

ANNA TRELA

Kontrola zamówień publicznych dotyczących morskich budowli hydrotechnicznych realizowanych w ramach „Programu ochrony brzegów morskich”

Wprowadzenie

W obszarze zamówień publicznych coraz częściej pojawiają się poglądy o istnieniu systemu kontroli zamówień publicznych¹, w skład którego wchodzi organy uprawnione bezpośrednio do kontroli zamówień publicznych²; organy kontrolujące organy administracji publicznej, jednostki organizacyjne i podmioty gospodarcze (przedsiębiorców) w zakresie wydatkowania środków publicznych; sądy powszechne i sądy administracyjne; Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów oraz Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)³ i organy służb specjalnych⁴ w ramach przysługujących im zadań i kompetencji⁵.

¹ Szerzej na ten temat: T. Kocowski, *Kontrola postępowania o udzielenie zamówienia publicznego*, w: *Kontrola zamówień publicznych*, red. T. Kocowski, J. Sadowy, Wrocław–Warszawa 2013, s. 21 i n.; H. Nowicki, *Środki ochrony prawnej w systemie kontroli zamówień publicznych*, „*Studia Iuridica Toruniensia*” 2015, t. 17, s. 163 i n.; idem, *Sądowa kontrola części systemu prawnej kontroli zamówień publicznych*, w: *Kontrola...*, s. 95 i n.; P. Szustakiewicz, *Kontrola zamówień publicznych. Zagadnienia praktyczne*, Warszawa 2011; idem, *Czy istnieje system kontroli zamówień publicznych*, w: *Kontrola...*, s. 39.

² T. Kocowski, op. cit., s. 28 i n. Autor w ramach kontroli zamówienia publicznego wyodrębnia kontrolę wewnętrzną i zewnętrzną.

³ H. Nowicki, *Środki ochrony prawnej...*, s. 166–167.

⁴ P. Szustakiewicz, *Czy istnieje system...*, s. 46–47.

⁵ H. Nowicki, *Środki ochrony prawnej...*, s. 166–167.

W literaturze zauważono, iż truizmem jest wskazywanie, że zamówienia publiczne są obszarem działań kontrolnych wykonywanych przez różne organy państwowe, organy administracji publicznej czy sądy⁶, które, wyposażone w rozmaite środki kontroli, działają w ramach ściśle określonych zadań i kompetencji. Czy jednak funkcjonowanie wielu organów i podmiotów niezależnych od siebie, wyposażonych w liczne instrumenty kontroli tworzy system kontroli zamówień publicznych i, co więcej, czy system jest funkcjonalny?

Wedle definicji słownikowej „system” to pewien „układ elementów mający określoną strukturę i stanowiący logicznie uporządkowaną całość”⁷. *Système* z greki „to zestaw wzajemnie powiązanych ze sobą elementów, funkcjonujących jako jedna całość (nakłady, procesy transformacji, wyniki i sprzężenie zwrotne)”⁸. Akcentowanie uporządkowania i logicznego powiązania wskazuje na sposób kształtowania wzajemnych relacji, który tworzy określoną strukturę, zadaniem której z kolei jest realizacja wytyczonego celu. Stąd pytanie, czy obecnie możemy mówić o istnieniu systemu kontroli zamówień publicznych, w którym każdy z organów władzy publicznej ma określony zakres zadań i kompetencji, tworzący wzajemnie uzupełniający się system.

Dla przybliżenia omawianej problematyki przedmiotem rozważań objęto jedynie scharakteryzowanie, i to w sposób ogólny, tych organów, które podejmowały działania kontrolne wobec zamówień publicznych realizowanych w ramach „Programu ochrony brzegów morskich”. Na potrzeby opracowania przyjęto również, że pojęcie kontroli to sprawdzanie określonego stanu faktycznego i zestawienie tego z tym, co przewidują odpowiednie wzorce czy normy postępowania, i sformułowanie na tej podstawie odpowiedniej oceny⁹. Przy czym przez system kontroli rozumie się całokształt instytucji prawnych tworzących pewną zorganizowaną całość¹⁰.

⁶ P. Szustakiewicz, *Czy istnieje system...*, s. 39.

⁷ *Słownik języka polskiego*, PWN, <http://sjp.pwn.pl/sjp/system;2576909> (dostęp: 27 VI 2017).

⁸ *Encyklopedia zarządzania*, <https://mfiles.pl/pl/index.php/System> (dostęp: 27 VI 2018).

⁹ Szerzej na temat pojęcia kontroli, organów kontroli i środków kontrolnych zob.: M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część Ogólna*, Warszawa 1956, s. 440; W. Dawidowicz, *Zagadnienia ustroju administracji państwowej w Polsce*, Warszawa 1970, s. 34; T. Kocowski, op. cit., s. 21 i n.; P. Szustakiewicz, *Czy istnieje system...*, s. 41 i n.; H. Nowicki, *Sądowa kontrola...*, s. 97 i n.

¹⁰ Por. J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 1999, s. 7.

Przedmiotem licznych postępowań kontrolnych ze strony organów tworzących szeroko rozumiany system kontroli zamówień publicznych były działania podejmowane w ramach Ustawy z dnia 28 marca 2003 r. o ustanowieniu programu wieloletniego „Program ochrony brzegów morskich”¹¹, polegające na realizacji budowli służących ochronie brzegów morskich, finansowanych w znacznej mierze ze środków unijnych¹². W ramach Programu oprócz budowy, rozbudowy i utrzymywania systemu ochrony brzegów morskich przed erozją morską i powodzią od strony morza podejmowane są zadania dotyczące: „zapewnienia minimalnych poziomów bezpieczeństwa brzegu morskiego określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 37 ust. 1d ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej [...]”¹³; monitorowania brzegów morskich, a także wykonywania czynności, prac i badań dotyczących ustalenia aktualnego stanu brzegu morskiego na całej długości polskiego wybrzeża; zapewnienia położenia brzegu morskiego po odwodnej stronie granicznej linii ochrony brzegu morskiego określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 37 ust. 1d ustawy z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej”.

W ramach tak szerokiego zakresu zadań główny problem dotyczy jednak realizacji zamówień publicznych w ramach budowli służących ochronie brzegu morskiego, w szczególności prawidłowego ustalenia ceny takiego przedsięwzięcia i możliwości zastosowania preferencyjnej stawki podatku. Artykuł 83 ust. 1 pkt 11 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁴ stanowi, że „stawkę podatku w wysokości 0% stosuje się do usług ratownictwa morskiego, nadzoru nad bezpieczeństwem żeglugi morskiej i śródlądowej oraz usług związanych z ochroną środowiska morskiego i utrzymaniem akwenów portowych i torów podejściowych”. Przepisy ustawy o VAT ani żadnego innego aktu prawnego nie określają, co należy rozumieć pod pojęciem „usługa związana z ochroną środowiska morskiego”¹⁵. Nie definiują także terminu „środowisko morskie”. Ustawia z dnia 29 stycznia 2004 r.

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 678, dalej „Program”.

¹² W ramach regionalnych programów operacyjnych.

¹³ Tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 2145 ze zm., dalej „ustawa o obszarach morskich RP”.

¹⁴ Tekst jedn. Dz.U. 2018 r., poz. 2174, dalej „ustawa o VAT”.

