

WYROK
z dnia 2 lutego 2026 roku

Krajowa Izba Odwoławcza - w składzie:

Przewodnicząca: Justyna Tomkowska

Protokolant: Klaudia Kwadrans

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu **29 stycznia 2026 roku w Warszawie** odwołania wniesionego do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w dniu **12 grudnia 2025 roku** przez wykonawcę **Grupa G. – Audyt Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa z siedzibą w Katowicach** (Odwołujący)

w postępowaniu prowadzonym przez Zamawiającego – **Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa z siedzibą w Warszawie**

przy udziale **Przystępującego** zgłaszającego przystąpienie **po stronie Zamawiającego: wykonawcy Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy – Audyt Spółka**

z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie

orzeka:

1. Oddala odwołanie,

2. kosztami postępowania obciąża **Odwołującego - Grupa G. – Audyt Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa z siedzibą w Katowicach** w następujący sposób:

2.1. zalicza w poczet kosztów postępowania kwotę **15 000 zł 00 gr** (słownie: piętnastu tysięcy złotych zero groszy) uiszczoną przez **Odwołującego** tytułem wpisu od odwołania.

Na orzeczenie - w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia - przysługuje skarga za pośrednictwem Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej do **Sądu Okręgowego w Warszawie - Sądu Zamówień Publicznych**.

Przewodnicząca:

.....

KIO 5580/25

UZASADNIENIE

Zamawiający: Krajowy Ośrodek Wsparcia Rolnictwa z siedzibą w Warszawie prowadzi postępowanie o udzielenie zamówienia publicznego w trybie przetargu nieograniczonego na podstawie ustawy z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1320 ze zm., dalej: „ustawa Pzp”) pn. „Badanie sprawozdań finansowych za rok 2025 i 2026”. Ogłoszenie o zamówieniu ukazało się DZUUE, numer publikacji ogłoszenia: 522398-2025.

Dnia 12 grudnia 2025 roku do Prezesa Krajowej Izby Odwoławczej w Warszawie, na podstawie art. 505 ustawy Pzp odwołanie złożył wykonawca Grupa G. – Audyt Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Spółka komandytowa z siedzibą w Katowicach, dalej jako „Odwołujący”.

Powiadomienie o czynności stanowiącej podstawę do złożenia odwołania zostało opublikowane w dniu 3 grudnia 2025 roku (informacja o wyborze oferty najkorzystniejszej), zatem odwołanie złożono z zachowaniem ustawowego terminu. Kopia odwołania została przekazana Zamawiającemu. Odwołujący uiszczył wpis w wymaganej wysokości.

Odwołanie złożono wobec czynności polegających na wyborze jako najkorzystniejszej oferty złożonej przez Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy – Audyt Sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie (zwanego dalej Wykonawcą).

Odwołujący wskazywał na naruszenie następujących przepisów ustawy Pzp:

-art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 16 PZP i w zw. z art. 224 ust. 5 i 6 PZP – przez wadliwą ocenę wyjaśnień rażąco niskiej ceny i zaakceptowanie braku złożenia żądanych dowodów, a w efekcie zaniechanie odrzucenia oferty złożonej przez Wykonawcę, mimo iż złożone wyjaśnienia nie uzasadniły podanej w ofercie ceny, a cena podana przez Wykonawcę jest ceną rażąco niską,

-art. 239 ust. 1 i 2 PZP przez wadliwy wybór oferty pozornie najkorzystniejszej, podczas gdy zaproponowane przez Wykonawcę warunki cenowe zawierają cenę rażąco niską, wobec czego wykonanie zamówienia za tak oszacowaną cenę wraz ze spełnieniem wszystkich przedstawionych przez zamawiającego wymogów byłoby niewykonalne wobec wymagań prawnych oraz warunków rynkowych, co w konsekwencji doprowadziło do uznania, iż oferta Odwołującego uznana została za niekonkurencyjną w stosunku do oferty wybranej przez Zamawiającego.

Odwołujący wnosił o nakazanie Zamawiającemu unieważnienia czynności wyboru najkorzystniejszej oferty, a

także o nakazanie powtórzenia czynności badania i oceny ofert – przy uwzględnieniu wniosków płynących z rozstrzygnięcia niniejszego odwołania.

Oferta Odwołującego została przez Zamawiającego sklasyfikowana jako druga w kolejności pod względem ceny (a cena była jedynym kryterium oceny ofert), co powoduje, że udowodnienie wadliwości oceny oferty Wykonawcy doprowadziłoby do ponowienia badania ofert nieodrzuconych. W takiej zaś sytuacji, po złożeniu przez Odwołującego podmiotowych środków dowodowych, Odwołujący miałby szansę otrzymać zamówienie i następnie zrealizować je za cenę, która nie jest rażąco niska. Tym samym Odwołujący ma interes w uzyskaniu zamówienia a zakres zarzutów, w sytuacji ich potwierdzenia się, wskazuje na pozbawienie Odwołującego możliwości uzyskania zamówienia i jego realizacji, narażając go tym samym na poniesienie w tym zakresie wymiernej szkody.

