykładnią. Kierunek i intencję w zakresie stosowania procedur dotyczących zamówień publicznych w zakresie usług prawnych obrazują przepisy tzw. nowej dyrektywy klasycznej PZP, tj. *Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylającą dyrektywę 2004/18/WE*. Nowa dyrektywa wyłącza swoje zastosowanie wprost w stosunku do zamówień na *usługi prawne zastępstwa prawnego klienta w postępowaniach arbitrażowych, sądowych przed sądami, trybunałami lub przed organami publicznymi oraz usługi prawne w zakresie porad udzielanych w ramach przygotowywania dowolnego z postępowań, o których mowa powyżej, lub w przypadku gdy istnieją konkretne przesłanki i duże prawdopodobieństwo, że sprawa, której dotyczą porady, stanie się przedmiotem takich postępowań* (art. 10 lit. d).

Analiza kierunku zmian wprowadzonych przepisami nowej dyrektywy (tj. nowego wyłączenia w stosunku do wskazanych usług prawnych) wskazuje bezpośrednio na trzy zasadnicze kwestie. Po pierwsze usługi prawne związane z zastępstwem procesowym traktowane są odmiennie od wszelkich pozostałych usług, co przekłada się na dopuszczalność stosowania wyjątków od reżimu trybów udzielania zamówień publicznych – co stanowi oczywistą kontynuację obecnej wykładni. Po drugie usługi te obejmują zarówno zastępstwo przed sądami, jak również przed innymi organami (w tym również w ramach arbitrażu). Po trzecie wreszcie usługi prawne dotyczące doradztwa w sprawie, która może (ale nie musi) prowadzić do postępowania przed sądem lub innym organem orzekającym również mieszczą się w granicach wskazanego wyłączenia. Przepisy nowej dyrektywy w tym zakresie

doprecyzowują dotychczasowe rozwiązania legislacyjne (por. *Opinia prawna na temat nowych unijnych dyrektyw w dziedzinie zamówień publicznych i koncesji*, Marek Szydło, *Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu*, nr 2(42) 2014).

Powyższa analiza szczególnego katalogu i charakteru usług prawnych koresponduje również z obecnym brzmieniem art. 5 ust. 1b PZP i jego wykładnią, przepis ten bowiem odnosi się do:

- a) zastępstwa procesowego przed:
  - i. sądami,
  - ii. trybunałami,
  - iii. innymi organami orzekającymi;
- b) doradztwa w zakresie zastępstwa procesowego;
- c) usług prawniczych, jeżeli wymaga tego ochrona ważnych praw lub interesów Skarbu Państwa.

Odnosząc powyższe do przedstawionych przez Organ kontrolny wniosków należy wskazać, że:

- a) Wystąpienie pełnomocnika w imieniu mocodawcy z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego ma charakter postępowania, czym kwalifikuje się do uznania za zastępstwo procesowe przed innymi organami;
- b) Usługa świadczona przez wykonawcę obejmowała doradztwo w zakresie zastępstwa procesowego – tj. przede wszystkim oceny (w tym określenia ewentualnych ryzyk) zasadności możliwych do podniesienia roszczeń procesowych w zakresie VAT.

#### **b) Zastępstwo procesowe w przepisach**

Organ kontrolny we wnioskach stanął na stanowisku, że zasadnicze znaczenie dla wykładni przepisu art. 5 ust. 1b PZP ma odwołanie przede wszystkim do ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (dalej: „KPC”) i wywodzi z tego, że „*zastępstwo procesowe*” dotyczy wyłącznie działania w postępowaniach sądowych.

W pierwszym rzędzie należy wskazać, że ustawa Prawo zamówień publicznych nie odsyła do stosowania KPC przy wykładni pojęć zastosowanych w ustawie. Po drugie, Organ poszukując definicji zastępstwa procesowego pomija przepisy, które nie są zgodne z przyjętymi przez niego *a priori* założeniami.