¹⁵ E. Kosiński, M. Grzymisławska-Cybulska, *Budowa elementów systemu ochrony brzegu morskiego jako usługa związana z ochroną środowiska morskiego w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług*, w: *Problemy pogranicza prawa administracyjnego i ochrony środowiska*, pod red. M. Stahl, P. Korzeniowskiego, A. Kaźmierskiej-Patrzyczej, Warszawa 2017, s. 58 i n.;

Prawo zamówień publicznych¹⁶ posługuje się pojęciem ceny w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 Ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o informowaniu o cenach towarów i usług¹⁷, zgodnie z którą ceną jest wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. Nie bez znaczenia jest fakt, że najkorzystniejszą ofertą jest ta, która przedstawia najniższą cenę lub koszt, gdy jedynym kryterium oceny jest cena lub koszt albo najkorzystniejszy bilans ceny lub kosztu i innych kryteriów odnoszących się do przedmiotu zamówienia publicznego. Stąd przyjęcie prawidłowej stawki VAT przy składaniu oferty ma zasadnicze znaczenie i właśnie ten aspekt podlegał kontroli administracyjnej, sądownoadministracyjnej, Najwyższej Izby Kontroli (NIK) i Rzecznika Praw Obywatelskich. Zakres tych kontroli i ich rezultaty pozwalają spojrzeć na zakres kompetencji i środków organów kontrolujących pod kątem funkcjonowania systemu kontroli zamówień publicznych.

1. Podstawy instytucjonalne systemu kontroli zamówień publicznych

Zasadniczą rolę w systemie kontroli zamówień publicznych ustawodawca wyznaczył instytucjom powołanym w ustawie p.z.p., tj. Prezesowi Urzędu Zamówień Publicznych (UZP) oraz Krajowej Izbie Odwoławczej (KIO). Zakres kompetencji (uprawnień) kontrolnych obu tych organów podlegał zmianom. Obecnie ustawa p.z.p. wyposaża Prezesa UZP w dwa instrumenty kontroli, tj. kontrolę doraźną (art. 165 ustawy p.z.p.) oraz kontrolę uprzednią zamówień współfinansowanych ze środków Unii Europejskiej (art. 169 ustawy p.z.p.). Prezes UZP może wszcząć (z urzędu lub na wniosek) kontrolę doraźną w przypadku uzasadnionego przypuszczenia, że w postępowaniu o udzielenie zamówienia doszło do naruszenia przepisów ustawy, które mogło mieć wpływ na jego wynik. Kontrolę uprzednią Prezes UZP przeprowadza przed zawarciem umowy, jeżeli wartość zamówienia albo umowy ramowej dla: robót budowlanych – jest równa lub przekracza wyrażoną w złotych równowartość kwoty 20 mln euro, a dla dostaw lub usług – jest równa

E. Kosiński, A. Trela, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. I FSK 1493/14*, „Studia Prawa Publicznego” 2016, nr 1, s. 149.

¹⁶ Tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 1986, dalej „ustawa p.z.p.”.

¹⁷ Dz.U. poz. 915 ze zm.

lub przekracza wyrażoną w złotych równowartość kwoty 10 mln euro. Ponadto Prezes UZP może przeprowadzić postępowanie wyjaśniające mające na celu ustalenie, czy zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu o udzielenie zamówienia doszło do naruszenia przepisów ustawy, które mogło mieć wpływ na jego wynik.

Nowym uprawnieniem Prezesa UZP jest wydawanie opinii na podstawie art. 154c ust. 1 ustawy p.z.p. w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów ustawy przez zamawiających. Wydając opinię (z urzędu lub na wniosek), Prezes przedstawia interpretację przepisów ustawy budzących poważne wątpliwości lub wywołujących rozbieżności w orzecznictwie, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Opinia taka powinna zawierać opis zagadnienia prawnego, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów ustawy, a ponadto wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów ustawy wraz z uzasadnieniem prawnym.

KIO jest organem właściwym do rozpoznawania odwołań wnoszonych w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego. Rozpatruje także zastrzeżenia zamawiającego od wyniku kontroli doraźnej w sytuacji, gdy Prezes UZP ich nie uwzględni w terminie 15 dni od ich otrzymania. KIO w składzie trzyosobowym wyraża, w formie uchwały, opinię w sprawie zastrzeżeń w terminie 15 dni od dnia ich otrzymania. Opinia KIO jest wiążąca dla Prezesa UZP (art. 167 ust. 1–4 ustawy p.z.p.).

Organem powołanym do dokonywania kontroli zewnętrznej zamówień publicznych jest NIK, która zgodnie z Konstytucją RP¹⁸ kontroluje działalność organów administracji rządowej, Narodowego Banku Polskiego, państwowych osób prawnych i innych państwowych jednostek organizacyjnych z punktu widzenia legalności, gospodarności, celowości i rzetelności. NIK kontroluje również działalność organów samorządu terytorialnego, komunalnych osób prawnych i innych jednostek komunalnych z punktu widzenia legalności, gospodarności i rzetelności. Kontroli NIK poddana została także działalność innych jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych (przedsiębiorców) w zakresie, w jakim wykorzystują majątek lub środki państwowe bądź komunalne oraz wywiązują się ze zobowiązań na rzecz państwa. Postępowanie kontrolne prowadzone przez NIK ma na celu ustalenie

¹⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 IV 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

stanu faktycznego w zakresie działalności jednostek poddanych kontroli, rzetelne jego udokumentowanie i dokonanie oceny kontrolowanej działalności według wskazanych powyżej kryteriów (art. 28 ust. 1 Ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹⁹).

Konstytucyjnym organem kontroli jest także RPO podejmujący działania na podstawie przepisów Ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich²⁰. Jednym z uprawnień Rzecznika jest możliwość wnoszenia skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczenia w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi. I właśnie z tego uprawnienia skorzystał Rzecznik w sprawie dotyczącej stawki VAT za usługi związane z ochroną środowiska morskiego.

Celem kontroli organów administracji skarbowej jest przestrzeżenie przepisów prawa podatkowego²¹. Bezpośredni wpływ na określenie zobowiązania podatkowego wynikającego z ustawy o VAT ma niewątpliwie ustalenie ceny zamówienia publicznego, co przekłada się na wydanie decyzji określających zobowiązania podatkowe wykonawców zamówienia publicznego realizujących budowle chroniące brzeg morski. Z kolei decyzje podatkowe podlegają kontroli sądów administracyjnych, które dokonują weryfikacji i oceny działalności administracji publicznej, stosując środki określone w Ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²². Nie kontrolują wprawdzie postępowania o zamówienia publiczne, ale rozstrzygnięcie sądu administracyjnego bez wątpienia wpływa na określenie ceny zamówienia publicznego poprzez zastosowaną wykładnię przepisów podatkowych, która wiąże organ kontroli skarbowej.

Inną rolę w procesie zamówień publicznych odgrywają sądy powszechne, które dokonują kontroli zamówienia publicznego na skutek skargi na orzeczenia KIO, a pośrednio także weryfikują zobowiązania powstałe na gruncie zamówień publicznych na skutek powództwa wytaczanego na zasadach określonych w Kodeksie postępowania cywilnego²³.

¹⁹ Tekst jedn. Dz.U. 2019, poz. 489.

²⁰ Tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 2179.

²¹ Ustawa z dnia 16 XI 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 508 ze zm.).

²² Tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 1302 ze zm.

