

## Współpraca w ramach „wspólnego przedsięwzięcia” – wybrane problemy podatkowe<sup>1</sup>

Agnieszka Sobiech\*

**Streszczenie:** Ustawy o podatkach dochodowych regulują kwestię opodatkowania różnych form współpracy, które mogą być źródłem przychodów podatkowych. W ustawach tych wyróżniono „wspólne przedsięwzięcia” jako odrębny (np. od spółek osobowych czy kapitałowych) sposób współdziałania. Realizacja wspólnych przedsięwzięć może przybierać różne formy, na przykład umów spółek cichych, konsorcjów czy Europejskiego Zgrupowania Interesów Gospodarczych. W niniejszym opracowaniu przedstawiono skutki podatkowe takiej współpracy w podatkach dochodowych, podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych.

**Słowa kluczowe:** spółka cicha, konsorcjum, EZIG, opodatkowanie

### Wprowadzenie

Poza możliwością współpracy w celu realizacji określonych przedsięwzięć gospodarczych w formie spółek osobowych (niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych) możliwa jest współpraca w ramach tak zwanych wspólnych przedsięwzięć, o których mowa między innymi w art. 5 u.p.d.o.p. i art. 8 u.p.d.o.f. O ile katalog spółek niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych nie budzi wątpliwości – są to spółka cywilna i handlowe spółki osobowe (poza spółką komandytowo-akcyjną) – wskazanie form współpracy, które można uznać za wspólne przedsięwzięcia jest trudniejsze z uwagi na swobodę kształtowania stosunków umownych, przez co możliwe jest układanie relacji między stronami w sposób różnorodny, umożliwiający realizację określonego celu gospodarczego. W niniejszym opracowaniu wskazane zostaną przykłady współpracy, które można uznać za wspólne przedsięwzięcia, oraz wybrane problemy ich opodatkowania.

\* dr Agnieszka Sobiech, Studium Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, e-mail: a.sobiech@ue.poznan.pl.

<sup>1</sup> Projekt dofinansowany na podstawie decyzji NCN nr DEC-2011/01/D/HSS/02294.

## 1. Wspólne przedsięwzięcia – przykłady form współpracy

Źródłem przychodów ze wzajemnej współpracy poza spółkami osobowymi mogą być inne postacie „wspólnego przedsięwzięcia”, o których mowa w art. 8 u.p.d.o.f. i art. 5 u.p.d.o.p. Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia *wspólne przedsięwzięcie*. Pojęciu temu należy nadać szeroki zakres, przy czym cel takiego wspólnego przedsięwzięcia powinien być zarobkowy (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14 kwietnia 2015 r., sygn. IPPB1/4511-39/15-2/EC). Wspólne przedsięwzięcie charakteryzuje się wspólnym działaniem podejmowanym w celu realizacji konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego (Wyrok NSA z 23.11.2012, sygn. II FSK 614/11; Wyrok WSA w Warszawie z 21.01.2014, sygn. III SA/Wa 2145/13). W doktrynie (Bartosiewicz, Kubacki, 2015; Nykiel, Mariański, 2014, s. 148) przyjmuje się, że za wspólne przedsięwzięcie należy uznać wszelkiego rodzaju projekty, których realizacja oraz udział w przyszłych zyskach wiąże się z udziałem co najmniej dwóch podmiotów, które jednocześnie zazwyczaj nie łączą się z zawiązaniem formalnej struktury organizacyjnej, takiej jak spółka osobowa, oraz nie polegają jedynie na czerpaniu dochodów z przedmiotów objętych współwłasnością czy też współposiadania. Wspólne przedsięwzięcie powinno być ujęte w pewne ramy organizacyjne. Nie muszą to być jednak ramy sztywne i zinstytucjonalizowane. Wystarczy, by pozwalały na sprawne przeprowadzenie przedsięwzięcia, osiąganie przychodów oraz rozliczenie zysków przypadających każdemu z podmiotów w nim uczestniczących (interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 14.04.2015, sygn. IPPB1/4511-39/15-2/EC). W praktyce za wspólne przedsięwzięcia uznaje się współdziałanie w ramach umowy konsorcjum (Wyrok NSA z 23.11.2012, sygn. II FSK 614/11; Wyrok WSA w Warszawie z 21.01.2014, sygn. III SA/WA 2145/13), umowy spółki cichej czy Europejskiego Zgrupowania Interesów Gospodarczych. Każdy z tych sposobów współpracy ma odmienną specyfikę.