Wskazać bowiem należy, że szereg aktów prawnych, w tym m.in. ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, wprowadza rozróżnienie pomiędzy *zastępstwem prawnym*, *zastępstwem procesowym* i *zastępstwem sądowym*. Mając na względzie zasad racjonalnego prawodawcy, pojęcia te nie mogą być stosowane zamiennie, a w konsekwencji ich zakres będzie więc różny:

- *Zastępstwo prawne* ma charakter najszerszy, będzie bowiem obejmować takie czynności jak reprezentację danego podmiotu na przykład w relacjach umownych, w prowadzeniu mediacji, podejmowaniu czynności korporacyjnych w ramach funkcjonowania spółek prawa handlowego.
- *Zastępstwo procesowe*, mające charakter węższy, odnosi się natomiast do reprezentacji w różnego typu postępowaniach – cywilnych, administracyjnych, egzekucyjnych.
- *Zastępstwo sądowe* ma charakter najwęższy i dotyczy wyłącznie reprezentacji danego podmiotu przed sądami.

Organ kontrolny, dokonując wykładni *zastępstwa procesowego* z art. 5 ust. 1b PZP *de facto* uznał je wyłącznie za *zastępstwo sądowe*. W konsekwencji Organ nadał omawianemu przepisowi znaczenie

węższe niż wskazane przez ustawodawcę. Wobec braku wskazania podstawy prawnej takiej interpretacji przepisów stoi to w sprzeczności z zasadami wykładni i wykracza daleko poza dopuszczalną swobodę administracyjną.

Powyższa analiza zasad wykładni znajduje swoje oparcie w orzecznictwie, czego przykładem może być wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 kwietnia 2013 r., w którym sąd wskazał, iż: „*wykładnia literalna jest związana z ostrożnym i sceptycznym podejściem do tych dyrektyw wykładni, które mogą służyć zawężeniu lub rozszerzeniu zakresu podmiotowego lub przedmiotowego normy prawnej zawartej w interpretowanym przepisie. Wykładnia literalna jest bowiem oparta na pełnym respektowaniu granic językowych wykładni, których naruszenie prowadzi do wykładni contra legem.*” (sygn. akt II FSK 1691/11).

### c) Zastępstwo procesowe w sprawach podatkowych

Mając powyższe na uwadze należy odnieść się do kwestii zastępstwa procesowego w przedstawionym stanie faktycznym.

Niezależnie od pojawiających się w orzecznictwie opinii, jakoby interpretacje indywidualne nie były decyzjami na gruncie prawa podatkowego, nie można trybowi uzyskania takiej interpretacji odmówić przymiotów postępowania, a wydanemu w danej sprawie rozstrzygnięciu charakteru władczego, dającego wnioskodawcy pewne prawa i gwarancje.

Postępowanie w sprawie wydania interpretacji przepisów prawa podatkowego ma charakter wnioskowy, rządzi się własną regulacją, mającą charakter wyjątku od zasad szeroko rozumianego postępowania podatkowego. Potwierdza to treść art. 14h Ordynacji podatkowej, który mówi o odpowiednim stosowaniu wybranych przepisów dotyczących postępowania podatkowego do postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. Powyższe nie wpływa więc na istotę tego postępowania, która sprowadza się między innymi do wyczerpującego przedstawienia przez wnioskodawcę stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej). W szczególności należy zwrócić uwagę na kwestię oceny prawnej – co bezpośrednio znajduje związek z możliwą potrzebą zastępstwa procesowego ze strony podmiotu profesjonalnego.

Na potwierdzenie powyższego wystarczy wskazać interpretacje indywidualne, które wprost wskazują, że „*postępowanie w sprawie o wydanie interpretacji jest postępowaniem szczególnym, odrębnym od postępowania podatkowego, w tym m.in. sensie, że nie jest postępowaniem dowodowym.*” (interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 marca 2011 r., sygn. IPPB3/423-852/10-2/GJ).

Należy również wskazać charakter samej interpretacji, jako rozstrzygnięcia przyznającego lub odmawiającego przyznania określonych uprawnień. Realizuje się to poprzez zagwarantowanie, że zastosowanie się do stanowiska organu podatkowego nie może szkodzić podatnikowi, niezależnie od prawidłowości tego stanowiska. Powyższe znajduje swoje rozwinięcie w orzecznictwie sądów administracyjnych: „*Ustosunkowując się do powyższych wątpliwości nie można pominąć faktu, że wydana przez organ podatkowy interpretacja w trybie art. 14a Organizacji podatkowej bez wątpienia kształtuje sytuację prawną podatnika w relacji z organem podatkowym i organem kontroli skarbowej (interpretacja wiąże organy podatkowe i organy kontroli skarbowej właściwie dla wnioskodawcy - art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej). Charakter postanowienia zawierającego interpretację powoduje że jakkolwiek nie ma w nim elementu stosowania interpretowanego prawa, postanowienie tworzy określony stan prawny w zakresie rozliczeń podatkowych wnioskodawcy (art.14b § 1 zdanie drugie i §*

5 zdanie ostatnie art. 14c Ordynacji podatkowej).” (Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 grudnia 2005 r., sygn. akt I SA/GI 1341/05).

