

mgr Paweł Kołek<sup>1</sup>

## Skutki podatkowe zawarcia umowy konsorcjum

### Streszczenie:

Dynamika stosunków gospodarczo-prawnych pociąga za sobą budowanie przez przedsiębiorców porozumień by osiągnąć cel, jakim jest realizacja przedsięwzięcia o znacznej wartości. Umowa konsorcjum stanowi jedną z form prawnych dla takich porozumień. Wiąże się to z daleko posuniętą swobodą i elastycznością w zakresie ukształtowania tej umowy, stanowiąc alternatywę dla innej formy konsolidacji, jaką jest spółka. Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie problemu wpływu postanowień umowy konsorcjum na skutki podatkowe zarówno na gruncie podatku od towarów i usług, jak i podatku od osób prawnych. Rozważania dotyczą zatem ustalenia podmiotu, na którym spoczywa obowiązek podatkowy, jak również określenia pozycji lidera konsorcjum, wskazując na jego prawa i obowiązki. Głównym problemem jest analiza alokacji kosztów i przychodów oraz wzajemnych rozliczeń pomiędzy stronami konsorcjum. Artykuł stanowi również ostrożną próbę wskazania rozwiązań gospodarczo korzystniejszych w określonych kontekstach sytuacyjnych.

**Słowa kluczowe:** konsorcjum, alokacja kosztów i przychodów, podatki

### 1. Uwagi wstępne

Umowa konsorcjum (z łacińskiego *consortium*) oznacza wspólnotę będącą porozumieniem, w ramach którego przedsiębiorcy zobowiązują się wobec kontrahenta wykonać wspólnie przedsięwzięcie o znacznej wartości<sup>2</sup>. Najczęściej dotyczy to inwestycji związanych

<sup>1</sup> Paweł Kołek jest studentem V prawa na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie.

<sup>2</sup> Podobnie również: A. Herbert, *Rozdział IX. Spółka cywilna* [w:] *Prawo spółek osobowych. System Prawa Prywatnego. Tom 16*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2016, Legalis, nb. 147; M. Spyra, S. Włodyka, *Rozdział 10. Umowy i porozumienia o współpracę przedsiębiorców (umowy kooperacyjne)* [w:] *Prawo umów handlowych. System Prawa Handlowego. Tom 5*, red. M. Stec, Warszawa 2017, Legalis, nb. 63.

z infrastrukturą budowlaną czy też energetyczną. Przyczyny zawiązania konsorcjum związane są ze skalą projektu, wysokimi kosztami, a także wymogami formalnymi przedsięwzięcia gospodarczego. Niesłusznie przyjmuje się w literaturze<sup>3</sup>, iż utworzenie konsorcjum zawsze jest związane z niemożliwością wykonania przez jedną ze stron samodzielnie całej inwestycji. Często jedynym powodem zawarcia umowy konsorcjum jest ograniczenie ryzyka gospodarczego związanego z przedsięwzięciem. Jednocześnie możliwość współpracy w ramach konsorcjum oznacza, iż przedsiębiorcy dla jednostkowego przedsięwzięcia gospodarczego nie są zobowiązani tworzyć odrębnego bytu prawnego, jakim jest spółka.

Konsorcjum jako forma organizacyjno-prawna nie podlega przepisom oraz wynikającym z nich ograniczeniom zawartym w Kodeksie spółek handlowych<sup>4</sup>. Zapewnia ona zatem stronom umowy dużą swobodę w zakresie jej ukształtowania, opartą na cywilnoprawnej zasadzie swobody umów. Strony, zgodnie z art. 353<sup>1</sup> Kodeksu cywilnego<sup>5</sup>, zawierając umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Zawarcie umowy konsorcjum wiąże się nie tylko ze swobodą w zakresie jej ukształtowania, ale także brakiem sztywnych regulacji wprowadzających ograniczenia. Może to implikować wątpliwości i problemy co do oceny charakteru prawnego utworzonego konsorcjum. Doniosłość tych wątpliwości będzie miała znaczenie dla opodatkowania umowy konsorcjum, zwłaszcza na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług<sup>6</sup>.

Niniejsze opracowanie nie ma w założeniu uzupełnienia bogatego dorobku literatury i orzecznictwa w zakresie badania – w sensie cywilnoprawnym – czym jest umowa konsorcjum. Ważniejszym problemem i niewątpliwie luką w literaturze jest analiza skutków podatkowych umowy konsorcjum, co będzie wymagało jednak uprzedniego określenia statusu konsorcjum na gruncie prawa cywilnego, a następnie dokonania pogłębionej analizy podatkowej. Analiza ta będzie skupiała się na ustaleniu, czy status podatnika w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku od towarów i usług posiada konsorcjum, czy też każdy z konsorcjantów indywidualnie. Implikowało to będzie kolejne problemy, a mianowicie kwestię alokacji kosztów i przychodów, wzajemne rozliczenia pomiędzy stronami konsorcjum, jak również pomiędzy stronami a liderem konsorcjum. Zasadnicze znaczenie dla ich rozwiązania będzie miało badanie odpowiednich postanowień, które strony mogą zawrzeć w umowie konsorcjum.

## 2. Charakter prawny konsorcjum na gruncie prawa cywilnego

Konsorcjum jest stosunkiem cywilnoprawnym, którego definicja legalna nie została *expressis verbis* wyrażona ani w prawie cywilnym, ani w prawie podatkowym.

<sup>3</sup> J. Jędrszczyk, W. Serda, A. Szumański, *Wzory pism z zakresu prawa spółek wraz z komentarzem, orzecznictwem, literaturą*, Kraków 1997, s. 34.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2017, poz. 1577 ze zm.); dalej jako: k.s.h.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2018, poz. 1025 ze zm.); dalej jako: k.c.

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2017, poz. 1221 ze zm.); dalej jako: u.p.t.u.

Konsekwencją tego stwierdzenia jest uznanie, iż umowa konsorcjum jest umową nienazwaną, którą strony kształtują, jak zostało to wcześniej wyrażone, w myśl zasady swobody umów. Ponadto przepisy obowiązującego prawa nie przyznają konsorcjum ani osobowości prawnej, ani zdolności prawnej.