### 1.1. Konsorcjum

Umowa konsorcjum nie jest uregulowana w Kodeksie cywilnym. Jest to umowa zawierana przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które zobowiązują się wspólnie dążyć do osiągnięcia określonego celu gospodarczego (Włodyka, 2014, s. 713). Częstym celem umowy jest realizacja wspólnego projektu, uzyskanie zamówienia publicznego, zawarcie umowy o jego wykonanie oraz osiągnięcie zysku w wyniku wykonania zawartej umowy. Nawiązanie stosunku konsorcjum może być podyktowane różnymi względami. W praktyce najczęstszym z nich jest rozmiar prac koniecznych do realizacji celu oraz stopień ich skomplikowania, który przerasta możliwości finansowe, organizacyjne, a także techniczne pojedynczych przedsiębiorcy (Kruczalak-Jankowska, 2013).

Istota konsorcjum wyraża się w zobowiązaniu uczestników do współdziałania dla osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego poprzez podejmowanie oznaczonych w umowie działań. Osiągnięcie wspólnego celu gospodarczego przez konsorcjantów z zasady nie

przybiera formy wniesienia wkładów, a więc nie powstaje również wspólny majątek konsorcjantów (Wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z 23.04.2013, sygn. I ACa 1204/12). Konsorcjum nie jest spółką prawa handlowego ani spółką cywilną, nie ma własnej osobowości prawnej, nie jest odrębną jednostką organizacyjną w rozumieniu art. 33<sup>1</sup> k.c., nie podlega obowiązkowi rejestracji, nie posiada odrębnej nazwy i siedziby. Przedsiębiorcy tworzący konsorcjum są niezależni w swoich działaniach niezwiązanych z konsorcjum, a w działaniach podejmowanych w ramach konsorcjum realizują wspólną politykę objętą porozumieniem. Ustalenia stron w ramach konsorcjum mogą dotyczyć różnych kwestii, na przykład zasad reprezentacji, sposobu rozliczenia danego przedsięwzięcia, podziału prac, sposobu ich koordynacji, zasad udziału w zyskach i stratach, odpowiedzialności z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania umowy. Zazwyczaj umowa nie przewiduje podziału osiągniętych zysków w określonej z góry proporcji, a jedynie podział ceny kontraktowej (przychodu) w stosunku do poczynionych nakładów (Katner, 2015, s. 1005).

Umowa konsorcjum z reguły wiąże uczestników konsorcjum na czas określony najczęściej oznaczony osiągnięciem celu, dla którego zostało ono powołane. Członkowie konsorcjum mogą je zorganizować w sposób różnorodny. Wiodący uczestnik konsorcjum może pełnić rolę lidera, występując na zewnątrz w stosunku do kontrahenta i wiążąc swoimi działaniami pozostałych uczestników. Takie konsorcjum będzie miało charakter „zewnątrzny”. Jeżeli natomiast każdy z uczestników występuje samodzielnie (tzw. konsorcjum wewnętrzne), funkcja konsorcjum ogranicza się do koordynowania działań poszczególnych uczestników.

Na gruncie prawa podatkowego istotne znaczenie może mieć sposób kwalifikacji umowy konsorcjum. Niektórzy autorzy (Stecki, 1987, s. 57) twierdzą, iż konsorcjum jest pewną odmianą spółki cywilnej. Należy jednak przyznać słuszność stanowisku, iż zasada swobody umów wyrażona w art. 353<sup>1</sup> k.c. powinna być bezwzględnie przestrzegana i jeśli wolą stron jest związać się umową konsorcjum, to wolę tę należy uszanować i nie imputować im zawarcia umowy spółki cywilnej, tym bardziej że do jej zawiązania niezbędne jest *affectio societatis* (Lic, 2015).

## 1.2. Spółka cicha

Spółka cicha to umowa nienazwana, czyli umową nieuregulowana w Kodeksie cywilnym. Możliwość zawarcia tego typu umowy oparta jest na podstawie zasady swobody umów wyrażonej w art. 353<sup>1</sup> k.c., zgodnie z którym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Spółka cicha była przedmiotem regulacji na gruncie Kodeksu handlowego z 1934 roku w księdze drugiej noszącej tytuł *Czynności handlowe*. Przepisy te zostały uchylone 1 stycznia 1965 roku. Zasadnicze cechy tej umowy wskazane były w art. 682 § 1 k.h., który stanowił, że kto jako współnik cichy uczestniczy wkładem w przedsiębiorstwie kupca prowadzonym przez tegoż w imieniu własnym, jest współnikiem cichym. Stronami umowy spółki cichej są przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą oraz współnik cichy.