²³ Wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z 25 IV 2015 r., sygn. I ACa 996/14, [http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/\\$N/15550000000503_I_ACa_000996_2014_Uz_2015-04-23_001](http://orzeczenia.szczecin.sa.gov.pl/content/$N/15550000000503_I_ACa_000996_2014_Uz_2015-04-23_001) (dostęp: 3 VI 2017).

2. Budowle ochrony brzegów morskich jako kategoria morskich budowli hydrotechnicznych

Jednym z celów podejmowanych w ramach Programu jest budowa, rozbudowa i utrzymywanie systemu ochrony brzegów morskich przed erozją morską i powodzią od strony morza. W ostatnich latach ten cel stanowił główny przedmiot zamówień publicznych organizowanych przez urzędy morskie. Usługą najczęściej objęte było wykonanie opasek brzegowych w postaci ziemnego wału przeciwsztormowego z obrzutem kamiennym od strony morza, falochronów brzegowych, ostróg brzegowych, progów podwodnych czy wałów przeciwsztormowych i tym podobnych budowli zaliczanych do morskich budowli hydrotechnicznych.

W Rozporządzeniu Ministra Transportu i Gospodarki Morskiej z dnia 1 czerwca 1998 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać morskie budowle hydrotechniczne i ich usytuowanie²⁴, wydanym na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 7 ust. 2 pkt 2 Ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane²⁵, określono, że morską budowlą hydrotechniczną jest budowla nadwodna lub podwodna wznoszona: a) na morzu terytorialnym, b) na morskich wodach wewnętrznych, c) na lądzie, lecz w rejonie bezpośredniego kontaktu z akwenami morskimi, czyli w pasie technicznym nadbrzeżnego pasa wybrzeża morskiego, d) w portach i przystaniach morskich, która wraz z instalacjami, urządzeniami budowlanymi związanymi z tą budowlą, urządzeniami technicznymi oraz innym celowym wyposażeniem niezbędnym do spełniania przeznaczonej mu funkcji stanowi całość techniczno-użytkową (§ 2 pkt 6). Warto podkreślić, że rozporządzenie z 1998 r. dokonuje podziału budowli morskich hydrotechnicznych m.in. na: budowle ochrony brzegów morskich, do których zalicza w szczególności opaski i ostrogi brzegowe, falochrony brzegowe, progi podwodne, okładziny, wały przeciwsztormowe, zejścia na plażę. Wprawdzie w odrębnym dziale VI rozporządzenie z 1998 r. szczegółowo precyzuje warunki, jakim mają odpowiadać budowle ochrony brzegów morskich, takie jak: 1) opaski brzegowe, 2) falochrony brzegowe, 3) progi podwodne oraz ostrogi brzegowe, to jednak wyodrębnienie „budowli ochrony brzegów morskich” nie stanowi, że budowle te nie należą do kategorii morskich budowli hydrotechnicznych. Przyjęta w rozporządzeniu z 1998 r. systematyka aktu prawnego prezentuje jedynie

²⁴ Dz.U. Nr 101, poz. 645, dalej „rozporządzenie z 1998 r.”.

²⁵ Tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 1202.

różną specyfikę budowli morskich i określa, w zależności od typu budowli morskich, ich szczególne warunki techniczne.

Innym aktem prawnym, który definiuje budowlę morską, jest Rozporządzenie Ministra Gospodarki Morskiej z dnia 23 października 2006 r. w sprawie warunków technicznych użytkowania oraz szczegółowego zakresu kontroli morskich budowli hydrotechnicznych²⁶. Przez budowlę morską, zgodnie z przepisami tego rozporządzenia, rozumie się „budowlę nawodną lub podwodną, która wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi oraz innym wyposażeniem stanowi całość techniczno-użytkową, usytuowaną: a) na obszarach morskich, b) w rejonie bezpośredniego kontaktu z akwenami morskimi – w pasie technicznym wybrzeża morskiego określonym zgodnie z ustawą z dnia 21 marca 1991 r. o obszarach morskich Rzeczypospolitej Polskiej i administracji morskiej (Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1502, z późn. zm.)²⁷ – w portach i przystaniach morskich” (§ 3 pkt 4). Rozporządzenie z 2006 r. na potrzeby analiz dotyczących użytkowanych budowli morskich wymienia rodzaje budowli morskich i zalicza do nich m.in. umocnienia brzegów morskich. Co istotne, rozporządzenie z 2006 r. przyjmuje, że jednym z rodzajów obciążeń budowli morskich są obciążenia „od środowiska morskiego” [podkr. A.T.] wywołane: a) falowaniem morskim, b) oddziaływaniem lodu, c) oddziaływaniem wiatru, d) parciem hydrostatycznym wody (§ 97 ust. 1).

Podkreślić należy, że umiejscowienie budowli w rejonie bliskiego kontaktu z wodami morskimi, tj. w pasie technicznym wybrzeża morskiego, nie powoduje, że zmianie ulega ich charakter – z morskiego na lądowy, oraz że zmianie ulega przeznaczenie budowli. Pas techniczny w rozumieniu art. 36 ust. 2 pkt 1 ustawy o obszarach morskich stanowi strefę wzajemnego bezpośredniego oddziaływania morza i lądu; wchodzi w skład pasa nadbrzeżnego i stanowi obszar przeznaczony do utrzymania brzegu w stanie zgodnym z wymogami bezpieczeństwa i ochrony środowiska. Pas techniczny przebiega wzdłuż brzegu obszarów morskich i obejmuje teren od linii brzegu morskiego w kierunku lądu o szerokości od 10 do 1000 m w zależności od rodzaju brzegu, z wyłączeniem terenów leżących w granicach portów i przystani morskich określonych w odrębnych przepisach²⁸. Choć ustawa o obszarach

²⁶ Dz.U. Nr 206, poz. 1516, dalej „rozporządzenie z 2006 r.”.

²⁷ Tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 2214 ze zm., dalej „ustawa o obszarach morskich RP”.

²⁸ Paragraf 1 ust. 1 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 29 IV 2003 r. w sprawie określenia minimalnej i maksymalnej szerokości pasa technicznego i ochronnego oraz sposobu wyznaczania ich granic (Dz.U. Nr 89, poz. 820 ze zm.).

morskich w art. 2 ust. 1 nie zalicza wprost pasa technicznego do obszaru morskiego RP, to jednak w Dziale II zatytułowanym „Polskie obszary morskie” reguluje kwestie dotyczące pasa nabrzeżnego, określając m.in. kompetencje organów administracji morskiej wobec tego obszaru oraz zasady jego wykorzystywania do celów innych aniżeli utrzymanie brzegu w stanie zgodnym z wymogami bezpieczeństwa i ochrony środowiska (rozdział 7). Pas ten w orzecznictwie nazywany jest nie bez powodu pasem technicznym brzegu morskiego²⁹. Już z samej definicji zawartej w ustawie o obszarach morskich wynika, że pas techniczny obejmuje obszar wzajemnego oddziaływania morza i ładu. Co istotne, dla rozważań prowadzonych w niniejszym opracowaniu z § 77 rozporządzenia z 1998 r. wynika, że w ocenach oddziaływania budowli i środowiska, opracowywanych zgodnie z kryteriami ustalonymi odrębnymi przepisami, poza oddziaływaniem środowiska morskiego na budowlę ocenia się również wpływ budowli morskiej na środowisko.