W postępowaniu Wykonawca złożył ofertę, która wzbudziła uzasadnione wątpliwości Zamawiającego co do możliwości wykonania przedmiotu zamówienia zgodnie z wymaganiami określonymi w specyfikacji warunków zamówienia. Zastało to uzasadnione poprzez zwrócenie uwagi, że cena zaproponowana przez Wykonawcę jest niższa „o więcej niż 30% od szacunkowej wartości zamówienia powiększonej o należny podatek od towarów i usług, ustalonej przed wszczęciem postępowania”. Odwołujący przy tym nie stawia Zamawiającemu zarzutu, że Ten w swoim wezwaniu nie powołał się również na drugą z ustawowych przyczyn, gdy niezbędne jest zwrócenie się do wykonawców o wyjaśnienia, o których mowa w art 224 ust. 1 PZP, tj. nie skonstatował, że cena Wykonawcy jest również niższa o co najmniej 30% od średniej arytmetycznej cen wszystkich złożonych ofert niepodlegających odrzuceniu na podstawie art. 226 ust. 1 pkt 1, 5a i 10 PZP. Odwołujący wspomina o tym jedynie po to, by zwrócić uwagę na skrajność ceny Wykonawcy nie tylko w odniesieniu do szacunku Zamawiającego ale również w odniesieniu do faktycznie złożonych ofert w postępowaniu. Spowodowało to zarazem również, że Zamawiający nie mógł dostrzec zmaterializowania się okoliczności, że rozbieżność w cenach wynika z okoliczności oczywistych, które nie wymagają wyjaśnienia, gdyż takie okoliczności oczywiste nie wystąpiły.

W związku z powstałymi wątpliwościami Zamawiający zapragnął zbadać czy cena zaoferowana przez Wykonawcę nie jest rażąco niska. W efekcie takiego badania mogłoby się bowiem okazać, że cena oferty Wykonawcy jest wprawdzie niska (co skądinąd jest zjawiskiem pozytywnym w gospodarce rynkowej) ale nie jest rażąco niska. Zamawiający zaprojektował swoje badanie w ten sposób, że wezwał Wykonawcę „do złożenia szczegółowej kalkulacji ceny oferty, wykazując wszystkie koszty bezpośrednio, w szczególności wynagrodzenia wraz z pochodnymi oraz koszty pośrednie i przedstawienia dowodów potwierdzających wysokość (...)”.

W efekcie Wykonawca w określonym terminie złożył wyjaśnienia ale:

- (1) stanowią one jedynie wybiórcze wyjaśnienia niektórych kosztów oraz nie są poparte jakimkolwiek dowodem,
- (2) zaprzeczają istnieniu kosztów, które wynikają z obowiązujących przepisów prawa,
- (3) są rażąco rozbieżne z wyceną ujawnioną przez Wykonawcę na etapie przygotowania tego postępowania oraz sprzeczne z warunkami rynkowymi, w tym

z uwzględnieniem poprzednio stosowanych cen przez Wykonawcę, co potwierdza że cena ostatecznie zaoferowana przez Wykonawcę jest rażąco niska.

Ad 1)

Zamawiający wezwał Wykonawcę do złożenia szczegółowej kalkulacji ceny oferty, wykazując wszystkie koszty bezpośrednio, w szczególności wynagrodzenia (...). Tymczasem kalkulacja przedstawiona przez Wykonawcę nie tylko nie jest szczegółowa, ale jest wręcz niekompletna.

W postępowaniu wymagane było zaangażowanie 18 biegłych rewidentów (wykazanych w kolejnych 18 pozycjach na druku Załącznik nr 7 do SWZ - „Wykaz osób skierowanych do realizacji zamówienia”). Tym samym kalkulacja ceny powinna dotyczyć wszystkich biegłych rewidentów. Pomimo tej oczywistości Wykonawca zdecydował się na ujawnienie Zamawiającemu stawki godzinowej jedynie dla jednego biegłego rewidenta – na stronie drugiej (nienumerowanej) swoich wyjaśnień w sekcji „Stawki” Wykonawca ujawnił bowiem, że: „Zaangażowanie pierwszego Biegłego rewidenta – 180 zł (stawka godzinowa)” nie podając zarazem stawki dla drugiego i kolejnych biegłych rewidentów.

Pierwszym biegłym rewidentem wykazany przez Wykonawcę w Załączniku nr 7 jest Pan S.M.. Nie wiedzieć jednak dlaczego stawkę (rzekomo) wynegocjowaną z tym biegłym rewidentem Wykonawca stosuje również do wszystkich 17 pozostałych biegłych rewidentów. Nie ma żadnego racjonalnego założenia, że wynagrodzenie ustalone z pierwszym biegłym rewidentem będzie takie samo jak z drugim i z następnymi (a przynajmniej Wykonawca nie zadał sobie trudu, by takie założenie uzasadnić). Przeciwnie – można wręcz przyjąć, że Pan S.M., jako członek zarządu Wykonawcy, będzie uczestniczył w realizacji zamówienia z poczucia odpowiedzialności za zarządzany podmiot, nawet za stawkę niższą niżli stawka pozostałych biegłych rewidentów. Zgodnie z doświadczeniem życiowym, można racjonalnie założyć, że wynagrodzenie pozostałych biegłych rewidentów może być wyższe niżli wynagrodzenie pierwszego biegłego rewidenta.

Stawia to decyzję Zamawiającego w złym świetle – jak On bowiem na podstawie tak sformułowanych wyjaśnień Wykonawcy mógł dojść do wniosku, że cena zaproponowana przez Wykonawcę nie jest rażąco niska? Uzasadnia to ponadto zarzut naruszenia przez Zamawiającego art. 16 pkt 1 PZP – Zamawiający nie zapewnił poszanowania zachowania uczciwej konkurencji oraz równego traktowania wykonawców przyjmując założenia lub prowadząc dedukcję, która nie wynika z odpowiedzi na wyraźnie sformułowane żądanie wyjaśnienia braku rażąco niskiej ceny.

Wyjaśnienia Wykonawcy nie są oparte na rzeczywistych kalkulacjach ale na ich hipotetycznym wariacie. Nie sposób bowiem przyjąć, że wszystkie osoby zaangażowane przez Wykonawcę będą miały taką samą stawkę. Dotyczy to zarówno biegłych rewidentów – zadeklarowana stawka 180 zł ale również – jak ujawnił Wykonawca w swoich wyjaśnieniach – dla: Kierownika projektu, Aplikantów i Asystentów biegłego rewidenta – 60 zł (stawka godzinowa).