Spółka cicha może przypominać w swej konstrukcji spółkę cywilną. Jednak posiada własne cechy charakterystyczne, do których należy zaliczyć przede wszystkim: wniesienie wkładu przez wspólnika cichego do przedsiębiorstwa, które może być prowadzone w dowolnej formie; brak ograniczeń co do rodzaju wkładu; anonimowość wspólnika cichego; wielkość udziału w zysku przedsiębiorcy przypadająca na wspólnika cichego jest określona w umowie; brak uprawnień wspólnika cichego do prowadzenia i reprezentacji przedsiębiorstwa; wspólnik cichy nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania przedsiębiorcy, ponosić jednak może ryzyko ekonomiczne związane z utratą zainwestowanych wkładów.

Spółka cicha wykazuje pewne podobieństwo do spółki komandytowej oraz umowy pożyczki czy kredytu (zbliżony do tych stosunków prawnych sens gospodarczy uwidacznia się również w podejściu do opodatkowania zdarzeń w ramach spółki cichej).

### 1.3. Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych

Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych jest instytucją prawa unijnego, formą prowadzenia działalności ponadnarodowej uregulowaną Rozporządzeniem Rady 2137/85 z 25 lipca 1985 roku<sup>2</sup> w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG) oraz ustawą z 4 marca 2005 roku o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej. Zasadniczym celem zgromadzenia jest wspomaganie działalności gospodarczej jego członków, nie zaś pomnażanie zysków zgrupowania (Sokołowski, 2011, s. 3). Działalność zgrupowania odnosi się do działalności gospodarczej jego członków i nie może mieć bardziej znaczącego charakteru od jedynie pomocniczego dla tej działalności (art. 3 ust. 1 Rozporządzenia). „Pomocniczy” charakter w rozumieniu przepisów Rozporządzenia oznacza przede wszystkim, że w stosunku do działalności samych uczestników EZIG nie może być strukturą hierarchicznie wyższą (Stefanicki, 2005).

Członkowie EZIG mają prawo do uczestnictwa w zyskach wynikających z działalności EZIG, które uważa się za zyski jego członków i dzieli się je między nich w stosunku ustalonym w umowie zgrupowania lub w razie braku jej postanowień w częściach równych (art. 21 ust. 1 Rozporządzenia). Z tytułu tych zysków mogą zostać opodatkowani wyłącznie członkowie EZIG, a nie samo zgrupowanie, które nie ma zdolności prawnopodatkowej w zakresie podatków dochodowych (art. 40 Rozporządzenia). Na mocy art. 7 ustawy do ugrupowania stosuje się odpowiednio przepisy o spółce jawnej. Powyższe cechy przemawiają za zakwalifikowaniem EUIG jako „rodzaju spółki jawnej z organem zarządzającym” (Lewandowski, 2015, s. 7), pomimo że w samej nazwie EZIG nie występuje pojęcie *spółka* (Kidyba, 2013, s. 571), czyli podmiotu, który posiada wiele cech spółek handlowych, lecz nie może być przypisany do żadnego z wyszczególnionych w k.s.h. typów spółek. Spółka jawna nie posiada organu zarządzającego, gdyż jest kierowana przez wspólników, z których każdy ma w zasadzie prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki. Jest to najistotniejsza

<sup>2</sup> Dz.U. UE L z 31.07.1985.

cecha różniąca EUIG od formy spółki jawnej. Ponadto od spółki (jawnej) ugrupowanie różni się też swoim celem, którym jest jedynie ułatwienie lub rozwój działalności gospodarczej jego członków. Pozostałe elementy, w szczególności brak obowiązku wniesienia kapitału, są podobne.

Zgodnie z przepisami instytucja EZIG posiada następujące charakterystyczne cechy (Lewandowski, 2015, s. 7): 1) jej najważniejszym organem są wspólnicy działający wspólnie, z których co najmniej dwóch musi pochodzić z dwóch różnych państw UE; 2) prowadzenie sprawy EZIG oraz reprezentacja należy do zarządców; 3) nie ma obowiązku wniesienia kapitału; 4) członkowie ugrupowania ponoszą nieograniczoną i solidarną odpowiedzialność za zobowiązania; 5) obowiązek rejestracji w KRS; 6) działalność EZIG jest ograniczona do wykonywania czynności o charakterze pomocniczym (akcesoryjnym), które wspierają samych wspólników; 7) zgodnie z art. 1 ust. 2 Rozporządzenia ugrupowanie od dnia swojej rejestracji posiada zdolność do nabywania praw i zaciągania zobowiązań we własnym imieniu lub dokonywania innych czynności prawnych oraz do pozywania i bycia pozwanym.