W celu wydania interpretacji organ podatkowy prowadzi postępowanie, z tym, że nie przeprowadza postępowania dowodowego w pełnym zakresie.

Przedmiotowa kwestia charakteru postępowania z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej pośrednio znajduje swoje potwierdzenie również w szeregu postanowień Ministra Finansów oraz orzeczeń sądów administracyjnych poruszających zagadnienie odmowy wszczęcia takiego postępowania. Minister Finansów wydając postanowienie powołuje się w przedmiotowych sprawach na odpowiednie stosowanie art. 165a § 1 Ordynacji podatkowej. Na postanowienie to służy zażalenie, jak również w dalszym toku postępowania – skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego (por. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 21 września 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 625/10; wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2014 r., sygn. akt I FSK 779/13).

Mając na uwadze wszystkie wskazane powyżej wnioski potwierdzone orzecznictwem, należy uznać, że wystąpienie w imieniu mocodawcy z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego i zawarcie w tym wniosku analizy prawnej stanu faktycznego lub stanu przyszłego jest początkiem postępowania o szczególnych cechach, odróżniających to postępowanie od *postępowania podatkowego* w rozumieniu art. 165 Ordynacji podatkowej. W praktyce rozpoczynając to postępowanie, pełnomocnik nie może ze stuprocentową pewnością przewidzieć, czy postępowanie to zakończy się wydaniem pozytywnej dla mocodawcy interpretacji indywidualnej, czy też będzie kontynuowane przed sądami administracyjnymi.

Ponadto należy wskazać, że postępowanie w sprawie nie musi wiązać się z otrzymaniem postanowienia o wszczęciu postępowania (na co wprost wskazuje treść art. 165 § 1 wz. z § 4 Ordynacji podatkowej – dzieląc postępowania na wszczynane z urzędu i na wniosek podatnika), ani nie musi zakończyć się wydaniem decyzji (np. poprzez umorzenie).

Skrajnie wąskie rozumienie przez Organ kontrolny pojęcia „*postępowanie*” na gruncie przepisów prawa podatkowego oraz związanego z nim „*zastępstwa procesowego*” nie znajduje oparcia ani w przepisach, ani w powszechnie obowiązujących zasadach wykładni. Zwłaszcza, że interpretacja ma charakter władczy na gruncie przepisów prawa podatkowego, w sytuacji, w której wnioskodawca zastosuje się do jej wniosków. Organ podatkowy kształtuje bowiem za jej pośrednictwem pewne prawa lub odmawia ich przyznania wnioskodawcy.

Stąd należy uznać, że zastosowana przez Organ kontrolny wykładnia była błędna, podobnie jak płynące z niej wnioski.

#### **d) Doradztwo w zakresie zastępstwa procesowego**

Niezależnie od powyższego należy wskazać, co zaznaczono powyżej, że przepis art. 5 ust. 1b PZP obejmuje trzy zasadnicze normy, w tym jedną odnoszącą się bezpośrednio do doradztwa prawnego w zakresie zastępstwa procesowego. Wskazuje na to użyty przez ustawodawcę zwrot „*lub*” oznaczający alternatywę łączną.

W pierwszym rzędzie należy wskazać na znaczenie pojęcia *doradztwa prawnego*. Z racji braku definicji legalnej tego pojęcia należy odwołać się do znaczeń semantycznych języka potocznego. I tak doradztwo prawne w zakresie zastępstwa procesowego będzie obejmować: zebranie oraz selekcję materiałów i ocenę stanu faktycznego, analizę przepisów, ocenę możliwych do podniesienia roszczeń procesowych, estymację możliwych efektów prowadzenia danego postępowania, przygotowanie strategii procesowej, sporządzenie szkiców pism procesowych, prowadzenie symulacji postępowania oraz

różnorodne działania w toku postępowania – jak wsparcie merytoryczne czy ocena zasadności kontynuowania sporu.

