

Sygn. akt: KIO/KD 26/17

**UCHWAŁA
KRAJOWEJ IZBY ODWOŁAWCZEJ
z dnia 7 lipca 2017 r.**

Po rozpoznaniu zastrzeżeń zgłoszonych do Prezes Urzędu Zamówień Publicznych przez zamawiającego:

**Gminę Nadarzyn
ul. Mszczonowska 24
05-830 Nadarzyn**

dotyczących „Informacji o wyniku kontroli doraźnej” (znak: UZP/DKD/KND/5/16) z dnia 30 maja 2017 r. w przedmiocie zamówienia na świadczenie usług doradztwa prawnego

Krajowa Izba Odwoławcza w składzie:

Przewodniczący:	Luiza Łamejko
Członkowie:	Emil Kuriata
	Lubomira Matczuk-Mazuś

wyraża następującą opinię:

zgłoszone przez Zamawiającego zastrzeżenia z dnia 6 czerwca 2017 r. nie zasługują na uwzględnienie.

Uzasadnienie

Przedstawione Krajowej Izbie Odwoławczej do zaopiniowania zastrzeżenia od wyniku kontroli zgłoszone zostały w związku z przeprowadzoną przez Prezes Urzędu Zamówień Publicznych (dalej: „Prezes Urzędu” lub „Kontrolująca”) kontrolą doraźną w przedmiocie zamówienia na świadczenie usług doradztwa prawnego. O wynikach przeprowadzonej kontroli Prezes Urzędu Zamówień Publicznych poinformowała Zamawiającego, tj. Gminę Nadarzyn pismem z dnia 30 maja 2017 r. (znak: UZP/DKD/PWKZ/421/7(17)/16/MJ), przesyłając Informację o wyniku kontroli.

W przesłanej Zamawiającemu Informacji o wyniku kontroli stwierdzono, co następuje:

Zamawiający w dniu 7 marca 2012 r. zawarł z Wykonawcą Kancelarią D.L., P. i Wspólnicy Kancelaria Prawnicza sp.k. z siedzibą w Warszawie umowę nr 72/2012 (dalej: „Umowa”). Zgodnie z § 1 ww. Umowy jej przedmiotem było świadczenie przez wykonawcę usług doradztwa prawnego polegających na zastępstwie procesowym/doradztwie w zakresie zastępstwa procesowego w postępowaniu o zwrot nadpłaty w podatku od towarów i usług, zwany dalej „VAT”, w obszarze optymalizacji podatkowej związanej z rozliczaniem VAT przez Zamawiającego. Świadczenie usług doradztwa prawnego obejmujące analizę możliwości optymalizacji podatkowych w zakresie VAT oraz zastępstwo procesowe w zakresie postępowania o zwrot nadpłaty w podatku VAT miało obejmować obszar bieżącej oraz inwestycyjnej działalności Zamawiającego.

W stosunku do bieżącej działalności Zamawiającego w ramach umowy usługi miały polegać w szczególności na:

1. dokonaniu klasyfikacji poszczególnych aktywności Zamawiającego dla potrzeb VAT (jako pozostające poza zakresem opodatkowania VAT lub podlegających VAT);
2. przeglądzie podstawowych obszarów działalności Zamawiającego oraz wybranych jednostek organizacyjnych (z wyłączeniem spółek komunalnych oraz spółek, w których Zamawiający posiada udziały). W szczególności tych rodzajów działalności, które generują najbardziej materialne kwoty nieodliczonego podatku naliczonego;
3. w przypadku aktywności podlegających opodatkowaniu VAT – ustaleniu czy jest to działalność zwolniona z VAT lub podlegająca opodatkowaniu;
4. wskazaniu założeń prawidłowych procedur raportowania dla celów podatkowych ww. działalności podlegającej odliczeniu podatku VAT;
5. opracowaniu założeń procedury dotyczącej alokowania dokonywanych zakupów do tego typu wykonywanej aktywności w celu realizacji prawa do odliczania podatku naliczonego ponoszonego na zakupach;

6. analizie materialnych zakupów dokonywanych przez Zamawiającego pod kątem możliwości zakwalifikowania ich do kosztów, od których podatek VAT podlega odliczeniu.

W stosunku do inwestycyjnej działalności Zamawiającego usługi miały polegać w szczególności na analizie obejmującej najistotniejsze planowane projekty inwestycyjne Zamawiającego oraz projekty w toku, w tym:

1. planowany sposób realizacji inwestycji;
2. model późniejszej eksploatacji rezultatu procesu inwestycyjnego;
3. szacunki dotyczące kwot podatku VAT naliczonego związanego z zakupami dotyczącymi danej inwestycji.

Umowa przewidywała realizację dwóch faz. Fazę diagnostyczną, która miała zakończyć się pisemnym raportem przedstawiającym ocenę istniejącego stanu rozliczeń podatku VAT i rekomendacje, które powinny umożliwić podjęcie decyzji Zamawiającemu o wdrożeniu zaproponowanych przez Wykonawcę rozwiązań oraz fazę wdrożeniową, która miała nastąpić po zakończeniu fazy diagnostycznej przez Wykonawcę i po podjęciu decyzji przez Zamawiającego o zakresie dokonywanych zmian optymalizacyjnych.

Faza diagnostyczna – zakres i metodologia prac:

Zgodnie z zapisami umowy raport kończący fazę diagnostyczną projektu miał zawierać:

1. prezentację możliwości optymalizacji podatkowej w zakresie bieżącej działalności Zamawiającego, w tym rodzaje działań, w przypadku których Zamawiający działa w charakterze podatnika VAT i tym samym nabywa prawo do obliczenia podatku naliczonego VAT związanego z tym rodzajem działalności;
2. generalne założenia procedury alokowania kosztów do aktywności uprawniających Zamawiającego w zakresie jego bieżącej działalności (obliczenia tego wykonawca dokona na podstawie udostępnionych mu danych);
3. prezentację możliwości zoptymalizowania planowanych inwestycji oraz szacunkowych oszczędności w zakresie podatku VAT, jeżeli zostaną zidentyfikowane takie możliwości;
4. oszacowanie poziomu ryzyka kwestionowania przez organy podatkowe zaprezentowanych rozwiązań optymalizacyjnych. Oszacowanie miało zostać przeprowadzone zgodnie z najlepszą wiedzą i doświadczeniem zawodowym Wykonawcy. W przypadku zidentyfikowania istnienia kilku możliwych wariantów rozwiązania danej kwestii różniących się poziomem ryzyka, miały one zostać przedstawione.