W Polsce EZIG nie ma osobowości prawnej.

## **2. Opodatkowanie dochodów ze wspólnego przedsięwzięcia**

O zakwalifikowaniu formy współpracy do kategorii spółek osobowych lub wspólnego przedsięwzięcia decydują przepisy ustaw o podatkach dochodowych. Zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych dokonuje się rozróżnienia na spółki niebędące osobą prawną – oznacza to spółki niebędące podatnikami podatku dochodowego oraz wspólne przedsięwzięcia. To rozróżnienie sposobu współpracy wpływa na zakres stosowania przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Na gruncie obu ustaw w niektórych przypadkach ustawodawca nakazuje stosować te same zasady, w innych normy adresowane są przede wszystkim do wspólników spółek niebędących podatnikami podatków dochodowych.

Z uwagi na brak podmiotowości podatkowej w podatkach dochodowych tak zwanych wspólnych przedsięwzięć to poszczególni członkowie posiadają status podatnika i są zobowiązani do dokonania rozliczeń podatkowych w zakresie dochodów osiągniętych w związku z realizowanymi przedsięwzięciami gospodarczymi (Pęczyk-Tofel, 2011, s. 52). Jedną ze wspólnych reguł adresowanych do spółek osobowych i wspólnych przedsięwzięć jest wyznaczenie zasad partycypacji w przychodach i kosztach podatkowych generowanych w ramach współpracy. Przychody i koszty ich uzyskania osiągnięte w ramach takich umów – stosownie do art. 8 u.p.d.o.f. i art. 5 u.p.d.o.p. – będą podlegać opodatkowaniu proporcjonalnie do posiadanych udziałów w zysku. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe. W myśl art. 5 ust. 2 u.p.d.o.p. powyższe zasady stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących koszty uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Z tej perspektywy kluczowe dla przypisania odpowiedniej części dochodów biorącym w nich udział uczestnikom będą zasady podziału zysku określone w umowie. Korzystając z zasady swobody umów (w przypadku umów nienazwanych), podmioty współdziałające powinny określić w umowie zakres udziału w zysku. Nie dla każdej formy współpracy określenie udziału w zysku w sposób procentowy jest najbardziej adekwatne do charakteru realizowanych zadań. Określenie wielkości udziału we wspólnym przedsięwzięciu nie musi być dokonane procentowo. Dopuszczalne jest uzależnienie wielkości udziału w zysku na zasadzie zadaniowej (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 12.01.2016, sygn. IBPB-1-2/4510-720/15/MM). Biorąc pod uwagę specyfikę konsorcjum, określenie zakresu przychodów i kosztów podatkowych w tej samej proporcji może nie odpowiadać faktycznemu rozmiarowi współdziałania poszczególnych uczestników. Niedopuszczalne jest jednak przyjęcie innej proporcji w odniesieniu do kosztów, a innej do przychodów przypadających na poszczególnych uczestników.

W przypadku konsorcjów lider, który ma prawo do reprezentacji, dokonuje rozliczeń z zamawiającym, co nie oznacza, że otrzymane przez niego świadczenie stanowić będzie w całości jego przychód podatkowy. Przychody rozdzielane są pomiędzy członków zgodnie z umową konsorcjum. Zgodnie z treścią interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 19 lutego 2010 roku (sygn. IPPB5/423-799/08-2/DG) przychód lidera konsorcjum stanowi wynagrodzenie należne mu za wykonany przez niego zakres prac określony w umowie konsorcjum. Przychodem lidera nie jest natomiast wynagrodzenie otrzymywane przez lidera od klienta i rozdzielane oraz przekazywane przez niego pozostałym uczestnikom konsorcjum.

Opodatkowanie działalności gospodarczej prowadzonej w ramach wspólnego przedsięwzięcia na poziomie jej uczestników powinno się odbywać na bieżąco, proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału) w trakcie roku podatkowego oraz rozliczone w zeznaniu rocznym składanym za rok podatkowy (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5.02.2016, sygn. IBPB-1-3/4510-738/15/WLK).