Ustawodawca, pomimo że nie dokonał całościowej regulacji instytucji prawnej, jaką jest konsorcjum, używa tego pojęcia w szeregu aktów normatywnych, wskazując jego znaczenie na potrzeby regulowanej materii. Przykładem jest tutaj ustawa o zasadach finansowania nauki<sup>7</sup>, gdzie ustawodawca posługuje się tym terminem i wyjaśnia, czym jest „konsorcjum naukowe”<sup>8</sup>. Z kolei ustawa Prawo zamówień publicznych<sup>9</sup>, która w obrocie gospodarczym ma najistotniejsze znaczenie, w ogóle nie używa pojęcia konsorcjum. Natomiast w orzecznictwie sądowym oraz piśmiennictwie posługuje się tym terminem w odniesieniu do wspomnianej ustawy. W związku z tym, aby wyznaczyć ramy dla analizy podatkowej, niezbędne jest określenie przedmiotu badania w sensie cywilnoprawnym, wskazując które obszary są problemem w odniesieniu do opodatkowania umowy konsorcjum.

W literaturze przedmiotu<sup>10</sup> dokonuje się klasyfikacji konsorcjów według różnych kryteriów. Podstawowym podziałem, który jednocześnie ma najistotniejsze znaczenie, jest wyróżnienie ze względu na rodzaj wspólnego przedsięwzięcia, z powodu którego konsorcjum zostało utworzone, na konsorcja przedsiębiorców i konsorcja finansowe. Konsorcja finansowe „służą udostępnieniu szeroko pojętego kapitału inwestycyjnego bądź zabezpieczeniu transakcji handlowych w stosunkach krajowych i międzynarodowych”<sup>11</sup>. Można je podzielić na konsorcja kredytowe (utworzone przez banki do udzielenia wspólnego kredytu), konsorcja ubezpieczeniowe, czy też konsorcja faktoringowe. Zasadnicze znacznie gospodarcze mają jednak konsorcja przedsiębiorców, które mogą przybrać formę konsorcjów handlowych, usługowych, przemysłowych, inwestycyjnych. Są one zawiązywane dla realizacji określonych zadań, „z reguły przekraczających możliwości pojedynczego przedsiębiorcy lub wymagających współdziałania wielu przedsiębiorców o różnym zakresie działania”<sup>12</sup>.

Jak wcześniej wskazano, umowa konsorcjum jest umową nienazwaną. Należy jednak zauważyć, że treść ukształtowanej umowy może zawierać elementy umów regulowanych w Kodeksie cywilnym (np. spółka cywilna), jak również innych umów nienazwanych (np. umowa o współpracę). Właściwe dla umowy konsorcjum jest zawarcie w niej postanowień dotyczących wspólnego przedsięwzięcia. Przedsięwzięcie to powinno być w miarę możliwości szczegółowo określone co do czasu jego trwania i sposobu

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (t.j. Dz.U. z 2018, poz. 87 ze zm.).

<sup>8</sup> Konsorcjum naukowe to grupa jednostek organizacyjnych, w której skład wchodzi co najmniej jedna jednostka naukowa oraz co najmniej jeden przedsiębiorca, albo co najmniej dwie jednostki naukowe, podejmująca na podstawie umowy wspólne przedsięwzięcie obejmujące badania naukowe, prace rozwojowe lub inwestycje służące potrzebom badań naukowych lub prac rozwojowych.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (t.j. Dz.U. z 2017, poz. 1579 ze zm.).

<sup>10</sup> Por. A. Herbert, *op.cit.*, nb. 147; T. Mróz, A. Opalski, U. Promińska, *Rozdział X. Umowy strukturalne i organizacyjne w gospodarce* [w:] *Prawo spółek osobowych. System Prawa Prywatnego. Tom 9*, red. W.J. Kanter, Warszawa 2015, Legalis; M. Spyra, S. Włodyka *op.cit.*, nb. 63.

<sup>11</sup> T. Mróz, A. Opalski, U. Promińska, *op.cit.*, nb. 65.

<sup>12</sup> M. Spyra, S. Włodyka, *op.cit.*, nb. 221.

uczestnictwa we wspólnym przedsięwzięciu przez poszczególnych konsorcjantów. Wyznacza ono bowiem prawa i obowiązki stron w zakresie ich wspólnego działania<sup>13</sup>. Opcjonalnym elementem umowy może być wskazanie tzw. lidera konsorcjum, który będzie odpowiedzialny za koordynowanie działań wszystkich stron umowy, a także reprezentowanie w stosunkach zewnętrznych we własnym imieniu, ale na rachunek wszystkich konsorcjantów. Mogą oni również powierzyć prowadzenie spraw osobie trzeciej, niektórym konsorcjantom albo prowadzić je wspólnie.

Istotnym elementem każdej umowy konsorcjum jest określenie odpowiedzialności wobec osób trzecich, a także sprecyzowanie zakresu ryzyka wynikającego z wykonywaniem wspólnego przedsięwzięcia. Podział ryzyka, jak słusznie podkreśla się w piśmiennictwie, nie zawsze jest możliwy w stosunkach zewnętrznych konsorcjum. Wynika to bowiem często z braku jawności danego konsorcjum lub obowiązujących przepisów prawa. „Wówczas uczestnicy z reguły dążą do zawarcia w umowie konsorcjum postanowień dotyczących podziału odpowiedzialności i ryzyk w stosunkach wewnętrznych, pomiędzy nimi, tak aby ewentualne rozbieżności w odniesieniu do stosunków zewnętrznych mogły zostać usunięte w trybie regresowym<sup>14</sup>”.