Faza wdrożeniowa – zakres i metodologia prac oraz zakres ewentualnych działań dodatkowych. Zgodnie z zapisami umowy, Zamawiający przystępując do fazy wdrożeniowej mógł podjąć decyzję o:

1. pełnej realizacji fazy wdrożeniowej – prace wdrożeniowe miały być realizowane po akceptacji koncepcji przez Zamawiającego przedstawionej w raporcie przygotowanym przez Wykonawcę w ramach fazy diagnostycznej;
2. realizacji fazy wdrożeniowej tylko w wybranych przez Zamawiającego obszarach (np. wyłącznie w obszarze działalności inwestycyjnej);
3. rezygnacji z realizacji fazy wdrożeniowej – Zamawiający po zakończeniu fazy diagnostycznej miał możliwość nie podjęcia żadnych dodatkowych działań wdrożeniowych, w szczególności, jeżeli oszacowane przez Wykonawcę (na podstawie udostępnionych przez Zamawiającego danych) oszczędności podatkowe nie będą jego zdaniem wystarczające w porównaniu z zakresem oraz kosztem dodatkowych działań wdrożeniowych.

Strony umówiły się, że zakres fazy wdrożeniowej zostanie szczegółowo ustalony po sfinalizowaniu fazy diagnostycznej tak, aby maksymalnie dopasować dalsze rekomendowane działania do potrzeb i oczekiwań Zamawiającego. W sytuacji, gdyby Zamawiający zdecydował się na wdrożenie zmian optymalizacyjnych przedstawionych w raporcie przygotowanym w fazie diagnostycznej, Wykonawca zaoferował w ramach fazy wdrożeniowej i ewentualnie po jej zakończeniu, podjęcie w szczególności następujących działań:

1. przygotowanie wniosków o interpretacje prawa podatkowego oraz reprezentowanie Zamawiającego w toku tego postępowania – w sytuacji, gdyby zgodnie z zaleceniami Wykonawcy rekomendowane byłoby potwierdzenie z organem podatkowym poprawności określonych kwestii wynikających z wdrażania metodologii;
2. wsparcie w postępowaniu o stwierdzenie nadpłaty oraz w trakcie innych postępowań przed organami podatkowymi (w tym m.in.: przed naczelnikiem urzędu skarbowego, dyrektorem izby skarbowej, dyrektorem urzędu kontroli skarbowej) i sądami administracyjnymi, wynikłymi bezpośrednio wskutek zastosowania się do rekomendacji Wykonawcy, przy czym asysta Wykonawcy w tym zakresie miała zostać ograniczona do postępowań rozpoczętych w okresie przed upływem dwóch lat od momentu wystawienia ostatniej faktury dokumentującej usługi Wykonawcy wykonanej w ramach fazy wdrożeniowej zgodnie z § 5 umowy. Asysta miała obejmować reprezentowanie Zamawiającego w toku tego postępowania;
3. wykonanie czynności dodatkowych, pomocniczych w stosunku do ww. czynności, w tym:
 - a. weryfikację przygotowanych przez Zamawiającego korekt VAT oraz bieżącego rozliczania VAT (w obydwu przypadkach wybranych na bazie testowej),

b. dokonanie szczegółowej analizy w zakresie VAT proponowanych rozwiązań w obszarze działalności inwestycyjnej Zamawiającego,

c. przeprowadzenie szkoleń Zamawiającego w zakresie podatku VAT, w celu zapewnienia wdrożenia przyjętych rozwiązań optymalizacyjnych w rozliczeniach za przeszłość lub przyszłość.

Strony Umowy umówiły się, że Wykonawca nie pobierze odrębnego wynagrodzenia za wykonanie prac objętych fazą diagnostyczną. Natomiast, w przypadku fazy wdrożeniowej, wynagrodzenie ww. Kancelarii z tytułu wykonania czynności określonych w Umowie zostało uzależnione od efektu pracy Wykonawcy i zostało określone jako procentowa część kwoty podatku VAT odzyskanego przez Zamawiającego, tj. „Wynagrodzenie za sukces”. Wynagrodzenie za sukces wynosiło netto 1 000 zł plus wynagrodzenie zależne od kwoty odzyskanego podatku VAT w wysokości 20% liczone od kwoty odzyskanego podatku VAT. Kwota ta miała zostać powiększona o podatek VAT naliczony zgodnie z obowiązującymi przepisami (§ 5 umowy).

W ramach realizacji przedmiotowej Umowy, Wykonawca Kancelaria D.L. w marcu 2012 r. przygotowała wstępny raport dotyczący oceny prawnej zasadności roszczeń w zakresie VAT. Celem raportu było wstępne wskazanie Zamawiającemu podstawowych i najbardziej kluczowych z perspektywy kwot możliwych do odzyskania obszarów optymalizacyjnych zidentyfikowanych w trakcie przeglądu oraz wynikających z informacji uzyskanych od Gminy.

Z informacji zawartych w ww. Raporcie wynika, że zgodnie ze wstępnymi szacunkami, kwota możliwego do odliczenia podatku naliczonego mogłoby wynieść około 9 - 10,5 mln zł.

Zgodnie z umową z dnia 7 marca 2012 r., Wykonawca w maju 2012 r. przedłożył Zamawiającemu dokument pt.: *Raport – Ocena prawna zasadności roszczeń w zakresie VAT*. W niniejszym Raporcie wskazane zostały obszary optymalizacyjne zidentyfikowane przez Wykonawcę podczas przeglądu podatkowego dokonanego w siedzibie Urzędu Gminy Nadarzyn, którego celem było wskazanie Zamawiającemu wybranych obszarów, w których możliwe są oszczędności podatkowe w zakresie rozliczeń VAT za lata 2008 – 2011, jak również w okresach przyszłych. W Raporcie określono, że szacunkowa kwota podatku VAT możliwa do odliczenia może wynieść około 10 - 14 mln zł.

W oparciu o zebrany materiał sprawy ustalono, że w fazie wdrożeniowej usługi świadczone przez Wykonawcę na podstawie Umowy oraz w granicach udzielonego pełnomocnictwa polegały przede wszystkim na:

1. przygotowaniu odpowiednich wniosków o interpretację indywidualną prawa podatkowego oraz reprezentowaniu Gminy w postępowaniach mających na celu uzyskanie interpretacji indywidualnych;
2. reprezentowaniu Gminy w postępowaniach przed właściwym Dyrektorem Izby Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (w szczególności przygotowanie i podpisanie odpowiednich wniosków oraz prowadzenie postępowania w imieniu Gminy);
3. doradztwo oraz asysta przy działaniach prawnych związanych z podniesieniem roszczeń w zakresie VAT,
4. reprezentowaniu Gminy w postępowaniach o zwrot VAT, postępowaniach o stwierdzenie nadpłat oraz w trakcie innych postępowań przed organami podatkowymi prowadzonych przed naczelnikiem urzędu skarbowego,
5. reprezentowaniu przed właściwymi organami podatkowymi, w prowadzonych postępowaniach kontrolnych związanych z podniesionymi roszczeniami.

