

Prawne problemy funkcjonowania konsorcjum

I. Wprowadzenie

Konsorcjum znane jest szczególnie w bankowości i budownictwie.

Instytucje bankowe lub przedsiębiorstwa budowlane łączą swoje siły, aby wspólnie udzielić kredytu lub zrealizować projekt budowlany. Do połączenia sił dochodzi zwykle dlatego, że postawione zadanie przerasta możliwości jednego podmiotu ze względu na rozmiar zadania lub jego stopień skomplikowania. Motywem jest też podział ryzyka na więcej podmiotów lub okoliczność, że tylko więcej podmiotów łącznie spełnia warunki postawione przez zamawiającego.

Współpraca w ramach konsorcjum ograniczona jest zwykle do realizacji jednego zadania, choć zdarzają się również i inne konstelacje¹. Z tego względu uczestnikom konsorcjum odpowiada zwykle prosta konstrukcja zarówno na etapie organizowania się, realizacji projektu, jak i po jego zakończeniu.

Członkowie konsorcjum wyznaczają z reguły jednego z nich do reprezentowania ich wobec drugiej strony zasadniczej umowy (kredytobiorcy, zamawiającego), nadając mu nazwę lidera. Lider konsorcjum czerpie legitymację do występowania przy realizacji projektu w imieniu pozostałych członków konsorcjum tylko i wyłącznie z umocowania udzielonego mu przez pozostałych członków konsorcjum. Umocowanie to zawarte jest w umowie konsorcjum lub osobnym dokumencie pełnomocnictwa.

W umowie konsorcjum podmioty w nim uczestniczące określają bliżej formę ich udziału oraz wzajemne prawa i obowiązki przy realizacji wspólnie przejętego zadania. Jak wspomniano, zadanie to polega zwykle na zapewnieniu finansowania (udzieleniu kredytu) lub wybudowaniu obiektu.

¹ Bliżej na ten temat i o różnych rodzajach konsorcjum Stanisław Włodyka, *Strategiczne umowy przedsiębiorców*, Warszawa 2000, str. 259 i n., tenże niemal identycznie w *Prawo umów w obrocie gospodarczym* pod red. S. Włodyki, Warszawa 2001, str. 561 i n. a także Leopold Stecki, *Konsorcjum*, Toruń 1997, str. 57 i n.

II. Charakter prawny konsorcjum

Brak jest ustawowej definicji konsorcjum. Konsorcjum nie jest również w zasadzie elementem języka prawnego. Pojęcia tego nie używają ani kodeks cywilny, ani ustawy podatkowe. Nie używa go też ustawa o zamówieniach publicznych, która dla opisanie sytuacji, w której ma dojść do połączenia sił różnych podmiotów używa sformułowania iż „Wykonawcy mogą wspólnie ubiegać się o zamówienie”². Wyjątkiem jest prawo bankowe, które w art. 73 wspomina o konsorcjum bankowym³.

Powstaje zatem pytanie o charakter prawny konsorcjum. Według, w zasadzie na dzień dzisiejszy niemal jedyne stanowiska w nauce prawa reprezentowanego przez S. Włodykę, „*umowa konsorcjalna jest wzbogaconą umową spółki prawa cywilnego (ewentualnie – spółką jawną)*”⁴. Zasadniczo zbieżne stanowisko reprezentuje L. Stecki mówiąc o konsorcjum jako nietypowej spółce prawa cywilnego⁵. Dostrzega on jednak dość głębokie zróżnicowanie zachodzące pomiędzy spółką prawa cywilnego a konsorcjum. Widzi je w braku ponoszenia solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania konsorcjum oraz innym niż w przypadku spółki cywilnej uregulowaniu uczestnictwa w zyskach i stratach konsorcjum⁶. Jeżeli umowa konsorcjum przewiduje solidarną odpowiedzialność jego uczestników – co jest szeroko rozpowszechnione i poza prawem bankowym⁷ stanowi zasadę – to wydaje się, iż również w ujęciu L. Steckiego umowę konsorcjum należy klasyfikować jako umowę spółki cywilnej. Zauważyć należy przy tym, iż zgodnie z art. 867 § 1 zdanie 2 kodeksu cywilnego również w przypadku spółki cywilnej można umownie inaczej ustalić stosunek udziału wspólników w zyskach i stratach niż czyni to zdanie 1 tego przepisu mówiące o tym, iż każdy wspólnik jest uprawniony do równego udziału w zyskach i w tym samym stosunku uczestniczy w stratach, bez względu na rodzaj i wartość wkładu⁸.