Zaprezentowane powyżej określenie środowiska morskiego i zakres jego oddziaływania wskazuje wieloaspektowość oddziaływania na siebie różnych elementów środowiska i współgra z terminem „środowisko” przyjętym w art. 3 pkt 39 Ustawy z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska³⁰, zgodnie z którym oznacza ono ogół elementów przyrodniczych, w tym także przekształconych w wyniku działalności człowieka, które w szczególności obejmują powierzchnię ziemi, kopalin, wody, powietrze, krajobraz, klimat oraz pozostałe elementy różnorodności biologicznej, a także wzajemne oddziaływania pomiędzy tymi elementami. Element wzajemnego oddziaływania słusznie nie jest objęty definicją obszaru morskiego w ustawie o obszarach morskich, albowiem akt ten ustanowiony został w „celu ustalenia zwierzchnictwa terytorialnego Rzeczypospolitej Polskiej oraz określenia zadań i kompetencji organów administracji”³¹. Także przyjęta na potrzeby tego aktu definicja obszaru morskiego w żadnej mierze nie pokrywa się z pojęciem „środowisko morskie”³². Stanowczo stwierdzić należy, że pojęć tych nie

²⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z 31 VIII 2010 r., sygn. IV SA/Wa 973/10, LEX nr 759087.

³⁰ Tekst jedn. Dz.U. 2018, poz. 799 ze zm.

³¹ Por. wyrok WSA w Gdańsku z 9 IX 2014 r., sygn. II SA/Gd 356/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7C3BA20E16> (dostęp: 9 IX 2015).

³² E. Kosiński, A. Trela, *Rozumienie pojęcia „ochrona środowiska morskiego” na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, w: *Wybrane problemy prawa materialnego i procesowego. Teoria i praktyka*, t. 3, s. 44 i n.

należy utożsamiać³³. Obszar, w myśl Konwencji Narodów Zjednoczonych o prawie morza, sporządzonej w Montego Bay dnia 10 grudnia 1982 r., oznacza znajdujące się poza granicami jurysdykcji państwowej dno mórz i oceanów oraz ich podziemie. W odróżnieniu od obszaru ustawodawca nadaje zupełnie inne znaczenie pojęciu „środowisko” i, co ważne, nie zostało ono określone wyłącznie dla ochrony wód. Na potrzeby niniejszego opracowania można tylko dodać, że w ramach oceny oddziaływania przedsięwzięcia polegającego na budowie morskich budowli hydrotechnicznych „określa się, analizuje oraz ocenia wzajemne oddziaływanie elementów przyrodniczych”³⁴, i te właśnie opracowania powinny podlegać wnikliwej ocenie w ramach postępowań kontrolnych. Z nich bowiem wynikać będzie wpływ morskiej budowli hydrotechnicznej na środowisko morskie.

3. Kontrola Krajowej Izby Odwoławczej

W zakresie objętym opracowaniem należy zauważyć, że w orzecznictwie KIO rysują się dwa zasadnicze nurty rozważań. Pierwszy związany jest z uznawaniem określonych robót za roboty polegające na realizacji morskich budowli hydrotechnicznych. W tej mierze co do zasady KIO nie kwestionuje kwalifikowania opaski brzegowej, wałów przeciwsztormowych, okładzin, a także falochronów, akwenów portowych i torów podejściowych do morskich budowli hydrotechnicznych³⁵. Drugi natomiast dotyczy możliwości stosowania preferencyjnej stawki 0% VAT do powyższych robót jako robót związanych z ochroną środowiska morskiego. W wyroku z 5 stycznia 2012 r.³⁶ KIO przyjęła, że „skoro zamawiający jest zobowiązany do przestrzegania zasad uczciwej konkurencji i równego traktowania wykonawców, rozstrzygnięcie o prawidłowej stawce podatku VAT będzie stanowiło wytyczną dla prawidłowej oceny

³³ Szerzej na temat pojęcia „środowisko morskie” zob. *ibidem*, s. 51 i n.

³⁴ Ustawa z dnia 3 X 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko (tekst jedn. Dz.U. 2016, poz. 353 ze zm.).

³⁵ Wyroki KIO: z 26 IX 2011 r., sygn. KIO 1991/11; z 5 II 2013 r., sygn. KIO 313/13; z 5 V 2014 r., sygn. KIO 782/14; z 22 XI 2011 r., sygn. KIO 2436/11, KIO 2447/11; z 11 III 2014 r., sygn. KIO 343/14, <https://www.saos.org.pl> (dostęp: 2 VI 2017).

³⁶ Wyrok KIO z 5 I 2012 r., sygn. KIO 2751/11, LEX nr 1103427. Por. wyrok KIO z 26 X 2012 r., sygn. KIO 2213/12, a także wyrok KIO z 22 XI 2011 r., sygn. KIO 2436/11, KIO 2447/11, <https://www.saos.org.pl> (dostęp: 2 VI 2017).

ofert, zapewniającej ich porównywalność. W przypadku stwierdzenia przyjęcia przez wykonawcę w cenie oferty nieprawidłowej stawki podatku VAT, może zachodzić przesłanka do poprawienia omyłki na podstawie art. 87 ust. 2 pkt 3⁷. Uzasadnieniem takiego stanowiska była konieczność zapewnienia porównywalności ofert w zakresie proponowanej ceny. Chodziło o to, aby ceny były obliczone z zachowaniem tych samych reguł. Stanowisko to potwierdziła KIO w wyroku z dnia 26 października 2012 r.³⁷ i rozstrzygając kwestię zastosowania przez wykonawcę stawki podstawowej 23% VAT, uznała, że skoro zamawiający zawarł w specyfikacji istotnych warunków zamówienia (SIWZ) jednoznaczne wskazówki co do zakwalifikowania przedmiotu zamówienia do usług objętych stawką podatku VAT w wysokości 0%, to przyjęcie przez wykonawcę innej stawki podatku VAT do skalkulowania ceny oferty było niezgodne z treścią SIWZ³⁸.

W wyroku z 5 stycznia 2012 r. KIO odniosła się do wpływu opaski brzegowej na środowisko morskie w kontekście zastosowania preferencyjnej stawki VAT i uznała, że „Jakkolwiek ma ona wpływ na środowisko morskie (wodę i dno morskie), z którym się styka, to jednak jej zasadniczym celem jest ochrona środowiska lądowego i zabezpieczenie stanu istniejącego brzegu, nie zaś ochrona akwenu morskiego przed zachwianiem równowagi przyrodniczej w związku z mającymi wpływ na to środowisko czynnikami innymi niż przyrodnicze”. KIO podkreśliła też, że „w pasie nadbrzeżnym znajduje się pas techniczny, na obszarze

³⁷ Wyrok KIO z 26 X 2012 r., sygn. KIO 2213/12, ftp://ftp.uzp.gov.pl/KIO/Wyroki/2012_1059_1067.pdf (dostęp: 2 VI 2017).