W toku kontroli ustalono, że Wykonawca działając w imieniu Zamawiającego w toku realizacji Umowy występował do Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, będącego organem upoważnionym przez Ministra Finansów, z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnej, uzyskując 13 interpretacji indywidualnych prawa podatkowego. W związku z ww. interpretacjami indywidualnymi toczyły się dwa postępowania sądowo - administracyjne. Pierwsze z postępowań sądowo – administracyjnych dotyczyło interpretacji indywidualnej, w której organ nie podzielił stanowiska Gminy. W związku z powyższym, po bezskutecznym wezwaniu w dniu 4 września 2012 r. Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa przedmiotowa interpretacja została zaskarżona przez Gminę reprezentowaną przez Kancelarię D. L. do WSA w Warszawie. Sąd po rozpatrzeniu przedmiotowej skargi w wyroku z dnia 19 czerwca 2013 r., sygn. akt III SA/Wa 3390/12 oddalił skargę w całości. Rozstrzygnięcie WSA nie zostało zaskarżone przez Gminę do NSA. Drugie z postępowań dotyczyło interpretacji indywidualnej, w której organ nie podzielił stanowiska Gminy. Po bezskutecznym wezwaniu w dniu 21 stycznia 2013 r. Ministra Finansów do usunięcia naruszenia prawa przedmiotowa interpretacja została zaskarżona przez Gminę reprezentowaną przez Kancelarię do WSA. Sąd po rozpatrzeniu skargi Gminy w wyroku z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. akt III SA/Wa 1172/13 uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną w całości. W związku z faktem, iż Minister Finansów nie zaskarżył powyższego wyroku do NSA w dniu 17 października 2014 r. została wydana interpretacja indywidualna znak IPPP2/443-977/12/14-5/KOM.

Z przekazanej dokumentacji postępowania wynika także, że Urząd Skarbowy w Pruszkowie wydał w związku z realizacją Umowy na podstawie art. 62 § 4 Ordynacji

podatkowej 13 postanowień w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet podatku od towarów i usług VAT.

W toku realizacji Umowy do Urzędu Skarbowego w Pruszkowie złożone zostały korekty i deklaracje dla podatku od towarów i usług za lata 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 i 2014.

Zamawiający występował również z wnioskami o stwierdzenie nadpłaty podatku VAT na podstawie art. 75 § 2 pkt 1 lit. b) w zw. z art. 72 § 1 i art. 73 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa oraz wnioskami o zwrot podatku VAT na podstawie art. 87 ust. 1 oraz 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177 ze zm.).

Z dokumentacji postępowania wynika, że Urząd Skarbowy w Pruszkowie wydał zawiadomienia w sprawie zwrotu nadpłaty powstałej z rozliczenia podatku VAT na łączną kwotę 5 075 466,50 zł.

Z *Informacji dotyczącej realizacji umowy na świadczenie usług doradztwa prawnego* załączonej do wyjaśnień pełnomocnika Zamawiającego wynika, że łączna wartość odzyskanego przez Gminę podatku VAT wyniosła około 14 316 000,00 zł. Kontrolująca wskazała jednocześnie, że z wygenerowanych elektronicznie potwierdzeń przelewu znajdujących się w dokumentacji sprawy wynika, iż Urząd Skarbowy w Pruszkowie dokonał zwrotu podatku VAT na rachunek bankowy Gminy Nadarzyn w łącznej kwocie 17 648 060,08 zł.

Kontrolująca zauważyła, że całość materiału zebranego w toku kontroli nie pozwala na przedstawienie danych dotyczących kwot odzyskanych w wyniku postępowania sądowo-administracyjnego oraz kwot odzyskanych w trybie niespornym na etapie postępowania podatkowego.

Z tytułu świadczonych usług Wykonawca otrzymał wynagrodzenie w wysokości 2 869 603,38 zł netto (3 529 612,16 zł brutto).

Jak wskazała Prezes Urzędu, w wyjaśnieniach udzielonych na wezwanie Urzędu Zamawiający wskazywał, że przedmiotowe zamówienie zostało udzielone na podstawie art. 4 pkt 8 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. ustawy Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2010 Nr 113, poz. 759 ze zm.), zwanej dalej „ustawą Pzp”. Jak tłumaczył Zamawiający, dla zamówień publicznych nieprzekraczających równowartości obowiązującej wówczas kwoty 14 000 euro ustawodawca zrezygnował z obowiązku stosowania ustawy przez zamawiających, wymagając wyłącznie, aby przy wydatkowaniu środków publicznych zamawiający przestrzegali zasad wynikających z przepisów o finansach publicznych.

Zamawiający wyjaśnił, że w momencie udzielania zamówienia nie dysponował żadną wiedzą pozwalającą określić ostateczną wysokość wynagrodzenia. Zdaniem Zamawiającego, to od efektów pracy wykonawcy uzależniona była ewentualna wysokość zwrotu nadpłaconego podatku VAT, zatem w momencie dokonywania zamówienia nie istniały żadne przesłanki pozwalające na dokonanie oszacowania części wynagrodzenia uzależnionej od wysokości odzyskanego podatku, nawet przy zachowaniu należytej staranności. Zamawiający podkreślał, że jedyną wartością pewną była wartość określona w umowie na kwotę 1 000 zł, ta zaś nie przekraczała wartości przyjętej w art. 4 pkt 8 ustawy Pzp, tj. wartości 14 000 euro. Skuteczność wykonawcy wpływała na to czy otrzyma on wynagrodzenie. Korzystne załatwienie sprawy stanowiło niewątpliwie warunek, który jest zdarzeniem przyszłym niepewnym, niezależnym w pełni od wykonawcy. Zamawiający stwierdził, że nie można przyszłych, niepewnych i trudnych do określenia wartości brać pod uwagę do szacowania wartości zamówienia.

Jednocześnie, w opinii Zamawiającego, udzielenie przedmiotowego zamówienia na podstawie art. 4 pkt 8 ustawy Pzp, tj. bez stosowania przepisów ustawy Pzp, nie wykluczało możliwości udzielenie zamówienia na podstawie art. 5 ust. 1 b ustawy Pzp. Zamawiający wskazał, że 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. W kontekście powyższego, Zamawiający podniósł, 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;
- c) w przedmiotowej sprawie Wykonawca reprezentował Zamawiającego w postępowaniu przed Sądem Administracyjnym.