Z praktycznego punktu widzenia należy wskazać, że doradztwo w zakresie zastępstwa procesowego nie musi się wiązać nawet z wystąpieniem formalnego sporu. Na pełnomocnikach profesjonalnych spoczywa bowiem obowiązek poinformowania mocodawcy o niskim prawdopodobieństwie pozytywnego zakończenia danego postępowania. Sytuację taką normują przede wszystkim przepisy Kodeksów Etyki danej korporacji (np. adwokatów lub radców prawnych). W takiej sytuacji, efektem wykonania usługi doradztwa w zakresie zastępstwa procesowego może być rezygnacja z rozpoczęcia danego postępowania.

Powyższe stanowisko potwierdza również doktryna: „Zamówienie może więc obejmować czynności nie tylko samej reprezentacji przed właściwym organem, ale także przygotowania sprawy, wsparcia w toku procesu, oceny zasadności kontynuowania sporu, oceny zasadności zawarcia ugody itd.” (Prawo zamówień publicznych. Komentarz, Małgorzata Stachowiak, stan prawny 1 maja 2012 r.)

Mając na uwadze czynności podejmowane przez Wykonawcę, należy wskazać, że mieszczą się one w zakresie wskazanego powyżej katalogu czynności *doradztwa prawnego w zakresie zastępstwa procesowego*. Odnosiły się one bowiem przede wszystkim do oceny procesowej roszczeń Gminy z punktu widzenia planowanych działań, tj. w szczególności wszczęcia postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej oraz potencjalnego kontynuowania sporu przed sądami administracyjnymi.

Należy jednocześnie podkreślić, iż po stronie zamawiającego istnieje swoboda wyboru podmiotów świadczących usługi w zakresie zastępstwa procesowego i doradztwa w zakresie zastępstwa procesowego. Możliwe jest bowiem wystąpienie takich stanów faktycznych, mieszczących się w dyspozycji wskazanego przepisu, w których klient będzie współpracował z jedną kancelarią na etapie wstępnym – oceny możliwości podniesienia danych roszczeń procesowych a następnie wybierze inny podmiot do świadczenia usług zastępstwa procesowego w danym postępowaniu. Brak jest podstaw prawnych, które uniemożliwiałyby przyjęcie takiego rozwiązania.

#### **e) Podsumowanie**

Reasumując przedstawioną argumentację, należy wskazać, że zastosowana przez Organ kontrolny wykładnia przepisów art. 5 ust. 1b Prawa zamówień publicznych została bezpodstawnie zawężona. Ponadto nie zostały wzięte pod uwagę wszystkie okoliczności i czynności faktyczne podejmowane w ramach przedmiotowego zamówienia.

Wskazane stanowisko doktryny, potwierdzone orzecznictwem i praktyką organów wskazuje, że w przedmiotowej sprawie zostały spełnione przesłanki udzielenia zamówienia z wolnej ręki.

## **2. Ustalenie wartości wynagrodzenia**

### Zarzut:

Organ kontrolny wskazał, iż nie dokonano ustalenia w umowie wysokości wynagrodzenia należnego wykonawcy za wykonanie przedmiotu zamówienia w celu umożliwienia ustalenia czy zobowiązania wynikające z umowy mieszczą się w planach finansowych jednostki w okresie realizacji mając na uwadze przepisy ustawy o finansach publicznych.

### Zastrzeżenia:

W pierwszym rzędzie należy wskazać, że ustalenie wartości potencjalnego (maksymalnego) wynagrodzenia mogło nastąpić dopiero po przedstawieniu przez wykonawcę raportu o wynikach

analizy zasadności możliwych roszczeń procesowych – tj. dopiero po podpisaniu umowy. Zgodnie z umową dopiero po zapoznaniu się z raportem Gmina mogła podjąć decyzję o akceptacji poszczególnych rekomendacji wykonawcy i realizacji wybranych roszczeń. Nawet wtedy nie można było wskazać należnego Wykonawcy wynagrodzenia, ze względu na jego uzależnienie od sukcesu rozumianego jako odzyskanie na rzecz gminy podatku VAT (zgodnie z treścią § 5 ust. 3 Umowy).