² Art. 23 ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. Prawo zamówień publicznych;

³ Art. 73 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Prawo bankowe, który stanowi: „*Banki w celu wspólnego udzielenia kredytu mogą zawrzeć umowę o utworzeniu konsorcjum bankowego*”;

⁴ S. Włodyka, *Strategiczne ...*, str. 259, tenże *Prawo umów ...*, str. 561 wraz ze wskazaniem na odmienne stanowiska reprezentowane w literaturze;

⁵ L. Stecki, str. 140 i następne;

⁶ L. Stecki, str. 144;

⁷ Art. 73 ust 2 Prawa bankowego: „*Banki ... ponoszą ryzyko związane z udzielonym kredytem proporcjonalnie do wysokości wniesionych środków finansowych do wspólnie udzielonego kredytu.*”;

⁸ L. Stecki, jw.

Gwoli ścisłości należy wskazać, że nie każda umowa konsorcjum jest umową spółki cywilnej. Zasada swobody umów pozwala nadawać umowom zróżnicowane treści. Dlatego też spośród umów klasyfikowanych lub nazywanych umową konsorcjum tylko te są umowami spółki cywilnej, które w konkretnym przypadku wykazują cechy określone w art. 860 i n. k.c.

Na uwagę zasługuje w tym kontekście stanowisko, jakie w przedmiocie określenia stosunku zachodzącego pomiędzy konsorcjum a spółką cywilną zajmuje orzecznictwo z zakresu prawa zamówień publicznych. W jednym z aktualnych orzeczeń arbitrzy uznali w kontekście oceny spełnienia wymogu ustanowienia pełnomocnika z art. 23 prawa zamówień publicznych, że „*spółka cywilna nie jest samodzielny wykonawcą, tylko konsorcjum złożonym ze wspólników*”⁹. Także i w tym przypadku nieuprawniony byłby wniosek, że konsorcjum jest po prostu spółką cywilną. Natomiast uprawniony jest wniosek, że spółka cywilna ubiegającą się o zamówienie traktowana jest jak konsorcjum z tym skutkiem, że musi wyznaczyć pełnomocnika do jej reprezentowania. Ustawowe zasady reprezentacji spółki cywilnej zezwalające każdemu wspólnikowi na jej reprezentowanie w takich granicach, w jakich jest uprawniony do prowadzenia jej spraw¹⁰, nie spełniają bowiem wymogu z art. 23 prawa zamówień publicznych. Zakłada on, że członków konsorcjum ubiegających się wspólnie o zamówienie reprezentować może nie każdy z jego uczestników, jak to ma miejsce w przypadku spółki cywilnej, lecz tylko jeden z nich.

⁹ Wyrok z 11.03.2005 r. w sprawie UZP/ZO/0-415/05 opublikowany w „Rzeczpospolita, Dobra Firma” z dn. 19.04.2005 r., str. 4

¹⁰ Czyli w zakresie zwykłych czynności spółki a w innych sytuacjach w przypadku czynności nagłych dla zapobieżenia groźby powstania niepowetowanej straty dla spółki (art. 865 k.c.);

III. Fakturowanie

Problemy może stwarzać fakturowanie usług wykonanych przez konsorcjum, czy też wytworzonych przez nie towarów. Zasadniczo możliwe są w tym zakresie dwa modele. W jednym z nich fakturę wystawia konsorcjum, a w drugim każdy z jego członków. W ramach tego ostatniego modelu można jeszcze rozróżnić sytuację, kiedy to fakturowanie powierzone zostaje tylko jednemu z członków konsorcjum. Jest nim zwykle lider, choć podział zadań w ramach konsorcjum może zostać inaczej ukształtowany.

Który z tych modeli jest w konkretnym przypadku właściwy, zależy w pierwszym rzędzie od treści umowy konsorcjalnej. Jej treść wymaga zaś przeanalizowania z punktu widzenia przepisów dotyczących rachunkowości oraz przepisów podatkowych.

IV. Rachunkowość

Zgodnie z art. 2 ustawy z dn. 29.09.1994 r. o rachunkowości stosuje się jej przepisy do różnych grup podmiotów. Jedną z nich są spółki cywilne¹¹. Ustawa o rachunkowości różnicuje przy tym spółki cywilne osób fizycznych oraz inne spółki cywilne. W pierwszym przypadku podleganie przepisom ustawy o rachunkowości uzależnione jest od wielkości przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy. Przekroczenie granicy równowartości w walucie polskiej 800 000,00 Euro stanowi w tym przypadku o poddaniu spółek cywilnych osób fizycznych rygorom ustawy o rachunkowości. Pozostałe spółki cywilne, tzn. w skład których wchodzi nie tylko osoby fizyczne muszą stosować się do wymogów ustawy o rachunkowości bez spełnienia dodatkowych kryteriów¹².