Doświadczenie życiowe uczy bowiem, że stanowiska kierownicze (np. Kierownik projektu) są wynagradzane wyżej niżli stanowiska asystenckie. Pomimo tego Zamawiający nie zreflektował słabości wyjaśnień Wykonawcy.

Warto też zauważyć, że Wykonawca w żaden sposób nie dookreślił kompetencji wymaganych od Kontrolera jakości ani zakresu jego zadań, co w żaden sposób nie pozwala na odniesienie się do realności zaproponowanej stawki.

Oprócz braków w zakresie zastosowanych stawek, kalkulacja przedstawiona przez Wykonawcę nie może też zostać uznana za szczegółową (czego wymagał Zamawiający)

z uwagi na brak jakiegokolwiek uzasadnienia dla przyjętej pracochłonności. Należy bowiem zauważyć, że całość wyjaśnień złożonych przez Wykonawcę składa się z dwóch pozycji kalkulacyjnych:

- stawki,
- założonej pracochłonności.

Wykonawca poinformował Zamawiającego o liczba godzin zaplanowanych do badania (oddziały, Centrala i łączne) zarówno dla badania za rok 2025, jak i za 2026. W żaden sposób jednak nie uzasadnił, ani nawet nie uprawdopodobnił zasadności tak przyjętych godzin.

W efekcie Zamawiający nie mógł ustalić czy przyjęta liczba godzin faktycznie odpowiada wymaganej pracochłonności czy też może jest niedoszacowana. Z tego powodu nie wiadomo czy przyjęta pracochłonność jest taka sama jak faktycznie przeznaczona przez Wykonawcę na realizację poprzedniego, analogicznego zamówienia dla Zamawiającego, czy też jest od niej większa (a jeśli tak to dlaczego), czy też może mniejsza (a jeśli tak to dlaczego). Mając zaś wiedzę o zmianach, które zaszły po stronie Zamawiającego mógłby On wówczas odnieść się do planowanej pracochłonności.

Co więcej Wykonawca nawet nie potwierdził, że przyjął pracochłonność w oparciu o obowiązujący u Wykonawcy system zarządzania jakością, czy też może przyjął pracochłonność w wysokości odbiegającej od stosowanego systemu zarządzania jakością (a jeśli tak to dlaczego).

Obecnie więc – pomimo żądania przedstawienia szczegółowej kalkulacji – Wykonawca nie dostarczył jej Zamawiającemu. Zamiast tego zaś Wykonawca uznał za stosowne przedstawić arbitralnie jedną z dwóch składowych kosztów wynagrodzeń (a bezspornym jest, że wynagrodzenia stanowią istotną składową ceny lub kosztu).

Zamawiający na etapie formułowania wezwania do wyjaśnień rażąco niskiej ceny nie mógł przewidzieć w jakiej formule te wyjaśnienia zostaną złożone, stąd sformułowanie „pracochłonność” nie pojawiło się bezpośrednio w wezwaniu wystosowanym do Wykonawcy. Jeśli jednak Wykonawca zdecydował się zastosować określony format udzielenia odpowiedzi, to dla rozwiania wątpliwości Zamawiającego miał obowiązek choćby śladowo odnieść się do podstawy zastosowanej pracochłonności.

Odwołujący jest świadomy, że ponowne wezwanie do złożenia wyjaśnień kalkulacji ceny nie jest co do zasady wykluczone. Niemniej możliwość żądania od wykonawcy doprecyzowania elementów kalkulacji lub udzielenia szerszych informacji w zakresie pierwotnie przekazanych wyjaśnień, jest uzasadniona jedynie w przypadku szczegółowego i rzetelnego udzielenia przez wykonawcę wyjaśnień na pierwsze żądanie. Powtórzenie wezwania musi wynikać więc z obiektywnych okoliczności uzasadniających uszczegółowienie pierwszych wyjaśnień, a ponawianie wezwania nie może następować w sytuacji, gdy wyjaśnienia są niekompletne, lakoniczne, czy nie zawierają odpowiedzi na wszystkie pytania zamawiającego (tak wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 19 czerwca 2024 r. sygn. KIO 1817/24). Z tego powodu Odwołujący uważa, że w analizowanym przypadku, uwzględniając niekompletność i lakoniczność wyjaśnień złożonych przez Wykonawcę wzywaniem Go do ponownych wyjaśnień nie realizowałoby określonego ustawą PZP celu badania rażąco niskiej ceny.

Zamawiający przeszedł także do porządku dziennego nad faktem, że Wykonawca nie załączył żadnego dowodu do wyjaśnień.

Odwołujący ma świadomość, że dowodem mogą być również same wyjaśnienia złożone przez wykonawcę (wyrok Krajowej Izby Odwoławczej z dnia 11 lutego 2022 r. KIO 224/22 albo z dnia 19 czerwca 2024 r. KIO 1817/24). Podkreślić jednak należy, że jest to możliwe tylko wówczas, jeśli cechują się one dostatecznym stopniem szczegółowości. Skoro jednak w przedmiotowej sprawie jest tak wiele wątpliwości (a konkretnie: jakie są faktyczne

stawki biegłych rewidentów od drugiego do osiemnastego oraz stawki kierownika projektu, aplikantów i asystentów biegłego rewidenta, a także kontrolera jakości), to nie sposób uznać, że wyjaśnienia Wykonawcy są dostatecznie szczegółowe. Można zaryzykować twierdzenie, że Wykonawca celowo nie zdecydował się na przedstawienie żadnych dowodów, co samo

w sobie powinno stanowić o uznaniu złożonych wyjaśnień za nieudzielone.