Przyjęcie przez Organ założenia, że możliwe było na etapie podpisywania umowy oraz w toku jej wykonywania (przed zakończeniem właściwych postępowań) określenie konkretnej należności z tytułu wypłaty wynagrodzenia, wskazuje bezpośrednio na brak pełnego zrozumienia dla specyfiki praktycznego ujęcia rozliczeń w zakresie podatku od towarów i usług.

Przede wszystkim należy wskazać, że Minister Finansów konsekwentnie odmawia gminom prawa do odliczenia VAT. Odzyskanie wydatkowanych przez jednostki samorządu terytorialnego środków w nieuzasadniony sposób spotyka na opór ze strony centralnych organów podatkowych.

Jednocześnie nieustannie zmieniające się uwarunkowania prawne (zarówno legislacyjne jak i w zakresie praktyki stosowania) podlegają ciągłym zmianom, których konsekwencje i kierunek są nie tylko trudno przewidywalne, ale bardzo często pozbawione głębszej refleksji. Przykładem może być chociażby niedawny spór dotyczący rozliczeń podatkowych przez zakłady i jednostki budżetowe.

Poziom skomplikowania prawa podatkowego skłania do wniosku, że na poziom uzyskanych przez gminę środków z tytułu VAT wpływa przede wszystkim doświadczenie danego podmiotu. Skrupulatność badania oraz ilość proponowanych rozwiązań nie są dla profesjonalnych firm wspólne. Wiele podmiotów oferujących wsparcie podatkowe zajmuje się często jedynie wycinkiem danego zagadnienia (w przypadku VAT np. tylko *wod-kan*, tylko inwestycje drogowe, tylko tzw. „współczynnik”).

W konsekwencji nawet określenie szacunkowej kwoty VAT możliwej do odzyskania przez Gminę możliwe jest wyłącznie przy wykorzystaniu profesjonalnej wiedzy, którą posiada dany wykonawca.

W szczególności należy zwrócić uwagę na stan wiedzy w zakresie podatku od towarów i usług w jednostkach samorządu terytorialnego w momencie podpisywania umowy, tj. w połowie 2012 r. Obecnie zagadnienie to jest przedmiotem wielu opracowań, praktyki rynkowej oraz bogatego orzecznictwa. W tamtym okresie kwestią tą zajmowała się bardzo ograniczona ilość podmiotów, brak było wypracowanych rozwiązań oraz wsparcia organów centralnych. Ilość gmin podejmujących działania w tym zakresie stanowiła ułamek obecnej liczby samorządów odzyskujących VAT.

W związku z powyższym Gmina, przy dołożeniu należytej staranności, nie była w stanie określić przed udzieleniem zamówienia ani w jego trakcie konkretnej należności z tytułu wynagrodzenia Wykonawcy zgodnie z § 5 ust. 2-3 Umowy.

Należy jednocześnie wskazać, że *ratio legis* stojące za powołanymi przez Organ przepisami ustawy o finansach publicznych ma przede wszystkim na celu zapewnienie, żeby gminy nie wydawały środków w sposób niezaplanowany, co mogłoby naruszyć ich stabilność finansową (zgodnie z zasadą racjonalności i gospodarności). Mając na uwadze model wynagrodzenia za sukces, które należne jest Wykonawcy dopiero po odzyskaniu przez Gminę należnych jej środków, nie może z samej swojej istoty doprowadzić do zadłużenia Gminy lub zaburzenia jej sytuacji finansowej. Inaczej ujmując, efektem działania Wykonawcy jest jedynie przysporzenie po stronie Gminy. *De facto* Gmina więc nie rozdysponowuje środków obciążających jej budżet. Co za tym idzie, trudno w powyższej sytuacji mówić o naruszeniu przepisów ustawy o finansach publicznych.



**2. Wniosek pokontrolny nr 20 dotyczący wykazywania w Wieloletniej Prognozie Finansowej w załączniku „Wykaz Przedsięwzięć do WPF” wszystkich zadań obciążających budżety lat przyszłych, stanowiące przedsięwzięcia w rozumieniu art. 226 ust. 3 ustawy o finansach publicznych.**

Zgodnie z art. 226 ust. 3 ustawy o finansach publicznych:

„W załączniku do uchwały w sprawie wieloletniej prognozy finansowej określa się odrębnie dla każdego przedsięwzięcia:

- 1) nazwę i cel;
- 2) jednostkę organizacyjną odpowiedzialną za realizację lub koordynującą wykonywanie przedsięwzięcia;
- 3) okres realizacji i łączne nakłady finansowe;
- 4) limity wydatków w poszczególnych latach;
- 5) limit zobowiązań.”