Inne elementy umowy konsorcjum nie są typowymi jej postanowieniami, a zatem mogą być różnie określone przez strony i są zależne od ich woli. Konsekwencją tej swobody może być również ukształtowanie umowy konsorcjum, która w istocie będzie spółką cywilną. Istnieje w tym zakresie spór w literaturze. Część autorów twierdzi, iż konsorcjum jest co do zasady spółką cywilną, ponieważ zawierana jest po to, by dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego<sup>15</sup>. Natomiast pozostała część doktryny i orzecznictwa wskazuje, iż nie ma podstaw do automatycznego kwalifikowania umowy konsorcjum jako umowy spółki cywilnej. Właściwy jest drugi pogląd, ponieważ dopiero w sytuacji, gdy dana umowa wypełnia elementy konieczne (*accidentalai negotii*) umowy nazwanej, to winna być uznana za umowę nazwaną i wówczas zastosowanie powinny znaleźć przepisy regulujące ten stosunek prawny<sup>16</sup>.

Automatyczne kwalifikowanie umowy konsorcjum jako spółki cywilnej nie odpowiada zasadzie swobody umów. Wolą konsorcjantów może być związanie stosunku prawnego, który nie ma charakteru trwałego, sformalizowanego, a który jednocześnie nie będzie ograniczony regułami *ius cogens*. Stąd też w praktyce zawiera się umowy nienazwane, w której to strony umowy dokładnie określają zakres działania każdego konsorcjanta, a także prawa i obowiązki.

Powyższe rozważania dotyczące statusu prawnego konsorcjum, w szczególności w zakresie odpowiedzialności wobec osób trzecich, podziału ryzyka, ustanowienia

<sup>13</sup> S. Włodyka, *Strategiczne umowy przedsiębiorców*, Warszawa 2000, s. 258.

<sup>14</sup> K. Muchowska-Zwara, *Prawne problemy funkcjonowania konsorcjów uczestniczących w obrocie regulowanym przez Prawo zamówień publicznych*, Warszawa 2015, s. 5.

<sup>15</sup> A. Pęczyk-Tofel, M.S. Tofel, *Podatkowe traktowanie konsorcjum na gruncie VATU*, Mon. Pod. 9/2008, s. 53–53, SPH T. 5; A. Herbert, *op.cit.*, nb. 147; S. Włodyka *op.cit.*, nb. 63.

<sup>16</sup> Por. wyrok SN z dnia 9 lipca 2015 r., I CSK 353/14, LEX 1765999; wyrok SA w Gdańsku z dnia 28 października 2016 r., I A Ca 718/16, LEX 2337031; wyrok SN z dnia 23 września 2016 r., II CSK 27/16, LEX 2151414.

lidera konsorcjum, jak również szczegółowe postanowienia ustalone przez strony mają istotne znaczenie dla prawa podatkowego. Dlatego też odpowiednie ukształtowanie treści umowy może spowodować określone konsekwencje podatkowe, czasami skrajnie odmienne, zwłaszcza w sensie ekonomicznym.

### 3. Charakter prawny konsorcjum a prawo podatkowe

Analiza dotycząca konsorcjum w świetle prawa cywilnego ma wpływ na jej ocenę jako podmiotu prawa podatkowego. W myśl art. 7 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>17</sup> podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Ponadto, zgodnie z art. 7 § 2 o.p., ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1. Natomiast art. 135 o.p. stanowi, iż zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Mając na uwadze art. 15 ust. 1 u.p.t.u., podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust.2 u.p.t.u., bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Oznacza to, że z punktu widzenia podatku od towarów i usług, jak również podatku dochodowego od osób prawnych, podatnikiem nie jest konsorcjum ze względu na brak osobowości prawnej, a także brak przyznania przez ustawodawcę zdolności prawnej. Jednocześnie konsekwencją tego jest stwierdzenie, że podatnikiem będzie każdy z konsorcjantów.

Jeżeli konsorcjanci zdecydują się ukształtować umowę konsorcjum, która będzie spółką cywilną, to pomimo że nie jest ona osobą prawną, to w świetle przepisów ustawy o podatku od towarów i usług ma status podatnika. Wskazać należy, iż podatnikiem podatku od towarów i usług może być każdy samodzielny podmiot prawny, niezależnie od jego formy organizacyjno-prawnej. Status spółki cywilnej jako podatnika wynika nie tylko z ustawy o podatku od towarów i usług<sup>18</sup>, ale również z Ordynacji podatkowej<sup>19</sup>. Potwierdza to również orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>20</sup> oraz Trybunału Konstytucyjnego<sup>21</sup>.

W związku z powyższym, jeżeli konsorcjum nie ma cech spółki cywilnej, to podmiotem podatku od towarów i usług powinien być osobno każdy członek konsorcjum. Dlatego też, aby uniknąć wątpliwości interpretacyjnych co do charakteru prawnego

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2018, poz. 800 ze zm.); dalej jako: o.p.

<sup>18</sup> Art. 14 ust. 9a u.p.t.u. dotyczący prawa do zwrotu różnicy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przysługującym byłym wspólnikom spółki.

<sup>19</sup> Art. 115 § 1 o.p. traktujący o odpowiedzialności wspólnika spółki cywilnej całym majątkiem solidarnie z pozostałymi wspólnikami i spółką za zaległości podatkowe.

<sup>20</sup> Wyrok NSA (do 31 grudnia 2003 r.) w Białymstoku z dnia 25 kwietnia 1996 r., SA/Bk 211/95, LEX 26782; wyrok NSA z dnia 18 września 2007 r., I FSK 1191/06, LEX 441217; wyrok NSA z dnia 14 września 2010 r., I FSK 1443/09, LEX 786038; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lutego 2012 r., III SA/Gl 958/11, LEX 1429880; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 lipca 2014 r., I SA/Ol 397/14, LEX 1501962.