Odnosząc się do przywołanej w wyjaśnieniach przez Zamawiającego podstawy prawnej udzielenia zamówienia, tj. art. 4 pkt 8 ustawy Pzp, Prezes Urzędu w pierwszej kolejności zwróciła uwagę na treść art. 32 ust. 1 i 2 ustawy Pzp. Kontrolująca wskazała, że w prawie cywilnym funkcjonuje pojęcie „należytej staranności” wymaganej od dłużnika. Jest on zobowiązany do staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju,

a w zakresie prowadzonej przez niego działalności gospodarczej należytą staranność określa się przy uwzględnieniu zawodowego charakteru tej działalności (art. 355 § 1 i 2 Kodeksu cywilnego). Definicja ta może być przydatna w stosunkach związanych z zamówieniami publicznymi, przy uwzględnieniu specyfiki tych stosunków. Uwzględniając różnice, należy stosować do zamawiającego w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, w tym ustalenia wartości zamówienia, taką samą miarę należytej staranności, jakiej oczekuje się od wykonawcy umowy w sprawie zamówienia publicznego (staranność ogólnie wymagana w stosunkach danego rodzaju, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej działalności gospodarczej). W praktyce przygotowywania postępowania o udzielenie zamówienia zamawiający, w celu pozyskania informacji, koniecznych do oszacowania wartości przedmiotu zamówienia - z wymaganą przez ustawę Pzp - należytą starannością niejednokrotnie opierają się na danych uzyskanych z rynku. Wartość szacunkowa jest więc pochodną samodzielnego szacunku i przypuszczeń Zamawiającego, dokonywanego niejednokrotnie na podstawie analizy rynku, która często jest powiązana z rzeczywistymi cenami, jakie na rynku są oferowane i możliwe do uzyskania.

Czynność oszacowania wartości zamówienia jest zatem podstawowym elementem całej procedury przygotowawczej planowanego postępowania, bowiem od ustalonej wartości zamówienia zależy zakres obowiązków zamawiającego przy udzieleniu zamówienia, a także wybór przepisów właściwych do zastosowania w danym postępowaniu. Zatem, zamawiający nie jest uprawniony do zaniżania jego wartości w sposób, który w konsekwencji doprowadziłby do nieuzasadnionych wyłączeń stosowania ustawy Pzp, odnoszących się do zamówień o wartości powyżej progu, o którym mowa w art. 4 pkt 8 ustawy Pzp, bądź do bezpodstawnego zastosowania przepisów odnoszących się do zamówień o wartości poniżej określonego progu, w szczególności określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 8 ustawy Pzp.

Kontrolująca zauważyła, że Zamawiający oszacował wartość zamówienia na kwotę 1 000 zł netto, a wartość ta nie przekraczała wartości określonej w art. 4 pkt 8 ustawy Pzp, tj. obowiązującej wówczas wartości 14 000 euro. Przyjęte wynagrodzenie składało się z ww. ryczałtowej kwoty oraz wynagrodzenia zależnego od kwoty odzyskanego podatku VAT w wysokości 20%. Jak wskazał Zamawiający, wartość ta była jedyną pewną wartością, a w momencie wszczęcia zamówienia nie dysponował wiedzą pozwalającą określić ostateczną wartość zamówienia.

Tymczasem, jak ustaliła Prezes Urzędu, z faktur wystawionych przez Wykonawcę Deloitte Legal wynika, że z tytułu świadczonych usług Wykonawca otrzymał wynagrodzenie w wysokości 3 529 612,16 zł brutto (2 869 603,38 zł netto).

Mając na uwadze powyższe, Kontrolująca stwierdziła, że Zamawiający był zobowiązany do przeprowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w trybie konkurencyjnym zgodnie z przepisami ustawy Pzp. Prezes Urzędu zauważyła bowiem, że Zamawiający znał co najmniej kwotę podatku VAT zapłaconego, o którego zwrot mógł się ubiegać, zatem przyjmując ustalenie wynagrodzenia *success fee*, przy zachowaniu należytej staranności podczas szacowania wartości zamówienia, był w stanie ustalić szacunkowy koszt wykonania przedmiotowej usługi. Kontrolująca podała ponadto, że Zamawiający przed podjęciem decyzji o udzieleniu zamówienia mógł i powinien był powziąć wiadomość o wysokości stawek stosowanych przy zamówieniach na tego rodzaju usługi. Znając kwotę zapłaconego podatku VAT, wysokość stawki oraz własne możliwości finansowe, Zamawiający mógł oszacować wartość przedmiotowego zamówienia. W konsekwencji Kontrolująca wskazała, że Zamawiający udzielił zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany na zasadach określonych w ustawie Pzp (art. 7 ust. 3 ustawy Pzp).

Prezes Urzędu nie zgodziła się również z twierdzeniem Zamawiającego, że przedmiotowe zamówienie spełniało również przesłanki określone w art. 5 ust. 1b ustawy Pzp i mogło zostać udzielone na tej podstawie prawnej.

Przede wszystkim, jak stwierdziła Kontrolująca, w dokumentacji sprawy brak jest jakichkolwiek dokumentów wskazujących na udzielenie przedmiotowego zamówienia w trybie zamówienia z wolnej ręki (np. zaproszenia do negocjacji, oferty Wykonawcy, protokołu postępowania, ogłoszenia o udzieleniu zamówienia). Niemniej jednak odnosząc powyższy stan faktyczny do dyspozycji przepisu art. 5 ust. 1b ustawy Pzp Kontrolująca stwierdziła, co następuje.

Zasadnicze znaczenie dla wykładni 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 z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa i ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zwanej dalej „ustawą ppsa”, 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 ta nie zawierała również regulacji dotyczących zastępstwa procesowego w dacie udzielenia zamówienia. Zgodnie z art. 136 Ordynacji podatkowej strona może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej

osobistego działania. Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia pełnomocnictwa procesowego i zastępstwa procesowego. Z kolei zgodnie z art. 34 ustawy ppsa, strony i ich organy lub przedstawiciele ustawowi mogą działać przed sądem osobiście lub przez pełnomocników. Należy odróżnić, zdaniem Prezes Urzędu, sprawę prowadzoną i załatwianą przez organy administracji publicznej od sprawy sądowno-administracyjnej i nie można przyjmować, że postępowanie przed sądem administracyjnym stanowi kontynuację postępowania przed organami administracji publicznej, czy też jego kolejnym etapem.