³⁸ To stanowisko jest o tyle istotne, że Urzędy Morskie wielokrotnie przyjmowały, iż prace polegające na ochronie brzegów morskich są objęte stawką 0% VAT. Przykładowo, w piśmie z dnia 24 IV 2015 r. (Nr ZP_JBC-3800-8/15-102/15) Dyrektor Urzędu Morskiego w Gdyni wyjaśnia, że „prace których przedmiotem jest sztuczne zasilenie brzegu Półwyspu Helskiego nie są obojętne dla środowiska i muszą być wykonywane w sposób uwzględniający jego ochronę, a tym samym są również związane z ochroną środowiska morskiego”, http://www.umgdy.gov.pl/wp-content/uploads/2015/03/ZP_Wyjasnienie_tresci_SIWZ_z_-dnia_24.04.2015.pdf (dostęp: 7 IX 2015). Dla porównania, KIO w wyroku z 25 V 2010 r., sygn. KIO/UZP 819/10, KIO/UZP 820/10, KIO/UZP 833/10, uznała za nieuzasadniony zarzut zakwalifikowania robót „Regulacja rzeki untere Hunte” jako robót związanych z ochroną brzegu morskiego. W ocenie odwołującego się roboty te powinny być uznane za polegające na regulacji rzeki. Przesłankę tego rozstrzygnięcia, zdaniem KIO, stanowiło pismo Wasserstraßen- und Schifffahrtsamt Bremen (Urząd Wodno-Żeglugowy z Bremie) z 23 III 2010 r., w którym urząd ten potwierdza, że „wykonane w ramach inwestycji wały dotyczą wałów ochronnych, stanowiących element składowy ochrony brzegu morskiego” (w orygu. „die Bestandteile des Küstenschutzes”).

którego zlokalizowany jest przedmiot zamówienia. Skoro przedmiotowa inwestycja zlokalizowana jest na wybrzeżu morskim, a więc na obszarze lądu, to lokalizacja ta nie może automatycznie oznaczać, iż jej funkcją jest ochrona środowiska morskiego. Również przeznaczenie tego obiektu nie wskazuje, iż jest ono wykorzystywane w celu ochrony środowiska morskiego”.

Uchwałą z dnia 2 maja 2014 r.³⁹ KIO odniosła się do zastrzeżeń zamawiającego wobec informacji o wyniku kontroli doraźnej następczej Prezesa UZP z dnia 27 marca 2014 r., w ramach której Prezes uznał, że doszło do naruszenia art. 89 ust. 1 pkt 6 ustawy p.z.p. W toku kontroli wskazano bowiem, że złożona przez wykonawcę oferta zawierała nieprawidłową stawkę VAT – 0%. Zastosowanie tej stawki powinno zostać sprawdzone przez zamawiającego, a w konsekwencji oferta powinna zostać odrzucona. W toku postępowania przed Prezesem UZP zwrócono się do Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów z prośbą o opinię w sprawie prawidłowej stawki podatku VAT w stosunku do przedmiotu zamówienia określonego w specyfikacji istotnych warunków zamówienia. Pismem z 20 sierpnia 2013 r. Departament, analizując zakres robót będących przedmiotem zamówienia „Remont nabrzeży po wschodniej stronie Portu Ustka i dalby dewiacyjnej”, uznał, że nie są one związane z ochroną środowiska morskiego.

Na tej podstawie KIO w powołanej wyżej uchwale podkreśliła, że w świetle art. 3 ust. 1 pkt 1 Ustawy z dnia 5 lipca 2001 r. o cenach⁴⁰ nie może wywoływać jakiegokolwiek wątpliwości pogląd, iż podatek VAT jest składnikiem ceny, stanowiącym zatem element cenotwórczy, co już na etapie składania ofert przez wykonawców nakłada na nich obowiązek obliczenia określonej w ofercie ceny z uwzględnieniem właściwej stawki podatku VAT. Wykonywaniu przez zamawiającego obowiązku zbadania, czy oferty wykonawców nie zawierają błędów w obliczeniu ceny, musi także podlegać przyjęcie przez wykonawcę prawidłowej stawki podatku VAT, ponieważ podatek ten jest bez wątpienia elementem cenotwórczym. KIO uznała też, że zamawiający zobligowany był do zbadania stawki podatku VAT, ponadto brak było przesłanek do zakwalifikowania błędnej stawki podatku VAT jako omyłki, gdyż w SIWZ nie została określona żadna stawka podatku VAT.

³⁹ Uchwała KIO z 2 V 2014 r., sygn. KIO/KD 38/14, LEX nr 1943336.

⁴⁰ Tekst jedn. Dz.U. 2014, poz. 915 ze zm. – akt uchylony. Akt obowiązujący zob. przypis 17.

Przed wszystkim KIO wskazała na indywidualną interpretację podatkową z 10 kwietnia 2012 r. odnoszącą się wprost do przedmiotowego zamówienia, wydaną na wniosek wykonawcy przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, w której stwierdzono że „aby zastosować obniżoną, 0% stawkę podatku do usług związanych z ochroną środowiska morskiego, łącznie spełnione muszą być: kryterium rodzaju usług, tj. muszą one być związane z ochroną tego środowiska, oraz kryterium ekosystemu, którego dotyczą – muszą dotyczyć środowiska morskiego”. Z kolei aby zastosować obniżoną, 0% stawkę podatku dla usług polegających na utrzymaniu akwenów portowych i torów podejściowych, przy łącznym spełnieniu: kryterium rodzaju robót (tj. prace muszą polegać na utrzymaniu tych obiektów) oraz kryterium miejsca, gdzie prace te są wykonywane, organ podatkowy skonkludował, że z treści wniosku wynika, iż spółka przystąpiła do przetargu, który obejmować ma remont nadbrzeży i dalby dewiacyjnej. Przedmiotowe prace nie dotyczą ani akwenu portowego, ani torów podejściowych i nie są robotami służącymi ochronie środowiska morskiego. Wobec powyższego KIO uznała, że planowane roboty budowlane w zakresie remontu nadbrzeży i dalby nie są związane z ochroną środowiska morskiego i nie będą korzystać z preferencyjnej, 0% stawki podatku VAT.

W przypadku świadczenia różnych usług, wobec których możliwe będzie zastosowanie różnych stawek VAT, warto przytoczyć istotny fragment wyroku KIO z 19 kwietnia 2016 r.⁴¹, w którym skład orzekający uznał, iż jeżeli świadczenia można rozdzielić tak, że nie zmieni to ich charakteru ani wartości z punktu widzenia nabywcy, wówczas świadczenia takie powinny być raczej traktowane jako dwa, opodatkowane niezależnie. Jeżeli jednak świadczenia stanowią dla nabywcy całość ekonomiczną, nie należy ich sztucznie rozdzielać. KIO, powołując się na wyrok TSUE z 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 *Levob Verzekeringen BV, OV Bank NV p-ko Staatssecretaris van Financiën*, wskazała, że jeżeli dwa lub więcej niż dwa świadczenia (bądź czynności) dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako konsument przeciętny, są tak ściśle związane, że obiektywnie tworzą one w aspekcie gospodarczym jedną całość, której rozdzielenie miałoby sztuczny charakter, to wszystkie te świadczenia lub czynności stanowią jednolite świadczenie do celów stosowania podatku VAT.

⁴¹ Wyrok KIO z 19 IV 2016 r., sygn. KIO 503/16, <https://orzeczenia.uzp.gov.pl/Home/PdfContent/48?Kind=KIO> (dostęp: 2 VI 2017).