Problemem pojawiającym się w odniesieniu do spółek cichych jest kwalifikacja przychodów uzyskiwanych ze wspólnego przedsięwzięcia, w szczególności gdy współnikiem cichym jest osoba fizyczna. W art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. wskazano, że jeżeli działalność prowadzi spółka niebędąca osobą prawną, przychody współnika z udziału w takiej spółce uznaje się za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej. Tej kwalifikacji nie można zastosować do przychodów ze wspólnego przedsięwzięcia. W takich przypadkach przypisanie do odpowiedniego źródła wymaga uwzględnienia formy współpracy, przedmiotu wniesionego wkładu, charakteru uzyskanych przychodów, statusu uczestnika (osoba fizyczna, osoba prawna), uzyskiwania przychodu w ramach prowadzenia działalności gospodarczej. Przykładem może być ustalenie źródeł przychodu współnika cichego, który wniósł wkład pieniężny. W przypadku, gdy jest on osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, udział w zysku nie może być zakwalifikowany jako przychód z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.), skoro spółka cicha nie posiada osobowości prawnej, jak również jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3



u.p.d.o.f.). Zgodnie bowiem z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. pozarolnicza działalność gospodarcza oznacza działalność zarobkową prowadzoną we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.o.f. (Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.04.2015 r., sygn. I SA/Wr 213/15). W praktyce przychody wspólnika cichego kwalifikowane są jako przychody z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.) bądź przychód z kapitałów pieniężnych zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. W tym ostatnim przypadku jako argument wskazuje się podobieństwo wniesienia wkładu pieniężnego do spółki cichej z sytuacją udzielenia pożyczki, stąd udział w zysku przedsiębiorcy traktowany jest jako przychód z tytułu odsetek od pożyczek. Przeciw takiemu podejściu opowiedział się WSA we Wrocławiu, który w wyroku z 22 kwietnia 2015 roku (sygn. I SA/Wr 213/15) przyjął, że nie można uznać wniesienia wkładu przez wspólnika cichego jako udzielenia pożyczki, a udziału w zysku jako dochodu z odsetek od pożyczki. W świetle takiego poglądu przychody wspólnika cichego należy zakwalifikować jako przychody z innych źródeł (art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.). Przychody wspólników cichych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych ze źródła, jakim jest udział we wspólnym przedsięwzięciu, podlegają doliczeniu do innych przychodów osiągniętych przez te osoby prawne i są opodatkowane zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p. Podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem globalnym, czyli przychody podatnika tego podatku ze wszystkich możliwych źródeł są kumulowane i poddane jednolitemu opodatkowaniu.

Innym problemem dotyczącym skutków uczestnictwa w spółce cichej jest ocena skutków przysporzenia w postaci wkładu po stronie przedsiębiorcy. Fakt wniesienia wkładu do spółki cichej i przeznaczenia go na prowadzenie w jej ramach wspólnego przedsięwzięcia nie stanowi dla przedsiębiorcy (podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych bądź podatnika podatku dochodowego od osób prawnych) przychodu podatkowego. Wkład wspólnika cichego nie ma charakteru definitywnego przysporzenia, ponieważ przedsiębiorca może być zobowiązany do zwrotu tego wkładu (w chwili rozwiązania umowy). Natomiast wypłacone wspólnikowi cichemu wynagrodzenie będące częścią zysku wypracowanego przez przedsiębiorcę nie jest kosztem uzyskania przychodów (taki pogląd jest konsekwentnie utrzymywany przez organy podatkowe np. w Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 4.05.2010, sygn. IPPB5/423-21/10-7/AJ, Interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 30.03.2016, sygn. IBPB-1-3/4510-78/16/WLK). Jako argument wskazuje się, że wkład wniesiony przez wspólnika cichego będzie podlegał zwrotowi, nie spełnia więc przesłanki definitywnego kosztu, ponieważ może zostać zwrócony wspólnikowi po rozwiązaniu umowy. W związku z tym nie powinien być rozpoznawany przez wspólnika cichego jako koszt uzyskania przychodu w momencie jego wniesienia.