<sup>21</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., P 80/08 (Dz.U. Nr 44, poz. 362).

konsorcjum, a następnie określonych skutków podatkowych w zakresie jego działania, należy do umowy wprowadzić odpowiednie postanowienia, które *expressis verbis* będą wskazywać, że zamiarem stron było utworzenie spółki cywilnej w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Będzie to miało znaczenie w przypadku, gdy w strony w umowie konsorcjum zastosują instytucje, które właściwe są umowom nazwanym (spółka cywilna) albo spółkom Kodeksu prawa handlowego. Ponadto, mimo rozstrzygnięcia podstawowej kwestii, czy zawarta przez strony umowa jest spółką cywilną, czy też opartą na zasadzie swobody umów – umową konsorcjum, nadal nie rozstrzyga to szczegółowych kwestii podatkowych. Powstają bowiem wątpliwości dotyczące m.in. alokacji kosztów i przychodów, wzajemnych rozliczeń pomiędzy stronami konsorcjum, a także stronami a liderem konsorcjum, co również powinno być analizowane przez pryzmat odpowiednich postanowień umowy, które niekoniecznie mogą odpowiadać stanowi faktycznemu.

#### 4. Konsorcjum a podatek dochodowy od osób prawnych

Jak wykazane zostało powyżej, konsorcjum nie posiada statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, czego konsekwencją jest indywidualne rozliczanie się poszczególnych konsorcjantów. Nie oznacza to jednak, iż z punktu widzenia prawa podatkowego umowa zawarta pomiędzy podmiotami współpracującymi pozostaje irrelevantna. Pomimo autonomii prawa podatkowego, umowa konsorcjum będzie miała zasadnicze znaczenie dla określenia, w jaki sposób powinna być konkretyzowana alokacja kosztów i przychodów w stosunku do każdego z konsorcjantów. W praktyce rozliczenia podatkowe, w szczególności w zakresie wydatków, przysparzają największą trudności, co wynika z praktyki organów podatkowych. Jednakże, jak wskazano wcześniej, decydujące znaczenie zawsze będzie miała umowa i odpowiedź na pytanie, czy zgodnie z nią ma miejsce świadczenie pomiędzy partnerami, czy też alokacja kosztów. Zaznaczyć należy, że transfer środków nie jest decydujący dla rozstrzygnięcia wzajemności świadczenia, ponieważ sam przepływ środków nie spowoduje skutków podatkowych.

W myśl art. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>22</sup> przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału). W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe. Zasady te stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Ustawodawca nie wprowadził do ustawy definicji legalnej wspólnego przedsięwzięcia. Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego*<sup>23</sup> pojęcie „przedsięwzięcie” oznacza projekt, działanie podjęte w jakimś celu, natomiast „przedsięwziąć” znaczy zdecydować się

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2018, poz. 1036 ze zm.); dalej jako u.p.d.o.p.

<sup>23</sup> <https://sjp.pwn.pl/szukaj/przedsewziac.html>.

na wykonanie czegoś. Zatem wspólne przedsięwzięcie zdefiniować można jako działanie podjęte w jakimś celu przez więcej niż jeden podmiot<sup>24</sup>. Nie ulega więc wątpliwości, że *definiens* pojęcia konsorcjum oraz pojęcia wspólnego przedsięwzięcia są tożsame, a tym samym przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych posługujące się tym ostatnim określeniem mają zastosowanie do umowy konsorcjum<sup>25</sup>.

Ponadto należy zauważyć, że brzmienie art. 5 u.p.d.o.p. *expressis verbis* wskazuje na to, że prawo do udziału w zysku ze wspólnego przedsięwzięcia jest równe, o ile nie istnieją dowody przeciwnie. Ustawodawca pozostawił zatem sposób określenia udziału w przychodach woli stron, która najczęściej będzie znajdowała odzwierciedlenie w umowie konstytuującej konsorcjum. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego i wynikające z nich konsekwencje mają charakter wtórny w stosunku do woli stron wyrażonej w zawartym przez nie stosunku cywilnoprawnym (umowie konsorcjum). W szczególności, jak wskazuje się w literaturze podmiotu, regulacje podatkowopravne nie mogą oddziaływać na wysokość udziału w przychodach osiągniętych podczas realizacji wspólnych przedsięwzięć. Organy podatkowe mogą jednak za pomocą odpowiednich instrumentów podatkowych, np. w sposób odmienny niż wynika to z umowy konsorcjum, opodatkować konsorcjantów w przypadku stwierdzenia, iż skonkretyzowane postanowienia umowne między podmiotami różnią się od warunków, które sformułowałyby między sobą niezależne podmioty<sup>26</sup>. Ponadto analiza art. 5 u.p.d.o.p. prowadzi do wniosku, iż dotyczy on tylko podziału kosztów i przychodów konsorcjantów realizujących wspólne przedsięwzięcie, przepis jednakże nie określa momentu uzyskania przychodu u każdej ze stron umowy. Tutaj należy się odwołać do zasad ogólnych wyrażonych w art. 12 u.p.d.o.p.

Jak wskazano wyżej, sposób alokacji przychodów i kosztów najczęściej wynika z umowy konsorcjum, zaś brak tego rodzaju postanowień oznacza, iż znajdzie zastosowanie domniemanie stanowiące, że prawo do udziału w zysku jest równe. W przypadku, gdy strony zdecydują się określić udział w przychodach (zyskach) i kosztach (stratach) w umowie, powinno ono przybrać charakter procentowy bądź określać zasady dające podstawę do określenia udziału. W piśmiennictwie<sup>27</sup> oraz interpretacjach organów podatkowych<sup>28</sup> wyróżnia się dwa rodzaje (metody) ustalenia udziału: metoda rzeczowa oraz metoda finansowa. Można również spotkać się z metodą mieszaną stanowiącą hybrydę obu wyżej wymienionych sposobów określenia udziału w przychodach i kosztach.

<sup>24</sup> Por. A. Mariański [w:] W. Nikiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2012*, Gdańsk 2012, s. 79; R. Pęk [w:] S. Babiaryz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, *Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 102.

<sup>25</sup> Tak też: M. Pogoński, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, LEX, art. 5, nb. 21–21; A. Krajewska i in., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2016, LEX, art. 5, nb. 3.

<sup>26</sup> Por. art. 11 u.p.d.o.p.

<sup>27</sup> K. Jastrzębski, M. Wróblewski, *Opodatkowanie wspólnego przedsięwzięcia spółek kapitałowych*, Mon. Pod. 3/2011, s. 13.