Nie jest rolą Odwołującego podpowiadać Zamawiającemu albo Wykonawcy jakie dowody mogłyby być przedłożone. Warto zaznaczyć, że Wykonawca realizował poprzednie analogiczne zamówienie dla Zamawiającego, dla potrzeb którego również zawierał umowy

z biegłymi rewidentami i nic nie stało na przeszkodzie, żeby poinformować Zamawiającego

o zastosowanych wówczas stawkach (po ich odpowiednim zindeksowaniu), przedstawiając jako dowody zawarte wówczas umowy.

Mając powyższe na uwadze Zamawiający powinien był uznać, że Wykonawca nie sprostał obowiązkowi obalenia domniemania istnienia rażąco niskiej ceny. Na podstawie fragmentarycznych wyjaśnień i braku załączenia jakichkolwiek dowodów należy stwierdzić, iż potwierdzają one wręcz rażąco niski charakter zaoferowanej ceny.

Na pewno bowiem przedstawiona przez Wykonawcę kalkulacja nie jest rzetelną kalkulacją ceny lecz cząstkowym i hipotetycznym rozważaniem ile mogłyby wynieść koszty realizacji przedmiotowego zamówienia gdyby:

-stawkę przewidzianą (choć nieudowodnioną) dla pierwszego biegłego rewidenta zastosować również dla innych biegłych rewidentów oraz

-nieudowodnioną stawkę 60 zł zastosować dla Kierownika projektu, Aplikantów i Asystentów biegłego rewidenta oraz

-nieudowodniona stawka przewidziana dla kontrolera jakości nie była zaniżona w stosunku do kompetencji oczekiwanych od tej osoby,

-przyjęta pracochłonność zaplanowanej realizacji zamówienia została w jakikolwiek sposób uzasadniona.

Zamawiający dając wiarę przedłożonej kalkulacji naruszył art. 226 ust. 1 pkt 8 w zw. z art. 16 PZP i w zw. z art. 224 ust. 5 i 6 PZP.

Ad 2)

Wykonawca kilkakrotnie stwierdził w swoich wyjaśnieniach, że:

W zakresie wynagrodzeń wszystkich osób, skierowanych do realizacji niniejszego zamówienia przyjęto następujące czynniki:

✓ narzutów na wynagrodzenia,

W związku ze stosowaniem formy współpracy typu B2B oraz umowy zlecenia, wszelkie koszty dodatkowe pokrywane są przez wykonawców lub zleceniobiorców.

Takie wyjaśnienie jest jednak w sposób oczywisty sprzeczne ze stanem faktycznym, co Zamawiający winien z łatwością ustalić.

Jak bowiem wynika z Załącznika nr 7 do SWZ - „Wykaz osób skierowanych do realizacji zamówienia” podstawą do dysponowania osobami jest umowa o pracę:

2. A.S. 3567 OT KOWR w Białymstoku Umowa o pracę oraz Umowa cywilnoprawna;

10. D.W. 12018 OT KOWR w Łodzi Umowa o pracę oraz Umowa cywilno-prawna;

13. J.M. 11604 OT KOWR w Poznaniu Umowa o pracę oraz Umowa cywilnoprawna;

17. G.G. 11222 OT KOWR w Warszawie Umowa o pracę oraz Umowa cywilno-prawna.

Tytułem wyjaśnienia warto wskazać, że alternatywa co do formy zatrudnienia, którą zdaje się sugerować Wykonawca, jest jedynie pozorna, a to z racji wymogów i ograniczeń określonych ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (zwanej dalej ustawą o biegłych rewidentach) – firma audytorska nie może powierzyć funkcji kluczowego biegłego rewidenta innej osobie wpisanej na listę firm audytorskich. Wynika to z łącznego odczytania następujących przepisów tej ustawy:

-zgodnie z art. 66 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach: „Do każdego badania (...) firma audytorska wyznacza przynajmniej jednego (...) kluczowego biegłego rewidenta (...), kierując się koniecznością zapewnienia wysokiej jakości badania (...) oraz spełnienia wymogów w zakresie niezależności i kompetencji umożliwiających właściwe przeprowadzenie badania (...)” - co oznacza, że dla każdego badania oddziału KOWR oraz oddziału ZWRSP będzie musiał zostać wyznaczony kluczowy biegły rewident,

-w myśl art 48 ust. 2 „Przeprowadzając badanie (...), firma audytorska może,

w drodze umowy zawartej w formie pisemnej, powierzyć wykonanie w jej imieniu i na jej rzecz niektórych czynności badania (...) osobie fizycznej, osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej: 1) wpisanym na listę, o której mowa

w art. 57 ust. 1 (...) zwanych dalej "podwykonawcami", jednak przy uwzględnieniu brzmienia art. 48 ust. 2a tej ustawy o treści „Przedmiotem umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2, nie może być powierzenie funkcji kluczowego biegłego rewidenta (...)”.

Powoduje to, że wskazanie w Załączniku nr 7 do SWZ - „Wykaz osób skierowanych do realizacji zamówienia” danej osoby jako „[przeprowadzenie badania sprawozdań finansowych KOWR i ZWRSP za rok 2025 i 2026]” jest tożsame ze wskazaniem ich jako kluczowego biegłego rewidenta dla sprawozdania tego oddziału. Z uwagi jednak, że w/w osoby mają zarejestrowane firmy audytorskie (jako osoby działające we własnym imieniu i na własny rachunek – dowód: wydruki z publicznie dostępnej listy firm audytorskich prowadzonej przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego, o której mowa w art. 57 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, w załączeniu) nie może im zostać powierzone w drodze umowy zawartej w formie pisemnej wykonanie w imieniu Wykonawcy i na Jego rzecz funkcji kluczowego biegłego rewidenta. Muszą więc one zostać zaangażowane przez Wykonawcę w ramach stosunku pracy.