4. Kontrola NIK

NIK w 2014 r. przeprowadziła kontrolę działań w zakresie „planowania działań inwestycyjnych dotyczących budowy, utrzymania i ochrony umocnień brzegowych oraz budowy i utrzymania dróg morskich i obiektów infrastruktury zapewniających dostęp do portów i przystani morskich; przygotowania inwestycji do realizacji oraz wyboru wykonawców inwestycji i ustalenia treści zawieranych umów; realizowanych inwestycji oraz prowadzenia ewidencji księgowej środków trwałych będących w ich zarządzie, w tym nowo wybudowanych”⁴². W toku kontroli NIK stwierdziła, że „podejmowane działania polegają przede wszystkim na: budowie, rozbudowie i utrzymywaniu umocnień brzegu morskiego, wydm i zalesień ochronnych wraz z ochroną pasa nadbrzeżnego, zapewnieniu stabilizacji linii brzegowej według stanu z 2000 r. i zapobieganiu zanikowi plaż, monitorowaniu brzegów morskich, a także wykonywaniu czynności, prac i badań dotyczących ustalenia aktualnego stanu brzegów morskich, mające na celu wskazanie koniecznych i niezbędnych działań zmierzających do ratowania brzegów morskich, budowie i utrzymywaniu obiektów infrastruktury, zapewniającej dostęp do portów i przystani morskich”⁴³.

Zakres przedmiotowy kontroli w urzędach morskich obejmował m.in. „realizację zadań inwestycyjnych i ich rozliczenie”. We wnioskach pokontrolnych NIK uznała, że umowy były zawierane z zachowaniem należytej staranności oraz dbałości o interesy urzędów, a także że były zgodne ze specyfikacjami istotnych warunków zamówienia, zawierały zapisy o karach umownych, ich wielkościach i okolicznościach naliczania zarówno dla wykonawcy, jak i zamawiającego. Zawierały też zapisy dotyczące okresów gwarancji i rękojmi oraz terminów biegu tych okresów; ponadto określono w nich wielkość i sposób wnoszenia zabezpieczenia należytego wykonania danej umowy, rozciągającego się również na gwarancję jakości, a służby finansowe urzędów egzekwowały składanie tych zabezpieczeń⁴⁴.

Należy zauważyć, że NIK wprawdzie stwierdziła, iż Dyrektor Urzędu Morskiego w Gdyni z pięcioma wykonawcami oraz Dyrektor Urzędu Morskiego w Szczecinie z trzema wykonawcami zawarli umowy bez sprawdzenia, czy złożone przez nich oferty nie zawierają rażąco niskiej ceny w stosunku do przedmiotu zamówienia ze względu na to, że ceny

⁴² Wyrok KIO z 19 IV 2016 r., sygn. KIO 503/16, s. 5.

⁴³ Wyrok KIO z 19 IV 2016 r., sygn. KIO 503/16, s. 4.

⁴⁴ Wyrok KIO z 19 IV 2016 r., sygn. KIO 503/16, s. 15.

ofertowe stanowiły od 39% do 77% wartości zamówienia, to jednak nie zakwestionowała stosowanych stawek podatku VAT.

Jak wynika z przedstawionych przez NIK informacji, kontrola obejmowała badanie treści umów również pod względem ceny (wykonanie inwestycji pod nazwą: „Przebudowa falochronów i umocnień brzegowych zapewniających dostęp do portu w Dziwnowie” – kontrakt nr PO-II-370/ZZP-3/10/12 z 28 marca 2013 r. na kwotę 24 357 405 zł (stawka VAT 0%))⁴⁵. NIK nie stwierdziła naruszenia przepisów ustawy o VAT, co niewątpliwie mieściło się też w zakresie kontroli.

5. Kontrola Rzecznika Praw Obywatelskich

Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z 13 czerwca 2016 r. zgłosił przystąpienie do postępowania sądownoadministracyjnego przed WSA w Szczecinie w sprawie o sygn. I SA/Sz 230/16⁴⁶, wnosząc o uchylenie w części decyzji organu kontroli skarbowej. RPO wskazał na wątpliwości interpretacyjne związane z pojęciem „środowisko morskie”, wynikające z różnic w jego określaniu jako przedmiotu ochrony w aktach prawodawstwa unijnego i krajowego, a także międzynarodowego. Ze względu na to, że WSA w Szczecinie skargę oddalił, RPO wniósł skargę kasacyjną, podtrzymując wcześniej wyrażone stanowisko. W powyższej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) doszedł do wniosku, że istotne jest przedstawienie składowi 7 sędziów pytania, „czy usługami związanymi z ochroną środowiska morskiego, do których miała zastosowanie przewidziana w art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT stawka podatku w wysokości 0%, były usługi polegające na odbudowie i rozbudowie umocnień brzegu Morza Bałtyckiego, służące zachowaniu w stanie niepogorszonym już istniejących brzegów morskich i ich zabezpieczeniu przed dalszym zniszczeniem?”⁴⁷.

W piśmie z 17 listopada 2017 r. RPO wniósł o podjęcie przez NSA twierdzącej uchwały uznającej powyższe usługi za usługi związane z ochroną środowiska morskiego.

⁴⁵ Wystąpienie pokontrolne NIK, https://www.nik.gov.pl/.../pobierz,lsz~p_13_81_2014012911143113909, s. 15 i 27 (dostęp: 2 II 2018).

⁴⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z 23 VI 2016 r., sygn. I SA/Sz 230/16, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2F0082909D> (dostęp: 8 IX 2018).

⁴⁷ Uchwała 7 sędziów NSA z 11 XII 2017 r., sygn. I FPS 2/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/50F211709A> (dostęp: 8 IX 2018).

Udział RPO w tym postępowaniu miał ogromne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy i zwrócenia uwagi na trudności interpretacyjne związane z pojęciem „ochrona środowiska morskiego”.

6. Kontrola administracyjna

Wątpliwości organów skarbowych dotyczące prawidłowości zastosowania 0% stawki podatku VAT skłaniały i nadal skłaniają potencjalnych wykonawców budowli ochrony brzegów morskich do występowania z wnioskami o wydanie indywidualnych interpretacji podatkowych.

W indywidualnych interpretacjach podatkowych Minister Finansów wielokrotnie wskazywał, że „zakres zastosowania przepisu art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT ustawodawca przewidział jedynie do usług związanych z ochroną środowiska morskiego, rozumianą jako podjęcie działań nakierowanych na zachowanie lub przywracanie równowagi przyrodniczej w związku z mającymi wpływ na to środowisko czynnikami innymi niż przyrodnicze, a więc wynikającymi z działalności człowieka, industrializacji, rozwoju transportu morskiego, nadmiernego rybołówstwa itp. [...]. Usługi wykonywane w celu ochrony brzegu morskiego mogą korzystać z opodatkowania stawką podatku 0% wyłącznie w przypadku, gdy są jednocześnie związane z ochroną środowiska morskiego. Analiza charakteru usług [...] prowadzi do wniosku, iż będą one wykonywane w celu ochrony nie tyle środowiska morskiego, co środowiska lądowego – konkretnie służyć będą zachowaniu w stanie niepogorszonym stanu już istniejących brzegów morskich i ich zabezpieczeniu przed dalszym zniszczeniem. Jakkolwiek wykonywane czynności będą miały związek ze środowiskiem morskim, nie będą jednak odnosiły się do jego ochrony, w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług i powołanych wcześniej uregulowań w zakresie innych dziedzin prawa, nie będą bowiem związane z ochroną tego środowiska przed mającymi na nie wpływ czynnikami innymi niż przyrodnicze, a więc wynikającymi z działalności człowieka, industrializacji, rozwoju transportu morskiego, nadmiernego rybołówstwa itp.”⁴⁸. Co więcej, organ stwierdzał też, że analizując treść przepisu art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT, należy uznać, że aby zastosować obniżoną, 0% stawkę

⁴⁸ Interpretacja Ministra Finansów z 1 II 2012 r., nr IPPP3/443-1589/11-4/RD; Interpretacja Ministra Finansów z 28 X 2013 r., nr ITPP2/443-784/13/AK, <https://www.podatki.biz/interpretacje/0214196.txt> (dostęp: 2 VI 2017).

podatku do usług związanych z ochroną środowiska morskiego, łącznie spełnione muszą być: kryterium rodzaju usług, tj. muszą one być związane z ochroną tego środowiska, oraz kryterium ekosystemu, którego dotyczą – muszą dotyczyć środowiska morskiego.