<sup>28</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 maja 2014 r., ITPB3/423–109/14/AW; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 9 grudnia 2016 r., 2461-IBPP1.4512.723.2016.1.MG.

Metoda finansowa zakłada, że udział każdego z konsorcjantów w przychodach lub kosztach jest zgodny z ustalonym wcześniej miernikiem procentowym. „Zasadniczo, każdy z uczestników powinien zaliczyć do przychodów przypadającą na niego (procentowo) wartość przychodów generowanych w ramach konsorcjum oraz wartość poniesionych kosztów”<sup>29</sup>. Przy zastosowaniu tej metody każdy konsorcjant wykonuje wspólne przedsięwzięcie stopniowo, stosownie do potrzeb inwestując własne aktywa, bez określonego wcześniej zakresu rzeczowego robót. Specyfika metody finansowej dotyczy również wspólnego konta rozliczeniowego, które służy do finansowania działalności konsorcjum, a tworzone jest przez wpłaty poszczególnych konsorcjantów. Jest ono kierowane i administrowane przez lidera konsorcjum, ale pozostali uczestnicy mają prawo wglądu do tego rachunku.

Zastosowanie metody finansowej skutkuje w zakresie kosztów poniesionych w wykonaniu wspólnego przedsięwzięcia rozliczeniem ich według przyjętego przelicznika w umowie konsorcjum. Z tym wiąże się problem uznania wydatków poniesionych przez konsorcjantów za koszty uzyskania przychodu, ponieważ co do zasady nie są oni w posiadaniu wiedzy co do rozliczeń, które dokonali pozostali członkowie konsorcjum. Wiedza ta jest natomiast potrzebna do kwalifikacji kosztów. Stąd też w tym modelu rozliczeniowym niezwykle ważny jest przepływ informacji pomiędzy konsorcjantami.

Drugą metodą alokacji kosztów i przychodów jest model rzeczowy (zadaniowy), który charakteryzuje się podziałem między uczestnikami konsorcjum zakresu prac, za który każdy będzie indywidualnie odpowiedzialny. Oznacza to, że nie znajdzie tutaj zastosowania ogólnie ustalony współczynnik procentowy określający sposób alokowania poprzednio zsumowanych kosztów. Tym samym każdy podmiot umowy, zależnie od wygenerowanych kosztów, uzyska inny zysk. Ponadto zastosowanie metody zadaniowej, co do zasady, nie jest połączone z funkcjonowaniem wspólnego konta rozliczeniowego. Stąd też rzeczowy charakter realizowanego przedsięwzięcia powoduje, iż ponoszone przez strony umowy konsorcjum koszty wykonywania zadań obligują do ich samodzielnego rozliczania. Odwrotnie zatem niż ma to miejsce w przypadku metody finansowej, pomiędzy konsorcjantami nie musi istnieć ścisła współpraca w zakresie przekazu informacji dotyczących rozliczenia kosztów uzyskania przychodów.

Należy wskazać, że istnieje możliwość ukształtowania postanowień umowy w taki sposób, że nie będzie można jednoznacznie stwierdzić, czy zastosowana została metoda finansowa, czy rzeczowa. W tym miejscu powinno się również zastanowić, czy na gruncie prawa podatkowego przedstawiona konstrukcja może znaleźć zastosowanie. W takiej sytuacji w umowie konsorcjum najczęściej będzie określało się procentowy podział kosztów i przychodów w odniesieniu do realizowanego wspólnego przedsięwzięcia. Natomiast wskazana część zadań będzie wykonywana przez określonego w umowie konsorcjanta, który indywidualnie będzie ujmował i rozliczał przychody i koszty. Mając na uwadze powyższe, a zwłaszcza treść art. 5 u.p.d.o.p., należy stwierdzić, że metoda mieszana jest dopuszczalna, ponieważ strony umowy konsorcjum mogą swobodnie określić udział, który stanowi podstawę do alokacji kosztów i przychodów.

---

<sup>29</sup> *Ibidem.*



Analizując metody ustalenia udziału w kosztach i przychodach nie można pominąć fakultatywnego elementu umowy konsorcjum, który jednak co do zasady występuje, a mianowicie lidera konsorcjum. Działa on wobec osób trzecich w imieniu własnym, pozostałych konsorcjantów i na ich rzecz. Umowa konsorcjum najczęściej upoważnia lidera do wykonywania zarówno czynności prawnych, jak i faktycznych wobec kontrahenta<sup>30</sup>. Ponadto do wyłącznej kompetencji lidera należy wystawianie faktur na rzecz zamawiającego w związku z nabywanymi przez nich usługami. Jak wynika z praktyki organów podatkowych<sup>31</sup>, dla lidera konsorcjum przychodem powinna być tylko część kwoty netto wskazanej na fakturze, która jest jego faktycznym wynagrodzeniem i odpowiada udziałowi określonego w umowie konsorcjum. Natomiast pozostała część, będąca przychodem podatkowym pozostałych stron konsorcjum, powinna zostać im przekazana. Biorąc powyższe pod uwagę, należy dokonać analizy momentu uzyskania przychodu mając na względzie alokację przychodów i kosztów. W przypadku tych ostatnich, moment ich poniesienia nie jest dostatecznie sprecyzowany, a to oznacza, że podmioty konsorcjum mogą je skonkretyzować.

Natomiast w odniesieniu do przychodów ustawodawca wprowadził określone regulacje w art. 12 ust. 3a u.p.d.o.p. Zasadniczo za datę powstania przychodu uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień: wystawienia faktury albo uregulowania należności. Jeżeli strony ustalą, iż usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Natomiast gdy świadczenie nie stanowi wynagrodzenia za dostawę, zbyte prawo czy wykonaną usługę, przychód powstaje w dacie otrzymania. Takie ukształtowanie przepisów nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy w sytuacji realizacji wspólnego przedsięwzięcia, w ramach którego tylko lider sprzedaje usługę na zewnątrz, przy ustaleniu daty powstania przychodu pozostałych podmiotów umowy zastosowanie zawsze znajduje zasada, iż przychód powstaje w dacie otrzymania. Zdaniem organów podatkowych, które nie uzasadniają szerzej swojego stanowiska, wszyscy uczestnicy wspólnego przedsięwzięcia uzyskują przychód w tym samym momencie. Taka teza zasługuje na aprobatę, ponieważ umocowanie lidera w umowie konsorcjum polega na działaniu w imieniu i na rzecz pozostałych konsorcjantów, a zatem moment powstania przychodu powinien jednakowy dla wszystkich. Konsekwencją tego powinna być ścisła współpraca pomiędzy konsorcjantami w zakresie przekazu informacji o uzyskanym przychodzie, który pozwoli na rozliczenie przychodu w odpowiednim terminie.