Wynagrodzenia wypłacane w ramach stosunku pracy stanowią podstawę do ustalenia narzutów, w szczególności na ubezpieczenie emerytalne, ubezpieczenie rentowe, ubezpieczenie wypadkowe, Fundusz Pracy, FGŚP. Tymczasem w swoich wyjaśnieniach Wykonawca nie uwzględnił kosztów takich narzutów (pomimo wskazania umowy o pracę jako podstawy dysponowania). Podkreśla to niewiarygodność przedstawionych przez Wykonawcę wyjaśnień.

Ponadto Wykonawca zabudżetował koszty Kontrolera jakości, Kierownika projektu, Aplikantów oraz Asystentów biegłego rewidenta, określając przy tym:

W zakresie wynagrodzeń wszystkich osób, skierowanych do realizacji niniejszego zamówienia przyjęto następujące czynniki:

✓ narzutów na wynagrodzenia,

W związku ze stosowaniem formy współpracy typu B2B oraz umowy zlecenia, wszelkie koszty dodatkowe pokrywane są przez wykonawców lub zleceniobiorców.

Odwolujący ponownie zwraca uwagę, że Wykonawca nie tylko nie uznał za stosowne dołączyć do Swoich wyjaśnień jakiegokolwiek dowodu (wbrew wyraźnego żądaniu wyartykułowanego przez Zamawiającego) ale nawet w treści swoich wyjaśnień nie poinformował na jakiej konkretnie podstawie będzie dysponował tymi osobami (wymieniając jedynie katalog możliwych podstaw). Już sama ta okoliczność nadaje wyjaśnieniom Wykonawcy przymiot braku wiarygodności.

Niezależnie od tego jednak Wykonawca wprost wskazał, że przynajmniej dla części tych osób podstawą funkcjonowania będą „umowy zlecenia”, deklarując zarazem, że nie będą one podlegać narzutom na wynagrodzenia. Tymczasem umowy zlecenia stanowią co do zasady podstawę do ustalenia narzutów w postaci składek na ubezpieczenie emerytalne, ubezpieczenie rentowe, ubezpieczenie wypadkowe, Fundusz Pracy, FGŚP, a częstokroć również na ubezpieczenie chorobowe .

Tymczasem w swoich wyjaśnieniach Wykonawca nie uwzględnił kosztów takich narzutów (pomimo wskazania umowy zlecenia jako podstawy dysponowania). Bezspornym przy tym w sprawie jest okoliczność, że „wynagrodzenia wraz z pochodnymi” (jak określił to Zamawiający w swoim wezwaniu) stanowią istotną część składową ceny lub kosztu. Podkreśla to niekompletność i niewiarygodność przedstawionych przez Wykonawcę wyjaśnień.

Ad 3)

Zamawiający mógł z łatwością ocenić, że cena zaproponowana przez Wykonawcę jest rażąco niska (a przynajmniej powziąć co do tego uzasadnione wątpliwości).

Jak wynika z protokołu postępowania w trybie przetargu nieograniczonego w dniu 17.06.2025 (a więc niespełna dwa miesiące przed wszczęciem postępowania) Zamawiający zwrócił się m.in. do Wykonawcy o oszacowanie wartości zamówienia, przedstawiając szczegółowe informacje nt. przedmiotu zamówienia. Wykonawca w odpowiedzi oszacował wartość zamówienia na kwotę 1.500.000 zł netto (co odpowiednio przekłada się na wartość brutto w kwocie 1.845.000 zł).

Tymczasem cena Wykonawcy w ofercie złożonej zaledwie dwa i pół miesiąca później wynosi już 1.150.000,00 zł netto oraz 1.414.500,00 zł brutto. Powoduje to różnicę w dokonanych wycenach o ok. 23% in minus. Warto przy tym zaznaczyć, że Zamawiający nie dokonał zmian w opisie przedmiotu zamówienia ani nie ujawnił żadnych nowych informacji, które mogłyby wpłynąć na zmianę wcześniej dokonanej wyceny szacunkowej.

Odwolujący ma świadomość, że wycena szacunkowa, dokonywana na potrzeby ustalenia wartości zamówienia, z założenia cechuje się pewnym przybliżeniem i częstokroć różni się od wnikliwej wyceny dokonanej na etapie składania oferty. Tym niemniej, w analizowanej sprawie trzeba wziąć jeszcze pod uwagę następujące okoliczności.

Przede wszystkim należy zauważyć, że Wykonawca realizował poprzednie analogiczne zamówienie dla

Zamawiającego. W ofercie złożonej w listopadzie 2023 r.

(dwa lata temu) Wykonawca zaproponował wynagrodzenie w kwocie 1.537.500 zł, co się przekłada na wartość netto 1.250.000 zł. Dokonując więc szacunkowej wyceny wartości obecnego postępowania Wykonawca miał najpełniejszą wiedzę co do przedmiotu zamówienia spośród wszystkich wykonawców – dysponował nie tylko informacjami udostępnionymi przez Zamawiającego na etapie zapytania o oszacowanie ceny ale również kompleksową i aktualną wiedzą uzyskaną podczas realizacji badań za ostatni rok (czyli sprzed kilku miesięcy). Powoduje to, że dokonując szacunku nie działał w warunkach niepewności właściwej pozostałym wykonawcom i uprawdopodobnia to, że przedstawiona wówczas wycena szacunkowa nie była obarczona przybliżeniem właściwym zwykle wycenom dokonywanym przez innych wykonawców.

A zatem to właśnie wycena szacunkowa przedstawiona przez Wykonawcę była wyceną realną i rynkową. Wspiera taki wniosek również odniesienie się do konkretnych wartości: w wycenie szacunkowej Wykonawca określił wartość jako 1.500.000 zł netto, czyli

o 20% więcej od ceny, za którą realizował zamówienie dwa lata wcześniej. Realność tę potwierdza odczyt wskaźników w tabeli „Wybrane miesięczne wskaźniki makroekonomiczne” (dostępnej w domenie publicznej <https://stat.gov.pl/wskazniki-makroekonomiczne/>) w której w arkuszu pn. USŁUGI BIZN. dla sekcji „działalność prawnicza, rachunkowo-księgowo i doradztwo podatkowe” wskazany jest wzrost cen rok do roku 122,2 czyli o 22.2% (dla 12'2024) lub 125,5 czyli o 25,5% (dla 08'2025).