Jeżeli więc konsorcjum wykazuje cechy spółki cywilnej, to stosuje się do niego przepisy ustawy o rachunkowości zgodnie z jej art. 2 ust. 1 pkt. 1 lub 2. W tym przypadku, jeżeli konsorcjum (spółka cywilna) składałoby się wyłącznie z osób

¹¹ Art. 2 ust.1 Pkt 1 i 2 ustawy o rachunkowości;

¹² Art. 2 ust. 1 pkt. 1 i 2 ustawy o rachunkowości;

fizycznych podleganie przepisom ustawy o rachunkowości uzależnione byłoby od wielkości przychodu netto za poprzedni rok obrotowy. Jeżeli przekroczył on równowartość w walucie polskiej 800 000,00 Euro, to również do takiego konsorcjum zastosowanie znalazłaby ustawa o rachunkowości.

Ustawę o rachunkowości stosuje się ponadto do „jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej”¹³. Jeżeli więc konsorcjum ze względu na jego organizację uzyskałoby w konkretnym przypadku przymiot jednostki organizacyjnej, to – jak się wydaje – również do niego zastosowanie musiałyby znaleźć przepisy ustawy o rachunkowości w związku z brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt. 5¹⁴.

Jeżeli konsorcjum należy więc do jednego z podmiotów, do którego stosuje się ustawę o rachunkowości, to spoczywa na nim cały szereg obowiązków wynikających z tej ustawy. Jeden z nich dotyczy cech, jakie powinny spełniać dowody księgowe.

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości dowody księgowe powinny bowiem być rzetelne. Jako rzetelne uznaje ustawa dowody, które są zgodne z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentują, są kompletne i zawierają co najmniej dane określone w art. 21 ustawy. W tym miejscu należy zwrócić uwagę na jeden z tych wymogów, a mianowicie wymóg zgodności dokumentu księgowego z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczej, którą dokumentuje. Dotyczy to również faktur wystawionych w wykonaniu umowy konsorcjalnej. Dokument musi bowiem prawidłowo określać korelację pomiędzy wystawcą faktury a jej przedmiotem.

¹³ Z wyjątkiem spółek, o których mowa w pkt. 1 i 2 art. 2 ust. 1 ustawy o rachunkowości, tzn. spółek handlowych (osobowych i kapitałowych) oraz spółek cywilnych

¹⁴ W rozważaniach pomijam szczególne konstelacje stosowania ustawy o rachunkowości do „innych” jednostek, jeżeli otrzymują one na realizację zadań zleconych dotacje z budżetów państwa lub jednostek samorządu terytorialnego lub funduszy celowych

Jeżeli konsorcjum wykazuje przymioty spółki cywilnej, to logiczną konsekwencją musi być, iż faktury za wykonane czynności wystawiane są przez spółkę cywilną, a nie jej współników. Trudności w określeniu treści faktury mogą natomiast wystąpić w tym przypadku, jeżeli konsorcjum nie jest spółką cywilną. Podmiot fakturujący musi wtedy dla spełnienia wymogu z art. 22 ust. 1 ustawy o rachunkowości zadbać o to, aby faktura nie wprowadzała w błąd co do rzeczywistego przebiegu operacji gospodarczej. Chodzi przede wszystkim o uwzględnienie w jej treści, iż wykonawcą usługi lub sprzedawcą towaru jest konsorcjum, a nie jego uczestnik. Zagadnienie to występuje jeszcze jaskrawiej w sytuacji rozliczania wykonanych usług nie przez tego z uczestników, który był ich faktycznym wykonawcą. Okoliczność, że wystawca faktury nie był faktycznym wykonawcą usługi musi znaleźć swój wyraz w treści faktury.

V. Obowiązki podatkowe

1. Podatek od towarów i usług

Art. 15 ust. 1 ustawy z dn. 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług określa, iż podatnikami tego podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne nie mające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ust. 2 tego przepisu. Do jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej należą m.in. spółki cywilne. Jeżeli więc konsorcjum spełnia cechy spółki cywilnej, to nie powinno podlegać wątpliwości, iż to właśnie konsorcjum a nie jego uczestnicy jest podatnikiem w zakresie podatku VAT. W innych przypadkach należałoby zbadać, na ile konsorcjum (nie będące spółką cywilną) jako jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej wykonuje samodzielnie działalność gospodarczą i staje się przez to obiektywnie podatnikiem podatku od towarów i usług. Różnorodność konstelacji objętych nazwą konsorcjum daje asumpt do stwierdzenia, iż każdy z takich przypadków wymagałby indywidualnej oceny, czy konsorcjum, ze względu na art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, jest podatnikiem tego podatku.

Kwestią nie tylko techniczną jest rejestracja dla celów podatku VAT i uzyskanie numeru NIP.