<sup>30</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 14 maja 2014 r., ITPB3/423-109/14/AW; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 listopada 2017 r., 0112-KDIL1-2.4012.417.2017.1.EK; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 listopada 2017 r., 0111-KDIB1-3.4010.382.2017.1.APO.

<sup>31</sup> Por. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7 maja 2012 r., ILPB1/415-169/12; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 25 marca 2014 r., ITPB3/423-636/13/DK; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 października 2014 r., IPPB5/423-802/14-2/RS; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 24 kwietnia 2017 r., 2461-IBPB-1-1.4510.19.2017.2.BK.

### 3. Konsorcjum a podatek od towarów i usług

Jeśli podatnicy zdecydują się na wspólne osiągnięcie celu gospodarczego przy użyciu konstrukcji prawnej, jaką jest konsorcjum, zobligowani są do właściwego rozliczenia podatku od towarów i usług. Wskazać należy, że ustawodawca nie przewidział żadnych szczególnych regulacji, normujących stosunki (głównie rozliczenia) zachodzące pomiędzy stronami umowy konsorcjum.

#### 3.1. Rozliczenia z odbiorcami towarów i usług

W przypadku, gdy konsorcjum nie jest spółką cywilną, podatnikiem podatku od towarów i usług jest każdy konsorcjant tylko w takim zakresie, w jakim wykonał on czynności zmierzające do realizacji przedsięwzięcia. Przedstawiony model rozliczania podatku jest jednak skomplikowany dla prawidłowego funkcjonowania konsorcjum, zwłaszcza gdy idzie o wystawienie faktury, czy też odliczenie podatku naliczonego przez wszystkie strony konsorcjum. Modelem alternatywnym, który znajduje zastosowanie w praktyce, jest wskazanie lidera konsorcjum, który stanie się podatnikiem z tytułu wykonywanego przedsięwzięcia. Konsekwencją takiego rozwiązania jest przyznanie liderowi prawa do rozliczenia podatku od towarów i usług w odniesieniu do całego konsorcjum. Stąd też lider konsorcjum powinien otrzymywać całą płatność za przedsięwzięcie zarówno w swoim własnym imieniu, jak i płatności przypadając pozostałym stronom konsorcjum. Objawia się to w prawie do wystawienia faktury zbiorczej kontrahentowi, która to faktura zawiera całą kwotę wynagrodzenia należnego konsorcjum, stanowiącą podstawę opodatkowania z tytułu wykonania przedsięwzięcia. Tym samym lider będzie zobowiązany do wykazania w składanej deklaracji VAT podatku należnego od całej otrzymanej kwoty<sup>32</sup>. Będzie także uprawniony do odliczenia podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych przez konsorcjum.

#### 3.2. Rozliczenia pomiędzy uczestnikami konsorcjum

Analiza rozliczeń wymaga odpowiedzi na pytanie, jak powinno się klasyfikować czynności dokonane pomiędzy uczestnikami konsorcjum w świetle ustawy o podatku od towarów i usług. „W praktyce wzajemne rozliczenia uczestników konsorcjum oparte są na fakturach albo notach księgowych (debetowych)”<sup>33</sup>. W związku z powyższym istotne jest stwierdzenie, czy strony konsorcjum świadczą usługi<sup>34</sup> lub dokonują dostawy towarów<sup>35</sup> na rzecz lidera, co wiąże się z wystawieniem faktury. Odpowiedź negatywna wskazywałaby, iż pomiędzy uczestnikami konsorcjum następują jedynie przepływy środków pieniężnych, co powinno być udokumentowane notą księgową, ponieważ nie są spełnione przesłanki świadczenia usługi lub dostawy towarów. W związku z powyższym, gdy lider nabywa usługi, to strony konsorcjum zobowiązane są do wystawienia

---

<sup>32</sup> K. Jastrzębski, M. Wróblewski, *op.cit.*, s. 15.

<sup>33</sup> *Ibidem*.

<sup>34</sup> Art. 8 ust. 1 u.p.t.u.

<sup>35</sup> Art. 7 ust. 1 u.p.t.u.

faktury, wykazania obrotu oraz opodatkowania tych usług. Lider natomiast świadczy zrealizowaną przez wszystkich konsorcjantów usługę na rzecz kontrahenta konsorcjum.

Jak słusznie wskazuje się w literaturze<sup>36</sup> oraz w praktyce organów podatkowych<sup>37</sup>, to treść umowy konsorcjum będzie decydowała o formie dokumentowania rozliczeń pomiędzy konsorcjantami. Jak zostało wywiezione w jednym z wyroków NSA<sup>38</sup>, podstawą zawarcia umowy konsorcjum jest zasada swobody umów, albowiem nie jest to żadna z przewidzianych w przepisach prawa umów nazwanych. Regulacje ustawy o podatku od towarów i usług nie dają żadnych odpowiedzi co do wewnętrznych rozliczeń w tym podatku. Dokonując zatem oceny takich rozliczeń każdorazowo należy dokonywać analizy umowy konsorcjum, która może przyjąć różne rozwiązania. W praktyce życia gospodarczego funkcjonuje wiele modeli konsorcjów, w których różnie organizowane są rozliczenia ze zleceniodawcą, ponoszenie kosztów związanych z realizacją projektu czy wewnętrznych rozliczeń (przychodów i kosztów) pomiędzy członkami konsorcjum.