Prezes Urzędu wskazała również na § 3 art. 87¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2014 r., poz. 101, z późn. zm.), zwanej dalej „Kpc”, który odnosi się do zastępstwa procesowego Skarbu Państwa wykonywanego przez Prokuratorię Generalną Skarbu Państwa. Poza tym, jak zauważyła Kontrolująca, proces cywilny stanowi zasadniczy tryb postępowania rozpoznawczego. W Kpc przyjęto regulę, iż sprawy cywilne sąd rozpoznaje w procesie, o ile ustawa nie stanowi inaczej. Ponadto Kpc posługuje się takimi pojęciami, jak czynności procesowe, pisma procesowe, pełnomocnictwo procesowe, czy zdolność procesowa, tj. zdolność do czynności procesowych. Dział V Kpc zatytułowany jest pełnomocnicy procesowi. Przepis art. 88 Kpc uważany jest tradycyjnie za źródło podziału pełnomocnictwa na procesowe oraz do niektórych (poszczególnych) czynności procesowych.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 1997 r. Nr 89, poz. 555 ze zm.) zwana dalej „Kpk” posługuje się m.in. takimi pojęciami, jak czynności procesowe, pisma procesowe, organy procesowe, przedstawiciele procesowi stron, czy też koszty procesu. Na gruncie Kpk przedstawicielami procesowymi stron są obrońcy i pełnomocnicy. Pojęcia proces karny używa się w rozumieniu postępowania karnego.

Zgodnie z ustawą z dnia 8 lipca 2005 r. o Prokuratorii Generalnej Skarbu Państwa (Dz. U. z 2013 r., poz. 1150), do zadań Prokuratorii Generalnej należy m.in. wyłączne zastępstwo procesowe Skarbu Państwa przed Sądem Najwyższym oraz zastępstwo procesowe Skarbu Państwa przed sądami powszechnymi, wojskowymi i polubownymi.

W ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.) również brak jest regulacji w zakresie zastępstwa procesowego, pełnomocnictwa procesowego czy czynności procesowych.

Analiza podstawowych aktów prawnych regulujących prawo proceduralne pozwala, zdaniem Prezes Urzędu, na przyjęcie, iż pod pojęciem zastępstwa procesowego należy rozumieć występowanie jako pełnomocnik w postępowaniu sądowym. Takie rozumienie pojęcia zastępstwa procesowego 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 mogła mieć zastosowanie instytucja zastępstwa procesowego, a więc organy orzekające o charakterze *quasi* – sądowym (np. Krajowa Izba Odwoławcza). Organami orzekającymi na gruncie art. 5 ust. 1b ustawy Pzp nie były 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 Kontrolująca stwierdziła, że występowanie jako pełnomocnik w postępowaniu podatkowym nie stanowi wykonywania zastępstwa procesowego przed innymi organami orzekającymi, a tym bardziej przed sądami lub trybunałami, o którym była mowa w przepisie art. 5 ust. 1b ustawy Pzp. Tym samym, w sytuacji, gdy zamówienie, którego przedmiotem zgodnie z treścią zawartej w dniu 7 marca 2012 r. umowy, było występowanie jako pełnomocnik w postępowaniu podatkowym w przedmiocie zwrotu podatku VAT, sporządzanie analiz oraz doradztwo prawne w tym zakresie, nie mogło zostać udzielone w trybie z wolnej ręki bez stosowania przepisów ustawy Pzp określających przesłanki zastosowania tego trybu. Art. 5 ust. 1b ustawy Pzp mógł natomiast znaleźć zastosowanie w przypadku udzielania zamówienia, którego przedmiotem byłoby 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.

Przyjęcie odmiennego założenia, tj. 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 Prezes Urzędu, prowadzi do rozszerzenia wykładni literalnej art. 5 ust. 1b ustawy Pzp. Tymczasem, jak wskazała Kontrolująca, Krajowa Izba Odwoławcza w uchwale z dnia 6 lutego 2016 r. (sygn. akt KIO/KD 11/16) w sprawie zastrzeżeń od wyników kontroli doraźnej przypomniała, 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”.

Zgodnie z opinią Krajowej Izby Odwoławczej wyrażoną 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. W konsekwencji, przesłanki zastosowania art. 5 ust. 1b ustawy Pzp - zakres takich okoliczności usprawiedliwiających zastosowanie trybu zamówienia z wolnej ręki - nie mógł być powoływany w sposób dowolny, co podkreśla art. 10 ust. 2 ustawy Pzp. Z powołanych zasad wynika bowiem, 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, w ocenie Prezes Urzędu, 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. Kontrolująca dostrzegła, 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. Nie ulega wątpliwości, zdaniem Kontrolującej, że procedura przypisana organom podatkowym nie ma charakteru kontradyktoryjnego i nie może być uznana za postępowanie sporne toczone przed niezawisłym organem orzekającym. Organ administracyjny stosując przepisy kodeksu prawa administracyjnego jedynie orzeka władczo o prawach i obowiązkach strony na podstawie dokumentów. W ocenie Prezes Urzędu, 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 rozstrzygnięcia.

Reasumując powyższe Prezes Urzędu wskazała, że art. 5 ust. 1b ustawy Pzp mógł 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 mógłby zostać zastosowany 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. Zatem art. 5 ust. 1b ustawy Pzp w sprawach dotyczących zwrotu podatku VAT mógł znaleźć zastosowanie dopiero na etapie wniesienia przez wykonawcę D. L. skarg do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w przedmiocie indywidualnych interpretacji podatkowych. W takim bowiem przypadku mielibyśmy do czynienia z postępowaniem sądowym, tj. postępowaniem, na przebieg którego składają się w szczególności czynności procesowe, a zatem z wykonywaniem zastępstwa procesowego.

Prezes Urzędu zauważyła, że jak wynika z analizy okoliczności przedmiotowego postępowania, 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 Ordynacji podatkowej, jak również na podstawie art. 87 ust. 1 oraz 6 ustawy o podatku od towarów i usług. Kontrolująca dodała, że z dokumentacji postępowania nie wynika, aby w przedmiotowym stanie faktycznym Urząd Skarbowy wydawał decyzje stwierdzające nadpłatę. Z dokumentów wynika zatem, że w przedmiotowym postępowaniu dotyczącym VAT, Wykonawca odzyskał podatek VAT w trybie niespornym, a więc bez występowania na drogę postępowania sądowo-administracyjnego.