Odwołujący zdaje sobie sprawę, że w typowych warunkach opisywana tutaj rażąca obniżka ceny, zarówno w stosunku do wyceny dokonanej dwa i pół miesiąca wcześniej, jak i w stosunku do ceny sprzed dwóch lat (i to w warunkach potwierzonego przez Główny Urząd Statystyczny stałego wzrostu cen w branży) nie musiałyby sama w sobie automatycznie prowadzić do ostatecznego stwierdzenia istnienia rażąco niskiej ceny. Wykonawca dostał jednak szansę na złożenie szczegółowej kalkulacji ceny oferty, wykazując wszystkie koszty bezpośrednie, w szczególności wynagrodzenia wraz z pochodnymi oraz koszty pośrednie i przedstawienia dowodów potwierdzających ich wysokość. Z tej szansy Wykonawca jednak nie skorzystał – nie tylko nie złożył szczegółowej kalkulacji ale wręcz złożył ją:

- niekompletną (nie podając stawek dla biegłych rewidentów innych niż pierwszy biegły rewident),
- sprzeczną z obowiązującymi przepisami prawa (nie kosztorysując narzutów na wynagrodzenia dla osób, którymi będzie dysponował na podstawie umów o pracę oraz umów zlecenia),
- nieskonkretyzowaną (nie precyzując jakie będą faktyczne stawki dla Kierownika projektu oraz Aplikantów i Asystentów biegłego rewidenta, ani nie precyzując na jakiej podstawie będzie nimi dysponować),
- gołosłowną (niepopartą żadnym dowodem pomimo wyraźnego żądania zgłoszonego przez Zamawiającego).

Zatem w ocenie Odwołującego cena zaproponowana w ofercie Wykonawcy jest ceną rażąco niską. Ostatecznie więc Odwołujący uważa odwołanie za usprawiedliwione a wnioski postawione na wstępie – za zasadne.

Po przeprowadzeniu rozprawy z udziałem Stron i Uczestnika postępowania odwoławczego, na podstawie zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego oraz oświadczeń, a także stanowisk Stron i Uczestnika postępowania, Krajowa Izba Odwoławcza ustaliła i zważyła, co następuje:

Izba ustaliła, iż nie została wypełniona żadna z przesłanek skutkujących odrzuceniem odwołania, odwołanie nie zawierało braków formalnych i mogło zostać rozpoznane merytorycznie.

W ocenie Izby Odwołujący wykazał interes we wniesieniu odwołania i możliwość poniesienia szkody w postaci utraty zamówienia i osiągnięcia zysku. Odwołujący złożył

w postępowaniu ofertę, natomiast Zamawiający dokonał wyboru oferty najkorzystniejszej,

z naruszeniem przepisów ustawy Pzp, ponieważ zdaniem Odwołującego oferta ta podlega odrzuceniu. Działania te oznaczają, że Odwołujący nie uzyska zamówienia i nie osiągnie zysku z jego realizacji.

Zgłoszenie przystąpienia do postępowania odwoławczego po stronie Zamawiającego złożył wykonawca Instytut Studiów Podatkowych Modzelewski i Wspólnicy – Audyty Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Warszawie. Izba potwierdziła skuteczność zgłoszenia i dopuściła Wykonawcę jako Przystępującego. Przystępujący złożył stanowisko pisemne wraz z materiałem dowodowym, wnosząc o oddalenie odwołania.

Zamawiający złożył odpowiedź na odwołanie, w której wnosił o jego oddalenie jako niezasadnego.

Odwołujący w odwołaniu wiernie przywołał elementy stanu faktycznego istotne dla rozstrzygnięcia sporu, nie zachodziła konieczność ich powielania.

Biorąc pod uwagę stan faktyczny oraz stanowiska Stron i Uczestnika postępowania odwoławczego Izba uznała, że odwołanie nie mogło być uwzględnione.

Art. 224 ust. 4 ustawy Pzp stanowi, że w przypadku zamówień na roboty budowlane lub usługi, zamawiający jest obowiązany żądać wyjaśnień, o których mowa w ust. 1,

co najmniej w zakresie określonym w ust. 3 pkt 4 i 6, natomiast z ust. 5 wynika, że obowiązek wykazania, że oferta nie zawiera rażąco niskiej ceny lub kosztu spoczywa na wykonawcy.

Z art. 224 ust. 6 wynika, że odrzuceniu, jako oferta z rażąco niską ceną lub kosztem, podlega oferta wykonawcy, który nie udzielił wyjaśnień w wyznaczonym terminie, lub jeżeli złożone wyjaśnienia wraz z dowodami nie uzasadniają podanej w ofercie ceny lub kosztu.

Zgodnie z art. 226 ust. 1 pkt 8 ustawy Pzp zamawiający odrzuca ofertę, jeżeli zawiera rażąco niską cenę lub koszt w stosunku do przedmiotu zamówienia.

Na podstawie art. 239 ust. 1 i 2 PZP, zamawiający wybiera najkorzystniejszą ofertę na podstawie kryteriów oceny ofert określonych w dokumentach zamówienia, zaś najkorzystniejsza oferta to oferta przedstawiająca najkorzystniejszy stosunek jakości do ceny lub kosztu lub oferta z najniższą ceną lub kosztem.