Najczęstszym modelem występującym w praktyce, co potwierdza analiza interpretacji podatkowych, jest powołanie lidera, działającego w charakterze merytorycznym. Ponadto strony w umowie ustalają, że płatności otrzymywane przez konsorcjum od usługobiorców będą dokonywane na rachunek lidera oraz dokumentowane przez niego fakturami. Lider w takim modelu jest zobowiązany do podziału przychodu zgodnie ze stosunkiem procentowym ustalonym w umowie konsorcjum, który odzwierciedla rozkład obowiązków i kosztów poszczególnych stron konsorcjum. Najczęściej umowa konsorcjum nie przewiduje jakichkolwiek świadczeń pomiędzy konsorcjantami.

Powyższy model rodzi jednak wątpliwości w zakresie płatności, a mianowicie, czy płatności otrzymywane przez konsorcjantów od lidera objęte są zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Stąd też wynika następny problem, czy powinny być one dokumentowane fakturą, czy też pozostają poza zakresem opodatkowania i mogą być dokumentowane notą księgową.

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., podlegają jedynie odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Nie ulega wątpliwości, że płatności pomiędzy liderem a konsorcjantem nie są dostawą towarów, gdyż nie dochodzi do przeniesienia żadnego prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Podział przychodów pomiędzy konsorcjantów przez lidera nie będzie stanowić również świadczenia usług w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 8 ust. 1 u.p.t.u., a zatem nie będzie podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ usługą jest tylko takie świadczenie, w którym odbiorca odnosi korzyść majątkową na podstawie stosunku prawnego. Przy czym między płatnością

<sup>36</sup> K. Kańtor, K. Wróblewska, *Umowa konsorcjum – konsekwencje w zakresie VAT*, Przegląd Podatkowy 12/2015, s. 22–25; A. Pęczyk-Tofel, M.S. Tofel, *op.cit.*, s. 15–16.

<sup>37</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 sierpnia 2017 r., 0114-KDIP1-1.4012.293.2017.1.DG; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 2 czerwca 2016 r., IBPP2/4512-192/16/WN; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 maja 2016 r., 1061-IPTPP2.4512.93.2016.3.JS.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014 r., I FSK 1108/13, LEX 1984102. Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 29 kwietnia 2004 r. C-77/01, LEX 155706; wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 czerwca 2017 r., I FSK 1839/15, LEX nr 2314138.

a świadczeniem musiałby zachodzić bezpośredni związek, na tyle wyraźny, aby można było stwierdzić, że płatność następuje w zamian za to świadczenie. Podział przychodów nie spełnia zatem definicji usługi, a zatem nie powinien być dokumentowany fakturą VAT, lecz innym dowodem księgowym, np. notą księgową. Wynika to również z braku spełnienia przesłanki przeniesienia władztwa nad towarami albo spełnienia faktycznych świadczeń pomiędzy konsorcjantami. Ponadto przesłanką warunkującą opodatkowanie, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u., jest odpłatność rozumiana jako wynagrodzenie za świadczone usługi. Należy stwierdzić, że transfer wynagrodzenia pomiędzy liderem a członkiem konsorcjum jest jedynie operacją księgową, której nie można uznać za wzajemne świadczenie lidera<sup>39</sup>. Jest to wynikający z mocy umowy obowiązek podziału wyniku finansowego z tytułu zrealizowanych wcześniej przez konsorcjantów usług – uwzględnionych w całości w rozliczeniach PTU, ponieważ ten podmiot jako lider jest odpowiedzialny za wystawianie na usługobiorców faktur dokumentujących całość wynagrodzenia należnego od kontrahentów.

Rekapitulując, płatności uzyskane przez strony konsorcjum od lidera, mające podstawę w określonym w umowie procencie przypadającym na każdego konsorcjanta, pozostają poza zakresem opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

### 3.3. Konsorcjum a podwykonawstwo i odwrotne obciążenie w usługach budowlanych

W wyniku nowelizacji przepisów u.p.t.u., które weszły w życie 1 stycznia 2017 r. na mocy ustawy z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw<sup>40</sup>, powstała wątpliwość, czy strona konsorcjum może być uznana za podwykonawcę, który będzie rozliczał się z zastosowaniem tzw. mechanizmu odwróconego obciążenia w odniesieniu do świadczenia usług budowlanych, o których mowa w poz. 2–48 załącznika nr 14 do ustawy o podatku od towarów i usług.

Rozstrzygając powyższy problem należy zwrócić uwagę, iż w praktyce mogą wystąpić różne modele konsorcjów. W związku z tym, na podstawie szczegółowych postanowień umów konsorcjum dotyczących sposobu organizacji i rozliczeń pomiędzy stronami danego konsorcjum a kontrahentem oraz zakresu usług świadczonych przez poszczególnych uczestników konsorcjum, należy ustalić, czy w konkretnym stanie faktycznym lider oraz strona konsorcjum jest wykonawcą generalnym, czy podwykonawcą, o którym mowa w art. 17 ust. 1h ustawy.

Jeżeli z umowy konsorcjum wynika, że nabywcą usługi będzie kontrahent, a usługodawcą, który ma prawo do fakturowania prac konsorcjum, jest lider, to jedynie pomiędzy nabywcą usługi a usługodawcą zaistnieje relacja stosunku prawnego. Umowa główna w takim wypadku podpisana jest jedynie przez lidera konsorcjum, który wprawdzie działa w imieniu pozostałych partnerów konsorcjum, ale tylko on jest sprzedającym usługę i uprawnionym do wystawienia faktury VAT. Stąd też wcześniejsze zawarcie pomiędzy liderem konsorcjum a pozostałymi jej stronami odrębnych umów<sup>41</sup>, w których

<sup>39</sup> Por. wyrok NSA z dnia 10 października 2014 r., I FSK 1418/1; wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2013 r., I FSK 1128/12.

<sup>40</sup> T.j. Dz.U. poz. 2024.

<sup>41</sup> Art. 8 ust. 2 u.p.t.u.

lider staje się nabywcą usługi budowlanej w celu jej dalszej odsprzedaży, a sprzedawcą jest strona konsorcjum, powoduje powstanie stosunek podwykonawstwa między liderem a podmiotem konsorcjum.