Z przedłożonej do analizy dokumentacji postępowania wynika, że kwoty podatku odzyskane zostały na różnych etapach postępowania, a Wykonawca działając z upoważnienia Zamawiającego występował z wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnych oraz prowadził postępowania w trybie postępowania podatkowego mając na celu odzyskanie podatku VAT. Jak wskazano powyżej, dwa wnioski zakończyły się wydaniem negatywnych interpretacji indywidualnych i wymagały – po wyczerpaniu środków w toku postępowania administracyjnego – złożenia skargi do sądu administracyjnego oraz reprezentowania Gminy Nadarzyn przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Warszawie. Zatem, do zastępstwa procesowego w niniejszej sprawie doszło wyłącznie w związku z zaskarżeniem przez Gminę Nadarzyn do WSA dwóch negatywnych dla Zamawiającego interpretacji indywidualnych wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie.

W ocenie Prezes Urzędu, Zamawiający nie wykazał, by udzielone zamówienie polegało na świadczeniu usług zastępstwa procesowego związanego z odzyskaniem podatku VAT. W dacie udzielenia zamówienia nie zawisły bowiem przed sądem administracyjnym sprawy związane z odzyskaniem podatku, a do sytuacji takiej mogło ewentualnie dojść w wyniku świadczenia usługi doradczej przez wykonawcę. Okoliczność ta miała jednak w dacie udzielenia zamówienia charakter czysto potencjalny, bowiem kwestionowany podatek mógł zostać zwrócony na etapie postępowania podatkowego. Zamawiający winien był zatem wybrać wykonawcę usługi doradztwa w trybie konkurencyjnym, a dopiero na etapie zawisłości sprawy przed sądem administracyjnym był uprawniony do skorzystania z trybu wskazanego w art. 5 ust. 1b ustawy Pzp.

Biorąc pod uwagę okoliczności przedmiotowej sprawy, a zwłaszcza dokumentację i treść wyjaśnień Prezes Urzędu uznała, że czynności wykonawcy świadczone na podstawie analizowanej umowy miały charakter mieszany. Podstawy do zastosowania art. 5 ust. 1b ustawy Pzp zaistniały jedynie w zakresie postępowań sędowo-administracyjnych zainicjowanych skargami Gminy Nadarzyn dotyczącymi dwóch indywidualnych interpretacji podatkowych. Natomiast, zakres pozostałych usług wykonywanych przez Kancelarię D. L. na rzecz Zamawiającego, który polegał m.in. na reprezentowaniu Gminy w postępowaniach przed właściwym Dyrektorem Izby Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego (w szczególności przygotowanie i podpisanie odpowiednich wniosków oraz prowadzenie postępowania w imieniu Gminy), czy reprezentowaniu Gminy, na podstawie udzielonego pełnomocnictwa, przed właściwymi organami podatkowymi, w prowadzonych postępowaniach kontrolnych związanych z podniesionymi roszczeniami (asysta w tym zakresie obejmowała m.in. przygotowanie odpowiednich wyjaśnień, czy weryfikację dokumentów przekazywanych kontrolującym), z uwagi na niezastnienie w nich zastępstwa procesowego, nie mógł być objęty dyspozycją art. 5 ust. 1b ustawy Pzp.

Prezes Urzędu stwierdziła 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 odzyskiwania wydatkowanych kwot VAT (bezsporne) zostało udzielone zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy Pzp z zachowaniem zasady prymatu trybów przetargowych (konkurencyjnych), zaś zamówienie obejmujące odzyskiwanie podatku VAT objętego sporem, zgodnie z art. 5 ust. 1b ustawy Pzp, w trybie negocjacji bez ogłoszenia albo zamówienia z wolnej ręki, bez stosowania przesłanek ich wyboru w przypadku konieczności wykonywania zastępstwa procesowego przed sądami administracyjnymi.

Za nieuprawnione Kontrolująca uznała stanowisko Zamawiającego, że przedmiotowe zamówienie w zakresie reprezentowania Zamawiającego przed organami podatkowymi w postępowaniu podatkowym wypełnia przesłanki określone w art. 5 ust. 1b ustawy Pzp.

Mając na uwadze powyższy stan faktyczny sprawy Prezes Urzędu wskazała, że Zamawiający udzielając zamówienia bez stosowania ustawy Pzp naruszył art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 7 ust. 1 ustawy Pzp. Powyższe skutkowało naruszeniem przepisów określonych w ustawie, które miało wpływ na wynik postępowania (poprzez udzielenie zamówienia bez stosowania ustawy na podstawie art. 4 pkt 8 ustawy Pzp, nie znajdującym zastosowania w tych okolicznościach).

Ponadto, Kontrolująca stwierdziła, iż Zamawiający udzielając ww. zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany na zasadach określonych w ustawie Pzp naruszył art. 7 ust. 3 ustawy Pzp.

Jednocześnie, Prezes Urzędu wskazała, iż zgodnie z treścią art. 10 ust. 1 ustawy Pzp, podstawowymi trybami udzielania zamówień publicznych są przetarg nieograniczony i przetarg ograniczony. Zamówienia udzielane w tych trybach, wymagają obowiązkowego ogłoszenia w miejscu publicznie dostępnym w siedzibie zamawiającego, na stronie internetowej zamawiającego oraz w Biuletynie Zamówień Publicznych lub Dzienniku Urzędowym Publikacji Unii Europejskiej.

Reasumując, Prezes Urzędu stwierdziła, iż Zamawiający zawierając umowę na „świadczenie usług doradztwa prawnego” udzielił zamówienia publicznego wykonawcy, który nie został wybrany na zasadach określonych w ustawie Pzp oraz nie opublikował ogłoszenia o zamówieniu w Dzienniku Urzędowym Oficjalnych Publikacji Wspólnot Europejskich (obecnie Dziennik Urzędowy Publikacji Unii Europejskiej), tj. naruszył art. 4 pkt 8, art. 7 ust. 1 i 3, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 40 ust. 1 i 3 ustawy Pzp.

Kontrolująca poinformowała, że zgodnie z art. 167 ust. 1 ustawy Pzp od wyniku kontroli doraźnej przysługuje zamawiającemu prawo zgłoszenia do Prezesa Urzędu umotywowanych zastrzeżeń w terminie 7 dni od dnia doręczenia *Informacji o wyniku kontroli*.

Od wyniku kontroli przeprowadzonej przez Prezes Urzędu Zamawiający zgłosił zastrzeżenia w dniu 6 czerwca 2017 r. stwierdzając, że w ramach przedmiotowego postępowania nie doszło do naruszenia wskazanych przepisów ustawy Pzp, co nakazuje uznać, że wynik kontroli nie odpowiada rzeczywistemu stanowi rzeczy, a w związku z tym jest nieprawidłowy.