W interpretacji z 14 lutego 2012 r. Minister Finansów uznał, że „Wnioskodawca jest zobowiązany zastosować 23% stawkę podatku VAT; 3) do wykonywanych usług budowlanych w zakresie usług związanych z odbudową i remontem nabrzeża, opasek brzegowych i innej infrastruktury służącej zabezpieczeniu brzegów przed erozją morską (np. zapewnienie stabilizacji linii brzegowej, zapobieganie zanikowi plaż, monitorowanie brzegów morskich), budową i utrzymaniem systemu zabezpieczenia przeciwpowodziowego terenów nadmorskich i usuwaniem uszkodzeń w tym systemie Wnioskodawca jest zobowiązany zastosować 23% stawkę podatku VAT”⁴⁹.

7. Kontrola sądownoadministracyjna

Do znamiennych w zakresie kontroli sądowej indywidualnych interpretacji podatkowych trzeba zaliczyć wyrok WSA w Warszawie z 1 kwietnia 2014 r.⁵⁰, w którym sąd uznał, że pod pojęciem ochrony środowiska morskiego rozumieć należy działania mające na celu chronienie, zachowanie i odnowienie środowiska morskiego w sposób zapewniający utrzymanie jego różnorodności biologicznej oraz zachowanie jego zróżnicowanego i dynamicznego charakteru, w tym również ochronę tego środowiska przed zanieczyszczeniami. W świetle powyższego WSA stwierdził, że definicja ochrony środowiska obejmuje nie tylko zapobieganie jego zanieczyszczeniom i ich skutkom, ale też działalność mającą na celu jego chronienie, zachowanie i odnowienie w sposób zapewniający utrzymanie jego różnorodności. Sąd zwrócił uwagę, że z informacji przedstawionych przez skarżącą we wniosku o udzielenie interpretacji wynika, iż realizowane przez nią czynności będą miały wpływ na poprawę jakości wód przybrzeżnych, będą powodowały powstanie warunków do rewitalizacji i zwiększenia bioróżnorodności strefy bliskiego przybrzeża brzegów południowego Bałtyku, wykonywane

⁴⁹ Interpretacja Ministra Finansów z 14 II 2012 r., <http://www.lex43.pl/#!/interpretacje-podatkowe/sygnatura/IPPP1/443-18/12-2/IGo> (dostęp: 2 VI 2017).

⁵⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 1 IV 2014 r., sygn. III SA/Wa 2842/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/587A75F103> (dostęp: 4 VI 2017).

zaś budowle będą mogły stanowić schronienie i miejsce żerowania wielu gatunków ryb. W ocenie sądu „powyższe działania odpowiadają definicji działań związanych z ochroną środowiska morskiego w zakresie jego zachowania i odnowienia w sposób zapewniający utrzymanie jego różnorodności biologicznej oraz zachowania jego zróżnicowanego i dynamicznego charakteru, a zatem, wbrew stanowisku Ministra Finansów, działania te będą się odnosiły do ochrony środowiska morskiego. W tych zaś okolicznościach usługi świadczone przez skarżącą sąd uznał za związane z ochroną środowiska morskiego w rozumieniu art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT”.

Wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 kwietnia 2015 r.⁵¹ uchylono powyższy wyrok WSA i oddalono skargę. W ocenie NSA „przy określaniu zakresu możliwości stosowania odpowiedniej stawki podatkowej, o której mowa w art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT, nie sposób pominąć celu, w którym wykonywane są konkretne usługi. W szczególności, czy ich zasadniczy cel związany jest ze środowiskiem morskim, czy też cel taki może zostać osiągnięty jedynie pobocznie, przy realizacji innego celu niezwiązanego bezpośrednio z tym środowiskiem”⁵². W ocenie NSA „ewentualny, uboczny, wpływ dokonywanych prac na środowisko morskie nie mógł decydować o możliwości zastosowania stawki określonej w art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT. [...] ewentualne działania skierowane na ochronę brzegów morskich służą interesom samego człowieka, a nie środowiska morskiego, które w wyniku ruchu wody i związanego z tym podmywania lądu nie doznaje żadnej szkody, której należałoby zapobiegać, z punktu widzenia środowiska morskiego”.

Powyższy wyrok stanowił podstawę dalszych orzeczeń uznających, że skorzystanie z preferencyjnej stawki VAT wymaga bezpośredniego związku wykonywanej usługi ze środowiskiem morskim.

Niewątpliwie, za sukces uznać należy uchwałę 7 sędziów NSA z 11 grudnia 2017 r.⁵³, która przesądziła trwający wiele lat spór dotyczący ustalenia stawki VAT za usługi związane z ochroną środowiska morskiego. Sąd w powyższej uchwale odpowiedział na pytanie: „Czy

⁵¹ Wyrok NSA z 4 IV 2014 r., sygn. I FSK 1493/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/DA9133FFB2> (dostęp: 6 VI 2017).

⁵² E. Kosiński, M. Grzymisławska-Cybulska, op. cit., s. 58 i n. oraz E. Kosiński, A. Trela, *Glosa...*, s. 149 i n.

⁵³ Uchwała 7 sędziów NSA z 11 XII 2017 r., sygn. I FPS 2/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/50F211709A> (dostęp: 8 IX 2018).

w stanie prawnym obowiązującym w 2011 r. i 2012 r. usługami związanymi z ochroną środowiska morskiego, do których miała zastosowanie przewidziana w art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT stawka podatku w wysokości 0%, były usługi polegające na odbudowie i rozbudowie umocnień brzegu Morza Bałtyckiego, służące zachowaniu w stanie nie pogorszonym już istniejących brzegów morskich i ich zabezpieczeniu przed dalszym zniszczeniem?”. W ocenie NSA ustalenie znaczenia treści normy prawnej zawartej w powołanym przepisie na potrzeby niniejszej sprawy wiąże się z wyznaczeniem zakresu pojęć „środowisko morskie” i „ochrona środowiska morskiego”. Sąd, dokonując ustalenia pojęcia „środowisko morskie” na podstawie przepisów prawa krajowego i unijnego, uznał, że nie sposób oddzielić procesu ochrony brzegów morskich od ochrony środowiska morskiego. Coraz intensywniejsze oddziaływanie morza na brzeg morski skutkuje zagrożeniami zarówno dla brzegów morskich, jak i samych wód morskich, które tą drogą przecież przejmują zanieczyszczenia lądowe. W tym kontekście podejmowane działania, będące przedmiotem wykonanych w sprawie usług, mają za cel zmniejszenie negatywnego wpływu na zmianę środowiska zarówno lądowego, jak i wód morskich w następstwie działań człowieka. Poddanie ochrony brzegu morskiego odrębnej regulacji prawnej czy wydzielanie administracji do zajmowania się tymi zadaniami nie oznacza, że podejmowane działania nie dotyczą ochrony środowiska morskiego w rozumieniu art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT.