Do zadań partnera konsorcjum należy wykonanie części praw budowlanych objętych umową zawartą pomiędzy liderem a usługobiorcą, w zakresie wynikającym z umowy konsorcjum, a także wystawienie faktur za wykonane prace na rzecz lidera. Stąd też rozliczenia między członkiem konsorcjum a partnerem będą realizowane na podstawie wystawionych faktur. Konsekwencją tego jest stwierdzenie, że strona konsorcjum jest niewątpliwie podwykonawcą, a obowiązek rozliczenia podatku od towarów i usług z tytułu wykonanych przez niego usług będzie ciążył na liderze konsorcjum<sup>42</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe należy jednak wskazać, że prawidłowo Ministerstwo Rozwoju i Finansów w „Ogólnych wyjaśnieniach przepisów prawa podatkowego w zakresie stosowania mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych”<sup>43</sup> stwierdziło, iż:

w związku z zasadą swobody zawieraniu umów, każde z konsorcjów ma w praktyce biznesowej indywidualny charakter, dlatego też ocena funkcjonowania konsorcjum pod kątem obowiązku rozliczenia podatku od towarów i usług od wykonywanych przez jego członków usług budowlanych powinna odbywać się w oparciu o analizę całokształtu okoliczności występujących w każdej, konkretnej, indywidualnej sytuacji – każda usługa powinna być rozpatrywana osobno, z zachowaniem indywidualnego charakteru.

## 5. Podsumowanie

Strony konsorcjum, mające na celu osiągnięcie wspólnego celu gospodarczego, stoją przed wyborem modelu współpracy. Wybór ten polega albo na zawarciu spółki celowej o jasnych zasadach opodatkowania i szczegółowych regulacjach, albo na zawiązaniu konsorcjum, do którego ustawodawca nie przewidział odrębnego uregulowania, co jednocześnie oznacza wątpliwości podatkowe. Na kanwie niniejszego opracowania zostały przedstawione poglądy co do wątpliwości podatkowych, które uwidaczniają się w modelu kooperacji opartej na umowie konsorcjum, motywowane brakiem szczegółowych opracowań w tym zakresie.

Rekapitulując powyższą analizę stwierdzić należy, że podmioty zawierając umowę konsorcjum mają duży wpływ na późniejsze konsekwencje podatkowe wspólnego przedsięwzięcia. Szczegółowe i czasami tylko nieznacznie odmiennie postanowienia umowne będą implikowały różne skutki podatkowe nie tylko w zakresie zawarcia umowy, ale także rozliczeń dokonywanych wewnątrz – pomiędzy stronami umowy

<sup>42</sup> Takie stanowisko prezentowane jest również przez organy podatkowe w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej: z dnia 20 marca 2017 r., 3063-ILPP1-2.4512.28.2017.1.AW; z dnia 4 kwietnia 2017 r., 1462-IPPP3.4512.48.2017.2.KT; z dnia 12 czerwca 2017 r., KDIP1-2.4012.194.2017.1.JŻ; z dnia 22 czerwca 2017 r., KDIL1-2.4012.59.2017.1.TK; z dnia 11 maja 2017 r., 1462-IPPP1.4512.164.2017.1.KC.

<sup>43</sup> <http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295/Objaśnienia+podatkowe+z+17+marca+2017+r.pdf>, 15.11.2017.

konsorcjum. Stąd też w praktyce strony w momencie zawierania umowy dotyczącej realizacji wspólnego przedsięwzięcia powinny zastanowić się, jaki wariant wzajemnych relacji oraz rozliczeń podatkowych będzie korzystniejszy z ekonomicznego punktu widzenia i następnie odpowiednio ukształtować postanowienia umowne dotyczące pozycji lidera, obowiązków stron, a także odpowiedzialności. Wskazać należy, jak wynika z utrwalonej linii orzeczniczej, iż decydujące znaczenie dla oceny skutków podatkowych umowy mają postanowienia regulujące wzajemne prawa i obowiązki strony, a nie nazwa umowy. Ma to szczególne znaczenie w przypadku umowy konsorcjum, która – pomijając problem spółki cywilnej – jest umową nienazwaną, kształtowaną w oparciu o swobodę kontraktowania, nieograniczoną przepisami bezwzględnie obowiązującymi, a jedynie – jak wskazuje art. 353<sup>1</sup> – byleby jej treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. W praktyce może okazać się, że pomimo innego celu stron, w rzeczywistości umowa została ukształtowana na zasadzie podwykonawstwa i podlega opodatkowaniu zgodnie z mechanizmem odwróconego obciążenia, a nie na zasadach ogólnych. Wskazany problem może wystąpić wówczas, gdy strony konsorcjum wybiorą model wzajemnego fakturowania, a zawarte w umowie postanowienia będą świadczyły o tym, iż nie jest to wspólne przedsięwzięcie, a podwykonawstwo. W związku z tym strony konsorcjum powinny zawrzeć w umowie szczegółowe i jasne zapisy świadczące o tym, iż jest to wspólne przedsięwzięcie, a nie podwykonawstwo.

\* \* \*

### **Tax Consequences of Concluding a Consortium Agreement**

The dynamics of economic and legal relations entail building agreements by entrepreneurs in order to achieve the goal of implementing a project of significant value. The consortium agreement is a legal form for such agreements, it involves a far-reaching freedom and flexibility in terms of its formation, constituting an alternative to another form of consolidation, which is a company. The purpose of this article is to present the problem of influence of provisions of consortium agreement on tax consequences of both the tax on goods and services and the tax on legal persons established by the parties. The considerations concern, therefore, determination of the entity on which the payment obligation lies, as well as determining the position of the consortium leader, indicating its rights and obligations. The main problem is the analysis of allocation of costs and revenues and mutual settlements between the consortium teams. The article is also a cautious attempt to identify economically more advantageous solutions in specific situational contexts.

**Key words:** consortium agreement, allocation of costs and revenues, tax