Jeżeli konsorcjum spełnia obiektywnie przesłanki dla uznania go za podatnika podatku od towarów i usług, to stosowna rejestracja w Urzędzie Skarbowym dla celów podatku od towarów i usług wydaje się być nieuniknioną konsekwencją tej obiektywnej sytuacji.

Jednorazowość przedsięwzięcia albo jego ograniczony czas realizacji nie stanowią argumentów dla odmowy rejestracji dla celów podatku VAT. Po pierwsze, konsorcja realizując np. większe przedsięwzięcia budowlane funkcjonują często przez okres nawet kilku lat. Do tego może dojść celowość utrzymania konsorcjum w okresie realizacji napraw gwarancyjnych przez okres kolejnych lat. Po drugie, również spółki kapitałowe mogą być tzw. spółkami celowymi dla realizacji jednego przedsięwzięcia lub mieć ograniczony okres działania. Nikomu nie przyszłoby do głowy odmówić spółce z ograniczoną odpowiedzialnością utworzonej na okres roku rejestracji dla celów podatku VAT. Dlaczego więc należałoby odmówić rejestracji konsorcjum realizującemu wieloletnią umowę o roboty budowlane powołując się na argument ograniczonego okresu działania konsorcjum?

Jeszcze raz należy natomiast podkreślić konieczność indywidualnej oceny konkretnego stanu faktycznego dla oceny, czy konsorcjum jest w konkretnym przypadku podatnikiem podatku od towarów i usług.¹⁵

2. Podatki od dochodu

Prostszym zadaniem wydaje się być określenie podatnika podatku dochodowego w przypadku utworzenia konsorcjum. Dychotomia rozwiązań prawych w tym zakresie każe odwoływać się albo do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych albo do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pomijając rozwiązania, w których członkowie konsorcjum nadaliby mu formę spółki kapitałowej wyposażonej w osobowość prawną, to

¹⁵ Dla zobrazowania praktyki patrz stanowisko Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie w sprawie IMUS-1471/VUR1/443-7/04/GW dotyczącej konsorcjum powołanego do rozbudowy Międzynarodowego Portu Lotniczego Warszawa-Okęcie, opubl. w „Ministerstwo Finansów RP. System Informacji Podatkowej”.

we wszystkich innych przypadkach to nie konsorcjum, lecz jego członkowie są podatnikami podatku dochodowego.

Jeżeli członkami konsorcjum są osoby fizyczne, to dochód uzyskany przez nie w ramach konsorcjum podlega opodatkowaniu według zasad wynikających z ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jeżeli członkami konsorcjum są osoby prawne, to stosuje się do nich ustawę o podatku dochodowym od osób prawnych.

Szczególne konstelacje, aczkolwiek nie wychodzące ze schematu dychotomii podmiotów podlegających opodatkowaniu od dochodu powstają w przypadku spółki komandytowej z udziałem osób fizycznych i prawnych. Decyzja o sposobie opodatkowania wspólników spółki komandytowej zostaje jedynie przeniesiona na płaszczyznę tejże spółki. W efekcie może się więc zdarzyć, iż z tytułu uczestniczenia w konsorcjum obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego dotyczy nie tylko bezpośrednich uczestników konsorcjum lecz również ich wspólników w sytuacji, gdy członkiem konsorcjum jest spółka osobowa.

V. Podsumowanie

Nie tak rzadko stosowana w życiu gospodarczym instytucja konsorcjum może wywoływać wiele skomplikowanych kwestii prawnych dotyczących jej funkcjonowania. Osią rozważań szczegółowych jest przy tym przede wszystkim określenie charakteru prawnego konsorcjum. Implikuje ono odpowiedzi na dalsze pytania dotyczące m.in. fakturowania, prowadzenia rachunkowości oraz obowiązków podatkowych związanych z działalnością konsorcjum. Znalezienie odpowiedzi na tak postawione pytanie jest łatwiejsze w przypadku zorganizowania się konsorcjum w formie spółki osobowej. Absolutnie indywidualnej oceny wymagają natomiast sytuacje, w których konsorcjum nie ma cech spółki osobowej. Nawet jednak w tym przypadku indywidualnej oceny wymaga odpowiedź na pytanie, czy również w tej sytuacji konsorcjum podlega wymogom ustawy o rachunkowości oraz czy konsorcjum - a nie jego członkowie - jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Niemal wykluczona jest zaś sytuacja, aby

konsorcjum było podatnikiem podatku dochodowego. Ma to miejsce tylko w przypadku nadania konsorcjum formy spółki kapitałowej.

Joachim Hilla
radca prawny / Rechtsanwalt, Frankfurt nad Menem