Umieszczenie w załączniku do uchwały ws. WPF informacji o danym przedsięwzięciu możliwe jest jedynie w przypadku, w którym istnieje faktyczna możliwość wskazania konkretnej kwoty nakładów finansowych wynikających z danej umowy. O tym, czy dane przedsięwzięcie można wskazać w WPF decyduje więc to czy możliwe jest określenie wartości wynagrodzenia i pośrednio - prawdopodobieństwo jego wypłacenia.

Kwestią niewątpliwie problematyczną jest wskazanie w WPF umów, w których wynagrodzenie jest uzależnione od sukcesu. Należy zwrócić uwagę, że istnieje kilka wariantów takiego wynagrodzenia.

Dla przykładu osiągnięcie „sukcesu” (np. uzyskanie pozytywnego wyroku w postępowaniu w którym gmina jest stroną) może być określone jako **kwota ryczałtowa**. Przy zawieraniu umowy wypłata takiego wynagrodzenia ma pewien stopień prawdopodobieństwa oraz konkretną kwotę, której wskazanie jest możliwe w WPF.

Sama wysokość wynagrodzenia za sukces może jednak zostać uzależniona od wartości np. przedmiotu sporu:

- a) *in minus* – czyli w przypadku, w którym po stronie gminy istnieje zobowiązanie a zadaniem usługodawcy jest jego zmniejszenie (co powoduje oszczędność o określonej wartości);
- b) *in plus* – czyli w przypadku, w którym po stronie gminy może istnieć roszczenie a zadaniem usługodawcy jest jego odzyskanie.

**Wynagrodzenie za sukces *in minus*** stanowi obciążenie dla budżetu gminy, tj. wydatek z posiadanych przez gminę środków. Wskazanie takiego wynagrodzenia w WPF należy uznać za celowe a jego wartość maksymalną można określić w oparciu o skonkretyzowaną należność po stronie gminy.

**Wynagrodzenie za sukces *in plus*** natomiast obciążeniem nie jest, stanowi bowiem część środków, które gmina otrzymuje w wyniku pozytywnego zakończenia świadczonych usług. Wskazanie kwoty takiego wynagrodzenia możliwe jest *de facto* dopiero w sytuacji pozytywnego zakończenia sporu i uzyskaniu przez gminę przysporzenia w określonej wysokości. Wskazanie tak określonego wynagrodzenia za sukces w WPF następuje pewnych trudności:

- a) Po pierwsze nie jest często możliwe wskazanie kwoty takiego wynagrodzenia.
- b) Po drugie jego wypłata nie prowadzi do naruszenia limitów (obciążenia budżetu), nie zmniejsza bowiem ilości środków jakimi gmina dysponuje w momencie podpisania umowy.

Do momentu uzyskania przysporzenia nie powstaje po stronie gminy zobowiązanie – a co za tym idzie - ma ono charakter krótkoterminowy. Nie należy więc brać go pod uwagę przy określeniu obciążeń budżetowych lat przyszłych.

Wskazanie w WPF hipotetycznej należności, nie obciążającej budżetu gminy, w trudnej do przewidzenia wysokości jest w ocenie gminy niemożliwe. Wpisanie natomiast kwoty, która miałaby charakter przypadkowy, jest niecelowe i stoi w sprzeczności z istotą tworzenia WPF, zaburzałoby bowiem obraz faktycznych należności i zobowiązań gminy.

Organ kontrolny wskazał, że w załączniku „Wykaz Przedsięwzięć do WPF” należy wykazywać wszystkie zadania obciążające budżety lat przyszłych – natomiast nie wszystkie przedsięwzięcia, których dotyczy wynagrodzenie za sukces (*in plus*) należą do tej kategorii. Stąd nie mogą być wskazywane w przedmiotowym załączniku.

Reasumując powyższe, w naszej opinii należy uznać że nie popełniliśmy nieprawidłowości przy realizacji zadań przedstawionych we wniosku pokontrolnym Nr 18,19 i 20 .

BURMISTRZ

*Marcel Majcher*