W złożonych wyjaśnieniach Przystępujący wyjaśnił, że w badaniu sprawozdań finansowych weźmie udział zespół biegłych rewidentów oraz asystenci, aplikanci, kontroler jakości oraz kierownik projektu. Określono liczbę godzin dla poszczególnych grup zadaniowych. Następnie Przystępujący podał, jakie czynniki przyjęto do wyliczenia wynagrodzeń osób skierowanych do realizacji zamówienia. Wskazano, że stosowana będzie w dużej mierze forma współpracy B2B oraz umowy zlecenia, więc koszty wynagrodzeń pokrywają zleceniobiorcy. Rodzi to brak kosztów urlopów, delegacji i innych absencji oraz pozostałych kosztów. Dalej Przystępujący wskazał, że w badaniu uczestniczyć będzie Pan S.M., pełniący jednocześnie funkcję wiceprezesa zarządu. Przystępujący podał jakie stawki wynagrodzenia przyjął dla pierwszego biegłego rewidenta (180 zł/h), dla kontrolera jakości (180 zł/h), kierownika projektu, aplikantów i asystentów biegłego rewidenta (60 zł/h).

W wyjaśnieniach zaznaczono również, że w umowach wynagrodzenia członków zespołu uwzględniony został koszt składki PANA w wysokości 2,29% za rok 2025. Przystępujący podał, że pozostałe koszty tworzące cenę to koszty delegacji, koszty administracyjno-techniczne oraz koszty Zarządu. Następnie Przystępujący pomnożył podane stawki przez liczbę godzin zakładaną do wykonania poszczególnych badań finansowych. Podano także wysokość zakładanych kosztów delegacji, zarządu i kosztów administracyjno-technicznych. Na końcu Przystępujący określił procent przewidywanego zysku.

Zarzuty odwołania ograniczają się do twierdzeń, nie popartych dowodami. Odwołujący wywodzi, że podana przez Przystępującego stawka wynagrodzenia 180 zł dotyczy tylko pierwszego biegłego rewidenta, ale Izba tych twierdzeń nie podziela. Zauważyć należy, iż stawka proponowana została przemnożona przez zakładaną liczbę godzin potrzebną na realizację przedmiotu zamówienia. Odwołujący jako profesjonalista doskonale zdaje sobie sprawę, że jedna osoba nie wykona takiego zakresu zamówienia. Świadczy o powyższym

i zakładana liczba godzin i konieczność wykazania się dysponowaniem odpowiednim zespołem specjalistów w ramach podmiotowych środków dowodowych. Skoro zaś zakładana stawka została przemnożona przez liczbę godzin w ujęciu całościowym, to dla Izby oczywistym jest, że stawka godzinowa dotyczy wszystkich biegłych rewidentów a nie tylko pierwszego z nich. Odwołujący nie zakwestionował przy tym pracochłonności podanej przez Przystępującego. Wywodzono w odwołaniu, że Wykonawca w wyjaśnieniach nie uzasadnił, ani nawet nie uprawdopodobnił zasadności wysokości tak przyjętych godzin. Odwołujący pomija,

że w punkcie **Informacje uzupełniające** wyjaśnień Przystępujący zaznaczył, że ma doświadczenie w postaci wykonywania poprzedniego zamówienia dla KOWR, *copozwała mu zaoszczędzić znacznie więcej czasu na pozyskiwanie i analizowanie informacji oraz danych dotyczących tych jednostek w procesie realizacji usług objętych obecnym postępowaniem. Dzięki temu Wykonawca może dostarczyć bardziej efektywne i precyzyjne usługi w zakresie badania sprawozdań finansowych.*

Odwołujący nie zakwestionował także wysokości samej stawki przyjętej do wyliczeń, a jej wysokość wskazuje, że jest ona dużo wyższa, niż najniższe stawki dla umów zleceń określone odrębnymi przepisami. W ramach kwestionowania wysokości stawek Odwołujący podnosił jedynie, że w jego ocenie stawka 60 zł/h dla kierownika projektu wydaje się niska.

Na tę okoliczność nie przedstawiono jednak żadnych dowodów. W przypadku podobnych zamówień głównym składnikiem kosztów są koszty osobowe. Mamy do czynienia

z przedmiotem zamówienia polegającym na świadczeniu usług audytowych, a więc usług niematerialnych, w których kluczową rolę odgrywa osoba świadcząca daną usługę. Gdyby kalkulacja przedstawiona przez Przystępującego odnosiła się do stawek zbliżonych do minimalnych według odrębnych przepisów, wtedy faktycznie zasadne byłoby przedstawienie dowodów na wysokość stawek. Bezcelowe wydaje się przedstawianie dowodów, w sytuacji, gdy wysokość stawki znacząco przewyższa progi minimalne. Jeżeli zaś Odwołujący uważał, że zaproponowane stawki odbiegają realnie od stawek rynkowych kosztów pracy na umowę

o pracę lub umowę zlecenia, to winien w tym zakresie przedstawić odpowiednie dowody. Izba podziela stanowisko przedstawione przez Przystępującego w piśmie procesowym, że *Kalkulacja kosztów wykonania zamówienia może być*

traktowana jako swojego rodzaju dowód uzasadniający zaoferowaną cenę. Potwierdza to także przywołane w piśmie orzecznictwo.

Przystępujący nie zaprzeczył, że część osób będzie zatrudniona w oparciu o umowę o pracę. Według Odwołującego Wykonawca pominął tę okoliczność w wyjaśnieniach. Izba zwraca jednak uwagę, że w wyjaśnieniach Przystępujący zaznaczył, że *przeważającą formą współpracy typu B2B*. Błędnie więc Odwołujący zakłada, że przedstawiona stawka godzinowa odnosi się tylko do umów B2B lub zlecenia. Zamawiający czytając wyjaśnienia całościowo, wiedział, że stosunkiem łączącym Przystępującego z osobami skierowanymi do wykonania przedmiotu zamówienia będzie w dużej mierze B2B, umowa zlecenia ale także umowa o pracę.