Zamawiający podkreślił, że umowa nr 72/2012 z dnia 7 marca 2012 r. na świadczenie usług doradztwa prawnego dotyczy usługi, której rzeczywistej wartości ponad kwotę 1 000 zł (stanowiącą stałą część wynagrodzenia za sukces) nie dało się określić. Gmina Nadarzyn nie mogła założyć, że działania podjęte przez drugą stronę umowy będą maksymalnie, czy też w ogóle skuteczne i że przyniosą określony zysk - zwrot podatku.

W ocenie Zamawiającego, wbrew twierdzeniom Prezes Urzędu (str. 8-9 Informacji o wyniku kontroli doraźnej) Gmina Nadarzyn nie miała możliwości pozyskania informacji o rzeczywistych cenach obowiązujących na rynku i na tej podstawie dokonania szacunku, bowiem nie umawiała się ona na określoną kwotę za wykonanie usługi doradztwa i zastępstwa procesowego, ale na procentową stawkę. Oszacowanie wartości uniemożliwione było także przez brak pewności co do faktycznej możliwości odzyskania nadpłaconego podatku przez Kancelarię D. L. oraz co do jej skuteczności. Nieznana była także Gminie realna możliwa do odzyskania kwota, bowiem zależna była ona od wielu czynników, w tym od treści indywidualnych interpretacji podatkowych, o które wniosowała D. L. w trakcie realizacji umowy.

Jak wskazał Zamawiający, niedookreśloność usługi, w sensie zakresu oraz wartości, wynikała wprost z braku możliwości dokładnego, a wręcz jakiegokolwiek przewidzenia rzeczywistych szans na odzyskanie podatku VAT oraz braku pewności w tym zakresie. Dopiero w wyniku realizacji umowy Gmina powzięła faktyczną wiedzę na temat przypuszczalnej wartości podatku VAT, możliwego do odzyskania, a dopiero po przeprowadzeniu całościowego zastępstwa procesowego przez Kancelarię D. L., Gmina poznała rzeczywistą kwotę, co potwierdza zasadność rezygnacji z przeprowadzenia postępowania w trybie zamówień publicznych. Zamawiający podkreślił, że wartość przedmiotu umowy została poznana dopiero w toku realizacji umowy, a dokładniej w wyniku jej zrealizowania. Taki charakter usługi wprost przesądza o możliwości rezygnacji z przeprowadzenia postępowania w trybie zamówień publicznych.

Ponadto, jak zauważył Zamawiający, uzyskiwane przez Kancelarię D. L. interpretacje podatkowe mają charakter władczy, a ich treść, a co za tym idzie, samo wydanie, niepodważalnie ma przymiot postępowania. Istotą tego postępowania jest wyczerpujące przedstawienie przez wnioskodawcę stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej danego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego (art. 14 b § 3 Ordynacji podatkowej). Co istotne, zdaniem Zamawiającego, nie można pominąć tu faktu, iż każdy z kolejnych kroków przeprowadzanych w oparciu o strategię (wypracowaną w drodze wcześniejszego doradztwa prawnego), wymagał tu dalszego doradztwa oraz miał bezpośredni związek z udzieleniem wsparcia w postaci zastępstwa procesowego ze strony podmiotu profesjonalnego.

Zamawiający nie zgodził się z twierdzeniem Prezes Urzędu, iż art. 5 ust. 1 b ustawy Pzp mógłby zostać zastosowany w niniejszej sprawie tylko co do postępowań prowadzonych przed sądami administracyjnym (str. 12 Informacji o wyniku kontroli doraźnej). Zamawiający wskazał, że zgodnie z interpretacją Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 marca 2011 r. (sygn. IPPB3/423-852/10-2/GJ) „postępowanie w sprawie o wydanie interpretacji jest postępowaniem szczególnym, odrębnym od postępowania dowodowego”. W ocenie Zamawiającego, twierdzenie, że Gmina Nadarzyn nie wykazała, iż przedmiotem umowy nr 72/2012 było świadczenie usług zastępstwa procesowego (str. 14 Informacji o wyniku kontroli doraźnej) w świetle powyższej argumentacji nie może być uznane za zasadne.

Zamawiający zauważył, że fakt, iż w przypadku występowania w sprawie interpretacji podatkowej dochodzi do zastępstwa procesowego (w niniejszej sprawie w imieniu Gminy Nadarzyn) potwierdziło Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej we Wrocławiu (Uchwała nr 86/2014 z dnia 8 października 2014 r.), w której stwierdzono, że „interpretacja indywidualna zawiera rozstrzygnięcie prawidłowości lub nieprawidłowości stanowiska wnioskodawcy, które kształtuje w tym zakresie sytuację prawną podatnika. (...) Wobec braku w obowiązujących przepisach dookreślenia pojęć „zastępstwo procesowe” i „organ orzekający” (...) należy przyjąć, że będąca przedmiotem kwestionowanego zamówienia usługa miała charakter zastępstwa procesowego przed innymi organami orzekającymi oraz obejmowała doradztwo w zakresie zastępstwa procesowego. Tym samym zostały spełnione przesłanki udzielenia zamówienia z wolnej ręki, określone w art. 5 ust. 1b Pzp”. Taki sposób interpretacji przepisów jest, zdaniem Zamawiającego, logiczny i przekonuje, że Prezes Urzędu z rozważań na temat pojęcia „zastępstwa procesowego” wyciągnęła błędne konkluzje.

Zamawiający stwierdził, że termin „postępowanie”, a w związku z tym „zastępstwo procesowe” nie może być rozumiany w sposób wąski. Władczy charakter interpretacji podatkowej oraz kształtowanie praw wnioskodawcy są tu przesłankami uzasadniającymi traktowanie procedury otrzymania interpretacji podatkowej jako postępowania.

W związku z powyższym, w opinii Zamawiającego, nawet gdyby uznać za zasadne argumenty Prezes Urzędu w zakresie ewentualnej możliwości dokładniejszego oszacowania wartości usługi (które w opinii Zamawiającego nie są zasadne), to niepodważalny jest fakt, iż przedmiotem usługi było doradztwo prawne oraz zastępstwo procesowe, co przesądza o braku konieczności stosowania ustawy Pzp w zakresie przedmiotowej usługi w oparciu o obowiązujący wówczas (w roku 2012) art. 5 ust. 1b ustawy Pzp.