Poza zasadami ogólnymi określającymi sposób przypisywania przychodów i kosztów podatkowych uczestnikom wspólnych przedsięwzięć ustawy o podatkach dochodowych nakazują stosowanie do tego typu porozumień regulacji dotyczącej cen transferowych, w tym obowiązek przygotowania dokumentacji podatkowej. Zgodnie z treścią art. 25

ust. 1 u.p.d.o.f. i art. 9a ust. 1 u.p.d.o.p. podatnicy dokonujący transakcji, w tym zawierający umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, z podmiotami powiązаныmi z tymi podatnikami – w rozumieniu art. 25 ust. 1 i 4 u.p.d.o.f. i art. 11 ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. – lub transakcji, w związku z którymi zapłata należności wynikających z takich transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, w tym zawierający umowy spółki niebędącej osobą prawną, umowy wspólnego przedsięwzięcia lub umowy o podobnym charakterze, jeżeli jedną ze stron takiej umowy jest podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, są obowiązani do sporządzenia dokumentacji podatkowej. Ustawa wyznacza w art. 25 ust. 2a u.p.d.o.f. i art. 9a ust. 2a u.p.d.o.p. limit, którego przekroczenie skutkuje koniecznością przygotowania dokumentacji. W przypadku umowy wspólnego przedsięwzięcia lub innej umowy o podobnym charakterze limit ten wynosi 50 tys. euro i odnosi się do wartości wspólnego przedsięwzięcia określonego w umowie, a w przypadku braku określenia w umowie tej wartości – do przewidywanej na dzień zawarcia umowy wartości wspólnie realizowanego przedsięwzięcia. Sposób określenia limitu, którego przekroczenie rodzi obowiązek sporządzenia dokumentacji, odpowiada przedsięwzięciom takim jak konsorcja. W przypadku umowy spółki cichej czy EZIG bardziej odpowiednio byłoby wyznaczenie limitu w sposób przyjęty dla spółek osobowych, czyli zgodnie z wniesionym wkładem, gdyż tego rodzaju forma współpracy nie polega zazwyczaj na realizacji zamówienia czy projektu, którego wartość jest znana w chwili zawarcia umowy.

Jeżeli zapłata należności wynikającej z takiej transakcji dokonywana jest bezpośrednio lub pośrednio na rzecz podmiotu mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, jeżeli łączna kwota (lub jej równowartość) wynikająca z umowy lub rzeczywiście zapłacona w roku podatkowym łączna kwota wymagalnych w roku podatkowym świadczeń przekracza równowartość 20 tys. euro, wówczas konieczne jest również sporządzenie dokumentacji.

### **3. Podatek od czynności cywilnoprawnych**

Zawarcie umów spółki cichej, konsorcjum, EZIG czy ich zmiana nie mieszczą się w katalogu czynności opodatkowanych podatkiem od czynności cywilnoprawnych (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13.01.2016, sygn. IBPB-2-1/4514-450/15/MZ; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.07.2015, sygn. IPPB2/4514-254/15-4/MK.). Czynności podlegające opodatkowaniu wymienione zostały w art. 1 ust. 1 u.p.c.c. Katalog czynności opodatkowanych obejmuje umowy spółki (akty założycielskie). Ustawodawca w art. 1a u.p.c.c. wskazał, że przez spółkę osobową rozumie się spółkę: cywilną, jawną, partnerską, komandytową lub komandytowo-akcyjną, a przez kapitałową – spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcyjną. Wśród wymienionych spółek nie ma spółki cichej, konsorcjum ani EZIG. Przesłanką uznania, że



istnieje obowiązek uiszczenia podatku od zawarcia umów, w ramach których realizowane są wspólne przedsięwzięcia, może być tylko zakwalifikowanie takiej umowy jako swego rodzaju spółki cywilnej. Ryzyko takie istnieje w przypadku zawarcia umowy spółki cichej czy umowy konsorcjum, w której wyodrębnić można wszystkie elementy przedmiotowo istotne umowy spółki cywilnej określone w art. 860 § 1 k.c. (Ofiarski, 2009). W doktrynie (Katner, 2013, s. 571–578) wskazuje się, że regulacje prawa podatkowego są niedostosowane do umów o wspólne przedsięwzięcie, ponieważ wymuszają traktowanie związków przedsiębiorców jako podmiotów, jeżeli związki te stanowią spółki cywilne. Kategoria umów o wspólne przedsięwzięcie ukazuje potrzebę kompleksowego uporządkowania problematyki spółki cywilnej.