Nie ulega natomiast wątpliwości, że stawka 180 zł/h jest znacząco wyższa niż stawki minimalnej dla umowy o pracę, także z zarzutami, do poniesienia których zobowiązany jest pracodawca. W wyjaśnieniach Przystępujący złożył również oświadczenie, że *wszelkie wynagrodzenia nie są niższe od minimalnego wynagrodzenia za pracę albo minimalnej stawki godzinowej, ustalonych na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1773) oraz przepisów odrębnych właściwych dla spraw z którymi związane jest realizowane zamówienie. Wszystkie stosowane stawki wynagrodzeń są znacząco wyższe od najniższej stawki minimalnej. Ponadto oświadczają o zgodności z przepisami z zakresu prawa pracy i zabezpieczenia społecznego, obowiązującymi w miejscu, w którym realizowane jest zamówienie oraz są zgodne z przepisami z zakresu prawa pracy i zabezpieczenia społecznego, obowiązującymi w miejscu, w którym realizowane jest zamówienie*. Odwołujący nie przedstawił wyliczeń, założeń, z których wynikałoby, że wysokość zakładanej stawki nie pozwala na pokrycie zobowiązań publicznych przez pracodawcę lub że po pokryciu tych zobowiązań stawka pracownicza może przyjąć poziom nierynkowy. Na marginesie wdrożeniu tylko dostrzec, że w piśmie procesowym przedstawiono symulację kosztów przy zastosowaniu sposobu zatrudnienia umowy o pracę i z wyliczeń tych wynika jasno, że koszty nie zostały przez Przystępującego w wyjaśnieniach zaniżone.

Ostatni z zarzutów w ocenie Izby w zasadzie nie odnosi się do naruszenia przepisów ustawy Pzp. Odwołujący podnosi w odwołaniu, że cena zaoferowana Zamawiającemu odbiega od wartości, którą podał Wykonawca odpowiadając na zapytanie Zamawiającego przesłane w ramach szacowania wartości zamówienia oraz że jest niższa niż cena zaoferowana w poprzednim postępowaniu. W jaki sposób takie postępowanie Przystępującego miałyby naruszać przepisy ustawy Pzp czy innych regulacji, Odwołujący nie wyjaśnił. Dostrzeżenia wymaga, iż udzielenie odpowiedzi na zapytanie Zamawiającego jest uprawnieniem danego podmiotu. Udzielenie odpowiedzi lub jej nie udzielenie nie rodzi dla Wykonawcy żadnych konsekwencji, a już z pewnością konsekwencji negatywnych. Wykonawca udziela odpowiedzi dobrowolnie, w dobrej wierze, biorąc pod uwagę znane mu czynniki przekazane przez Zamawiającego. Nie ma jednak obowiązku, nakazu, aby cena oferty składanej w postępowaniu prowadzonym na podstawie wyceny dokonanej przez Zamawiającego była identyczna, bardzo zbliżona, czy też taka sama jak ta w udzielonej na zapytanie odpowiedzi. Co więcej, taki Wykonawca nie ma nawet obowiązku złożyć w ogłaszonym postępowaniu oferty. Poza tym Zamawiający nie wysłał zapytania do jednego podmiotu a do wyliczenia wartości szacunkowej zamówienia może przyjąć wartości uśrednione z otrzymanych odpowiedzi. Jak celnie zauważył na rozprawie Zamawiający wysokość ceny ofertowej Odwołującego również in minus odbiegała od wartości podanej w odpowiedzi na zapytanie Zamawiającego.

Co do zaoferowania ceny niższej niż w poprzednim postępowaniu, ponownie powtórzyć należy, iż Przystępujący właśnie z faktu wykonywania już zamówień na rzecz Zamawiającego wywodzi pozytywne korzyści pozwalające mu obniżyć cenę oferty. Znany jest mu zakres obowiązków do wykonania, wie jaką wielkość zespołu powinien zaangażować dla efektywności pracy, wie także, jaką pracochłonność określić celem należytego wykonania obowiązków umownych. Nie dziwi zatem, że cena oferty obecnie może być niższa niż w poprzednio prowadzonym postępowaniu, skoro te czynniki zostały w jej wycenie uwzględnione.

W konsekwencji niezasadny okazał się również zarzut naruszenia art. 239 ustawy Pzp w związku z art. 16 ustawy Pzp. Zarzut ten należy uznać za wynikowy w stosunku do zarzutów związanych z wyborem oferty prawidłowo zbadanej przez Zamawiającego, która po potwierdzeniu spełnienia warunków udziału przez dany podmiot, może być uznana za najkorzystniejszą. W ocenie Izby Zamawiający w sposób prawidłowo dokonał badania i oceny ofert co do wyjaśnień cenowych przedstawionych przez Przystępującego.

Odwołujący nie wykazał jakie działania lub zaniechania Zamawiającego miały stanowić naruszenie zasad prowadzenia postępowania o udzielenie zamówienia publicznego określonych w art. 16 ustawy Pzp. Zamawiający identycznie potraktował wykonawców znajdujących się w tej samej sytuacji, kierując się ustalonymi regułami badania i oceny ofert w odniesieniu do wymogów określonych w SWZ i opisie przedmiotu zamówienia.

Biorąc powyższe pod uwagę, orzeczono jak w sentencji.

O kosztach postępowania odwoławczego orzeczono na podstawie art. 574 oraz art. 575 ustawy Pzp, a także w oparciu o przepisy § 5 pkt 1 i 2 lit. b oraz § 8 ust. 2 pkt 1 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 2020 roku w sprawie szczegółowych rodzajów kosztów postępowania odwoławczego, ich rozliczania oraz wysokości i sposobu pobierania wpisu od odwołania (Dz. U. z 2020r., poz. 2437 ze zmianami), orzekając w tym zakresie o obciążeniu kosztami postępowania stroną przegrywającą, czyli Odwołującego.

Przewodnicząca:

.....