Zamawiający wskazał, że jak słusznie zauważyła Prezes Urzędu w Informacji o wyniku kontroli z dnia 30 maja 2017 r. (str. 4), strony przedmiotowej umowy nie umówiły

się na oddzielne wynagrodzenia za fazę diagnostyczną i doradczą, lecz ustaliły, iż wynagrodzenie należne będzie tylko wówczas, gdy założenia z fazy diagnostycznej okażą się właściwe. Oznacza to, że celem stron umowy było *de facto* wynagrodzenie prawidłowego przeprowadzenia doradztwa prawnego i zastępstwa procesowego przeprowadzonego przez Kancelarię D. L. i to za nie otrzymała ona wynagrodzenie. Jak zauważył Zamawiający, poszczególne etapy realizacji umowy były ze sobą nierozłącznie związane i były konieczne dla niejako udowodnienia, urealnienia poczynionych przez Kancelarię Deloitte Legal założeń w pierwszej fazie wykonywania umowy. Proces pozyskiwania interpretacji oraz występowania przed organami, nawet jeśli nie byłoby ono postrzegane jako zastępstwo procesowe, rozdzielone na dwie odrębne usługi nie byłoby racjonalne i nie gwarantowałoby wykonania ich na najwyższym poziomie. Tylko potraktowanie ich jako jednej usługi gwarantowało ciągłość świadczenia usług prawniczych polegających na wykonywaniu zastępstwa procesowego przed sądami, trybunałami lub innymi organami orzekającymi, a także doradztwie prawnym w zakresie zastępstwa procesowego i innych usług prawniczych, było racjonalne i celowe z uwagi na potrzebę zapewnienia kompleksowej obsługi prawnej - wywodzącej się i opartej co do zasady o doradztwo prawne w zakresie optymalizacji podatkowej.

Pismem z dnia 22 czerwca 2017 r. Prezes Urzędu poinformowała Zamawiającego, iż podtrzymuje stanowisko wyrażone w Informacji o wyniku kontroli doraźnej z dnia 30 maja 2017 r.

W związku z nieuwzględnieniem zastrzeżeń, na podstawie art. 167 ust. 2 ustawy Pzp, Prezes Urzędu przekazała je w dniu 22 czerwca 2017 r. do zaopiniowania przez Krajową Izbę Odwoławczą.

Krajowa Izba Odwoławcza, po zapoznaniu się z dokumentacją zgromadzoną w przedmiotowej sprawie, ustaliła i zważyła, co następuje:

W ocenie Izby, zastrzeżenia od wyniku kontroli zgłoszone przez Zamawiającego w przedmiotowym postępowaniu nie zasługują na uwzględnienie.

Izba przychyliła się do stanowiska Prezes Urzędu, która stwierdziła, że Zamawiający powinien należycie oszacować wartość zamówienia. Czynność oszacowania wartości zamówienia jest podstawowym elementem całej procedury przygotowawczej planowanego postępowania, gdyż od ustalonej wartości zamówienia zależy zakres obowiązków zamawiającego przy udzielaniu zamówienia, a także wybór przepisów właściwych do zastosowania w danym postępowaniu. Czynność ta ma charakter obligatoryjny

i zamawiający nie może się od niej zwolnić, nawet jeśli ustalenie takiej wartości nastęcza zamawiającemu trudności. Należytemu oszacowaniu wartości zamówienia nie sprzeciwił się przyjęty przez zamawiającego sposób rozliczenia się z wykonawcą. Zamawiający przed podjęciem decyzji o udzieleniu zamówienia mógł i powinien był powziąć wiadomość o wysokości stawek stosowanych przy zamówieniach tego rodzaju lub o wysokości możliwego do odzyskania podatku VAT. Nawet jeżeli zamawiający nie mógł mieć pewności jaką kwotę podatku uda się wykonawcy odzyskać, do szacunkowej wartości zamówienia powinien był przyjąć maksymalną jego wartość. Jak wynika z dokumentacji zgromadzonej w toku kontroli, Zamawiający znał kwotę podatku VAT zapłaconego w okresie ostatnich 5 lat, w szczególności w zakresie wydatków inwestycyjnych ponoszonych na infrastrukturę gminną. Słusznie zatem stwierdziła Kontrolująca, że przyjmując ustalenie wynagrodzenia *success fee*, przy zachowaniu należytej staranności podczas szacowania wartości zamówienia, Zamawiający był w stanie ustalić szacunkowy koszt wykonania przedmiotowej usługi. Zamawiający mógł również wystąpić do biegłych lub ekspertów w celu uzyskania koniecznej wiedzy na temat wysokości zapłaconego podatku, którego zwrotu mógł się domagać. Zaniechanie Zamawiającego skutkowało, jak stwierdzono w Informacji o wyniku kontroli, naruszeniem art. 4 pkt 8, art. 7 ust. 1 i 3, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 40 ust. 1 i 3 ustawy Pzp.

Za bezprzedmiotową Izba uznała argumentację Zamawiającego mającą na celu wykazanie, że istniały podstawy do udzielenia przedmiotowego zamówienia na podstawie art. 5 ust. 1b ustawy Pzp w brzmieniu obowiązującym w momencie udzielania zamówienia, jako że w zgromadzonej dokumentacji brak jest jakichkolwiek dokumentów wskazujących na udzielenie przedmiotowego zamówienia w trybie zamówienia z wolnej ręki. Na taki dowód nie wskazał też Zamawiający w zgłoszonych zastrzeżeniach. Niemniej jednak Izba przychyliła się do argumentacji Prezes Urzędu, która nie podzieliła stanowiska Zamawiającego, że przedmiotowa usługa prawnicza miała charakter zastępstwa procesowego przed innymi organami orzekającymi oraz obejmowała doradztwo w zakresie zastępstwa procesowego. Izba zgodziła się również z poglądem, że w stanie prawnym obowiązującym w chwili udzielania przedmiotowego zamówienia, nie istniały żadne przeszkody natury prawnej, aby zamówienie w zakresie odzyskiwania wydatkowanych kwot VAT zostało udzielone zgodnie z art. 10 ust. 1 ustawy Pzp z zachowaniem zasady prymatu trybów przetargowych (konkurencyjnych), zaś zamówienie obejmujące odzyskiwanie podatku VAT objętego sporem, zgodnie z art. 5 ust. 1b ustawy Pzp, w trybie negocjacji bez ogłoszenia albo zamówienia z wolnej ręki, bez stosowania przesłanek ich wyboru w przypadku konieczności wykonywania zastępstwa procesowego przed sądami administracyjnymi.

Wobec powyższego, Krajowa Izba Odwoławcza wyraziła opinię, jak w sentencji uchwały.

Przewodniczący:

.....

Członkowie:

.....

.....