#### **4. Podatek od towarów i usług**

W niektórych sytuacjach określenie zasad opodatkowania poszczególnych form współpracy może budzić pewne wątpliwości. Nie dotyczą one współdziałania w ramach EZIG, gdyż zgodnie z art. 5 Rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z 15 marca 2011 roku ustanawiającego środki wykonawcze do Dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej Europejskie Ugrupowanie Interesów Gospodarczych utworzone zgodnie z rozporządzeniem (EWG) nr 2137/85, które realizuje dostawy towarów lub świadczy usługi odpłatnie na rzecz swoich członków lub osób trzecich, jest uważane za podatnika w rozumieniu dyrektywy (Bartosiewicz, 2016).

W przypadku umowy spółki cichej to przedsiębiorca, z którym wspólnik cichy zawarł umowę, będzie podatnikiem podatku od towarów i usług.

Najwięcej wątpliwości rodzi sposób rozliczeń w ramach konsorcjum. Uczestnicy konsorcjum powinni do wzajemnych rozliczeń oraz do rozliczeń z podmiotem, na rzecz którego konsorcjum zobowiązane jest spełnić świadczenie, stosować ogólne zasady w zakresie wystawiania faktur dokumentujących wykonywane przez nich czynności. Zazwyczaj lider konsorcjum jako podmiot uprawniony do reprezentacji we wszystkich sprawach związanych z wykonaniem oraz rozliczeniem kontraktu jest zobowiązany do wystawiania na rzecz kontrahenta konsorcjum faktur dokumentujących całość robót wykonanych na rzecz zamawiającego. Pozostali uczestnicy konsorcjum świadczący usługi na rzecz lidera w zakresie wynikającym z zawartej umowy są także zobowiązani do wystawiania faktur dokumentujących te usługi. Przyjęcie w umowie konsorcjum, że lider nabywa usługi od parterów konsorcjum, którzy fakturują i opodatkowują wykonane przez siebie usługi na rzecz lidera, a lider świadczy całościowo wykonaną przez wszystkich członków konsorcjum usługę na rzecz zamawiającego, prowadzi do wniosku, iż podstawowym celem ustanowienia konsorcjum jest wspólna realizacja kontraktu, jednak podatnikiem podatku od towarów i usług nie jest konsorcjum, lecz każda ze stron, która działa w powyższym zakresie jako samodzielny i niezależny przedsiębiorca (Budziszewski, Żarkowska, 2012, s. 62–66).

W sytuacjach, gdy lider będzie upoważniony do wystawienia faktury dokumentującej całość wynagrodzenia należnego konsorcjum za zrealizowanie zamówienia (obejmującej część wynagrodzenia, która zgodnie z umową konsorcjum przypada na pozostałych uczestników) oraz przyjmowania płatności za wykonane zamówienia, podstawą opodatkowania podatkiem od towarów i usług lidera będzie kwota wynagrodzenia należnego konsorcjum z tytułu realizacji zamówienia wykazana na wystawionej przez niego fakturze (Jastrzębski, Wróblewski, 2011, s. 15). Zatem lider zobowiązany będzie do wykazania w składanej przez siebie deklaracji podatkowej podatku należnego od całości wynagrodzenia należnego konsorcjum z tytułu realizacji zamówienia. Jednocześnie lider konsorcjum będzie uprawniony do rozpoznania podatku naliczonego wykazanego na fakturach otrzymanych od pozostałych uczestników konsorcjum w związku z pracami wykonanymi przez nich „na rzecz” konsorcjum.

## Uwagi końcowe

Pomimo różnych form prawnych przyjmowanych dla wspólnych przedsięwzięć ustawodawca w ustawach o podatkach dochodowych przyjął takie same zasady przypisywania przychodów i kosztów ich uczestnikom, a także uznał umowy będące podstawą współpracy za transakcje w rozumieniu przepisów o cenach transferowych. Tworzenie ogólnych zasad dla zróżnicowanych form współdziałania powoduje trudności w ich stosowaniu (w szczególności w zakresie przypisania dochodu poszczególnym podatnikom czy ustalenia wartości transakcji na potrzeby regulacji o cenach transferowych). Skutki współpracy w ramach wspólnych przedsięwzięć w podatku od towarów i usług należy oceniać indywidualnie, w zależności od treści łączącej strony umowy. Zasadniczo wskazane w opracowaniu umowy będące podstawą funkcjonowania wspólnych przedsięwzięć nie są opodatkowane podatkiem od czynności cywilnoprawnych, gdyż nie mieszczą się w katalogu czynności opodatkowanych.