Drugą kwestią, której wyjaśnienia podjął się NSA, było ustalenie, czy określenie użyte w art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT „usługi związane z ochroną środowiska morskiego” dotyczy wyłącznie usług związanych bezpośrednio z ochroną środowiska morskiego. W tej mierze sąd stwierdził, że niewątpliwie w procesie interpretacji przepisów prawa tak istotne różnice w określaniu zakresu usług, którym przyznano preferencję podatkową, nie mogą pozostawać bez znaczenia. Trudno bowiem zaakceptować, że racjonalny ustawodawca na określenie tego samego przedmiotu użył kilku znacząco różnych określeń: „związane z”, „w zakresie”, „bezpośrednio związane z”. Ostatni zwrot stanowi kwalifikowaną formę pierwszego i jest bez wątpienia przykładem najwyższego poziomu związania wymienionych usług. „Bezpośrednio” oznacza m.in. „bez pośrednictwa, wprost”⁵⁴. Na tle rozumienia charakteru związku, przy braku uszczegółowienia ze strony ustawodawcy, o jaki związek chodzi,

⁵⁴ Por. *Słownik języka polskiego PWN*, t. 3, Warszawa 2018, s. 1069.

wypowiadał się również Naczelny Sąd Administracyjny w swoich orzeczeniach⁵⁵, z których płynie wniosek, że brak dookreślenia, iż chodzi o związek bezpośredni, daje podstawy do zaakceptowania stanowiska, że chodzi o każdy rodzaj związku.

NSA zwrócił także uwagę że art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT ma charakter normy celu społecznego, ukierunkowanej na realizację polityki w dziedzinie ochrony środowiska morskiego. Dokonując zatem wykładni tej normy, należy brać pod uwagę cel, jakiemu ona przyświeca, i objąć jej dyspozycją działania gospodarcze, które nawet w sposób pośredni realizują objęty tą normą cel ochrony środowiska morskiego⁵⁶.

Konkludując, NSA uznał, że usługi dotyczące ochrony brzegów morskich są związane z ochroną środowiska morskiego w rozumieniu art. 83 ust. 1 pkt 11 ustawy o VAT, nawet jeśli inny cel ochrony brzegów morskich realizują dodatkowo.

Podsumowanie

Problem dotyczący prawidłowego ustalenia ceny usług polegających na realizacji morskich budowli hydrotechnicznych był przedmiotem kontroli zewnętrznych ze strony licznych organów władzy publicznej, a także poprzez skargi na decyzje organów kontroli skarbowej – pośrednio kontroli sądów administracyjnych⁵⁷. Chociaż każdy z organów kontroli działa na podstawie ściśle określonych kompetencji, to dochodzi do dublowania kontroli. Z jednej strony wyniki kontroli różnych organów pokazują, że w odniesieniu do tego samego przedmiotu kontroli można uzyskać zasadniczo odmienne wyniki. Z drugiej zaś pokazują, że ujednolicanie wyników kontroli przez różne organy odbywa się w sposób niejako automatyczny, bezrefleksyjny.

W toku postępowań o udzielenie zamówienia publicznego nie prowadzono postępowań kontrolnych mających na celu wyjaśnienie wątpliwości dotyczących zaoferowania rażąco niskiej ceny. Wręcz przeciwnie, to zamawiający wyjaśniali, że planowane inwestycje korzystają z preferencyjnej stawki 0% VAT. Większość organów kontroli przyjmuje

⁵⁵ Zob. wyroki NSA: z 26 IX 2011 r., sygn. II FSK 550/10, LEX nr 919402; z 20 V 2008 r., sygn. II FSK 425/07, LEX nr 468855; z 16 XII 2009 r., sygn. II FSK 667/09, LEX nr 550099.

⁵⁶ Por. R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 93–94.

⁵⁷ W toku badań nad niniejszym opracowaniem nie stwierdzono, aby w tej kwestii zapadły wyroki sądów okręgowych i Sądu Najwyższego.

słusznie, co do zasady, że do zastosowania preferencyjnej stawki 0% VAT wobec robót polegających na ochronie brzegów morskich konieczne jest, aby usługa była związana z ochroną środowiska morskiego. Ten ogólny wniosek jest jednak podpierany argumentami, które nie znajdują uzasadnienia w przepisach prawa powszechnie obowiązującego, albowiem raz przeprowadzona wykładnia jest powielana przez inne organy w sposób bezkrytyczny. Dochodzi w ten sposób do dublowania wyników kontroli, które opierają się na interpretacji wyrywkowej, niedokładnej i niesystemowej. Co gorsza, to powielanie ustaleń innych organów ma charakter wybiórczy. Nie dotyczy bowiem ustaleń NIK, które nie kwestionowały ceny uwzględniającej preferencyjną stawkę 0% VAT. Pamiętać należy, że każdy z organów kontroli powinien dokonać w ramach prowadzonego przez siebie postępowania wykładni pojęć „środowisko morskie” oraz „usługa związana z ochroną środowiska morskiego” i dopiero na tej podstawie formułować wnioski. Każda usługa polegająca na realizacji budowli ochrony brzegu morskiego wymaga także dokładnej analizy środowiskowej. Nie można też przyjmować z góry, że „związek” usługi z ochroną środowiska morskiego musi mieć charakter bezpośredni, gdyż na taki kierunek wykładni nie wskazują przepisy ustawy o VAT. Dlatego z wielkim optymizmem należy przyjąć uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego, która dowodzi, że uwagi poczynione w głosie do wyroku NSA z 14 kwietnia 2015 r. były w pełni uzasadnione.

W kontekście systemu kontroli zamówień publicznych widoczny jest jednak brak spójności i powielanie czynności. Trudno zatem przyjąć, że tak „okrężna” konstrukcja systemu zamówień publicznych jest użyteczna i że spełnia swoją rolę.

**AUDIT OF PUBLIC PROCUREMENTS CONCERNING
MARINE HYDROTECHNICAL STRUCTURES CARRIED OUT
WITHIN THE FRAMEWORK OF THE
“COASTAL PROTECTION PROGRAMME”**

Summary

The article presents an analysis of the thesis on the existence of a system of controlling public procurements concerning services of the construction of sea shore protection structures. It reviews the audit of such public procurement carried out by the various inspection bodies and different methods of control. The first part of the study contains the characteristics of inspection bodies which carried out audits

of public procurement contracts and whose subject matter was sea shore protection structures. It is also indicated that although indirectly, tax revenue agencies, administrative courts and the Ombudsman play an important role in the system. For the purposes of moving on to the discussion of particular types of inspections carried out by various public bodies and courts. In the article, certain works consisting in strengthening the sea shore have been assigned to the category of hydrotechnical structures, which allowed to move on to the discussion of particular types of inspections carried out by various public bodies and courts and to cite conclusions formulated on their basis. The concept of "coastal protection of the marine environment," which underpinned the adoption of the resolution of the Supreme Administrative Court of 11 December 2017, ref. I FPS 2/17 was also analysed in detail. In this resolution the position of the authoress of this article, expressed earlier in the commentary to the judgment of the Supreme Administrative Court of 14 April 2015, ref. I FSK 1493/14 and published in "Studia Prawa Publicznego" 2016, no. 1 was shared. The conclusion of the deliberations is that the system for controlling public procurements of services related to maritime coast protection is not coherent and mutually supportive. The results of the study show that many activities under this system relating to coastal protection were subject to control by many different authorities, leading in consequence to different conclusions.

Keywords: control – public procurement – VAT – maritime hydrotechnical construction – marine environment