## Literatura

- Bartosiewicz, A. (2016). *Art. 15. VAT. Komentarz*. LEX. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587277334/433186> (1.05.2016).
- Bartosiewicz, A., Kubacki, R. (2015). *Art. 8. PIT. Komentarz*. LEX. Pobrane z: <http://sip.lex.pl/#/komentarz/587244402/456944> (1.05.2016).
- Bernat, R. (2015). Europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych – wybrane aspekty podatkowe. *Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Witelona w Legnicy*, 14, 7, 7–19.
- Budziszewski, J., Zarkowska, A. (2012). Podatkowe zasady rozliczania umowy konsorcjum. *Doradztwo Podatkowe*, 5, 62–66.
- Jastrzębski, K., Wróblewski, M. (2011). Opodatkowanie wspólnego przedsięwzięcia spółek kapitałowych. *Monitor Podatkowy*, 3, 15, System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).

- Katner, W. (red.). (2015). *System prawa prywatnego. Prawo zobowiązań – umowy nienazwane*. T. 9. Warszawa: C.H. Beck.
- Kidyba, A. (2013). *Prawo spółek*. Warszawa: Meritum.
- Kruczalak-Jankowska, J. (2013). *Konsorcjum budowlane w prawie polskim*. W: J. Kruczalak-Jankowska (red.), *Wpływ europeizacji prawa na instytucje prawa handlowego*. Warszawa: Lexis Nexis, System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).
- Lewandowski, R. (2008). *Europejskie Ugrupowanie Interesów Gospodarczych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Lic, J., (2015). *Konstrukcja umowy konsorcjum w zamówieniach publicznych*. *Prawo Zamówień Publicznych*, 4, 148.
- Nykiel, W., Mariański, A. (2015). *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*. Gdańsk: ODiDK.
- Ofiarski, Z. (2009). *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Pęczyk-Tofel, A. (2011). *Opodatkowanie PDOPr rozliczeń między członkami konsorcjum*. *Monitor Podatkowy*, 6, 52, System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).
- Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2137/85 z 25.07.1985 w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG). Dz.U. UE. L. 1985, nr 199.
- Sokołowski, M. (2011). *Europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych w prawie polskim*. Warszawa: C.H. Beck.
- Stecki, L. (1987). *Konsorcjum*, Toruń: TNOiK.
- Stefanicki, R. (2005). *Europejskie Zgrupowanie Interesów Gospodarczych – wybrane zagadnienia*. *Monitor Prawniczy*, 18, , System Informacji Prawnej Legalis. Pobrane z: <http://sip.legalis.pl.legalis.han3.ue.poznan.pl/index.seam> (1.05.2016).
- Ustawa z 23.04.1964 – Kodeks cywilny. Dz.U. 2014, poz. 121, z późn. zm. (k.c.).
- Ustawa z 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361, z późn. zm. (u.p.d.o.f.).
- Ustawa z 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851, z późn. zm. (u.p.d.o.p.).
- Ustawa z 9.09.2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych. Dz.U. 2010, nr 101, poz. 649, z późn. zm. (u.p.c.c.).
- Ustawa z 15.09.2000 – Kodeks spółek handlowych. Dz.U. 2013, poz. 1030, z późn. zm. (k.s.h.).
- Ustawa z 11.03.2004 o podatku od towarów i usług. Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, z późn. zm. (u.p.t.u.).
- Ustawa z 4.03.2005 o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej. Dz.U. 2015, poz. 2142.
- Włodyka, S. (2014). *Prawo umów handlowych. System Prawa Handlowego*. T. 5. Warszawa: C.H. Beck.

## COOPERATION IN THE “JOINT UNDERTAKING” FORM – SELECTED TAX ISSUES

**Abstract:** The income tax acts regulate taxation of different form of cooperation if they are a source of tax revenue. Both the Natural Persons' Tax Act and the Companies Tax Act distinguish “joint undertaking” from others form cooperation, especially from different types of partnerships. Entrepreneurs may conclude agreements on implementation of joint projects. They may use a form of silent partnership agreement, consortium agreement or European Economic Interest Group. This paper indicates the most important tax problems, particularly on the ground of the income tax, the VAT tax and the acts in civil law tax.

**Keywords:** joint undertaking, silent partnership, consortium, EEIG, taxation

### Cytowanie

Sobiech, A. (2016). *Współpraca w ramach „wspólnego przedsięwzięcia” – wybrane problemy podatkowe*. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 5 (83), 129–139. DOI: 10.18276/frfu.2016.5.83/1-12.