

# Wstęp

Pod pojęciem „opodatkowanie spółek osobowych” należy rozumieć, na potrzeby niniejszego opracowania, skutki podatkowe różnych czynności prawnych dokonywanych przez spółki osobowe i ich wspólników. Spółki osobowe to spółki nieposiadające osobowości prawnej, są to przede wszystkim spółki osobowe prawa handlowego (spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna) oraz spółka cywilna<sup>1</sup>. Spółki osobowe są formą prowadzenia działalności gospodarczej od kilku tysięcy lat. Pierwsze regulacje poświęcone spółkom pojawiły się w Kodeksie Hammurabiego, a początki tego typu przedsięwzięć datowane są na ok. 2750 r. p.n.e.<sup>2</sup>. Współpraca w ramach spółek wynika z korzyści płynących ze wspólnego prowadzenia działalności.

Celem pracy jest wykazanie odrębności zasad opodatkowania spółek osobowych. Działalność gospodarcza może być prowadzona przez przedsiębiorców, tzn. osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, którym odrębne ustawy przyznają zdolność prawną<sup>3</sup>. O ile status osób fizycznych i osób prawnych, jako podmiotów na gruncie prawa cywilnego<sup>4</sup> i podatkowego<sup>5</sup> nie budzi

---

<sup>1</sup> Ustawa z 15.9.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1578 ze zm.) w art. 4 § 1 pkt 1 wskazuje, że za spółkę osobową uznaje się spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową i spółkę komandytowo-akcyjną.

<sup>2</sup> *H.Fr. Lutz, Babylonian, s. 558–562; T.B. Borden, Aggregate-Plus Theory, s. 717.*

<sup>3</sup> Art. 4 ustawy z 2.7.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 584 ze zm.).

<sup>4</sup> Art. 1 ustawy z 23.4.1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 380 ze zm.) wskazuje, że „Kodeks niniejszy reguluje stosunki cywilnoprawne między osobami fizycznymi i osobami prawnymi”.

<sup>5</sup> O podmiotowości podatkowej spółek zob. szerzej rozdział I.2. Artykuł 1 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.): „ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych”; art. 1 ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.): „1. ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. 2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3. 3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby

wątpliwości, o tyle status jednostek organizacyjnych, do których zaliczane są spółki osobowe jest kwestią bardziej złożoną.

W przypadku spółek osobowych, jak trafnie wskazuje *B. Brzeziński* mamy do czynienia z „babilońską niewolą prawa spółek w okowach prawa podatkowego”<sup>6</sup>. Normy prawa cywilnego wyznaczają konstrukcję i sposób funkcjonowania spółek osobowych w obrocie. Prawo podatkowe określając poszczególne elementy konstrukcji podatków w wielu przypadkach odwołuje się do treści instytucji prawa cywilnego<sup>7</sup>. Stąd przede wszystkim wynikają zależności pomiędzy prawem cywilnym i podatkowym oraz konieczność uwzględnienia cywilnoprawnej treści zdarzeń zachodzących w spółce, będących przedmiotem podatku<sup>8</sup>. Związki pomiędzy prawem cywilnym i podatkowym dotyczyć będą kwestii fundamentalnych (podmiotowość na gruncie poszczególnych podatków) jak i bardziej szczegółowych (np. odwołanie się do pojęć prawa cywilnego)<sup>9</sup>.

Podmiotowość w prawie cywilnym, w szczególności przyznanie osobowości prawnej, może implikować sposób opodatkowania dochodów<sup>10</sup>. W wielu państwach spółki osobowe zostały uznane za osoby prawne, w konsekwencji stając się na równi ze spółkami kapitałowymi podatnikami podatków dochodowych od osób prawnych<sup>11</sup>. Polski ustawodawca nałożył ciężar, w postaci podatku dochodowego na osoby fizyczne i osoby prawne. Handlowe spółki osobowe potraktowane zostały w sposób odmienny. Pomimo tego, że prawo prywatne uczyniło je podmiotami prawa, nie wyposażyło je w osobowość prawną, przez co spółka, jako organizacja generująca w ramach swej działalności dochód nie została opodatkowana podatkiem dochodowym. Twórcy KSH wskazywali, że za brakiem osobowości prawnej przemawiał silny argument w postaci utrzymania korzystnego opodatkowania<sup>12</sup>. Pojawia się jednak pytanie o uzasadnienie takiego rozwiązania. Nie można przyjąć, iż poprzez jednokrotne opodatkowanie dochodów z udziału w spółce osobowej ustawodawca chciał głównie przyczynić się do popularyzacji tych form prowadzenia działalności.

Podmiotowość spółek osobowych w prawie podatkowym nie jest ukształtowana jednolicie – na gruncie podatków dochodowych ustawodawca przesądził o braku podmiotowości<sup>13</sup>, w przypadku innych podatków, kwestię podmiotowości determinuje

---

prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia”.

<sup>6</sup> *B. Brzeziński* (red.), *Prawo podatkowe*, s. 394.

<sup>7</sup> O związkach prawa podatkowego i prawa cywilnego szerzej: *S. Rosmarin*, *Prawo podatkowe*, s. 136; *A. Kostecki*, *Związki*, s. 429; *B. Brzeziński*, *Prawo podatkowe*, s. 115 i n.; *A. Gomulowicz*, *Związki*, s. 3 i n.; *M. Goettel*, *M. Lemonnier* (red.), *Instytucje*, s. 13–25; *B. Gnela* (red.), *Zastosowanie*, s. 13–14; *L. Franczak*, *Wpływ*, s. 5–36.

<sup>8</sup> *M. Kalinowski*, *Przedmiot*, s. 22.

<sup>9</sup> *S. Rosmarin*, *Prawo podatkowe*, s. 136.

<sup>10</sup> *K. Blanchard*, *The Tax Significance*, s. 8 i n.

<sup>11</sup> Tamże.

<sup>12</sup> *S. Soltyskiński*, *A. Szajkowski*, *A. Szumański*, *Uzasadnienie*, s. 161–162.

<sup>13</sup> Poza spółką komandytowo-akcyjną. Zob. przypis 3.

zdolność do bycia podatnikiem. Każda handlowa spółka osobowa *ex definitione* jest przedsiębiorcą<sup>14</sup>. Sposób opodatkowania spółek osobowych, a w szczególności opodatkowanie dochodów jest uzależniony od przyjętej przez ustawodawcę koncepcji gospodarczego charakteru tych spółek. Uznanie, iż mamy do czynienia z odrębnym przedsiębiorcą (*entity theory*) prowadzić może do traktowania w sposób tożsamy ze spółkami kapitałowymi, natomiast przyjęcie (tak jak uczynił to polski ustawodawca) zasady, że jednostka organizacyjna to pewna zbiorowość współników (*aggregate theory*) i skutki podatkowe jej działalności należy oceniać indywidualnie, na poziomie każdego współnika powoduje powstanie swoistej sytuacji prawnej. Co prawda, opodatkowanie następuje na poziomie współników (spółka jest transparentna podatkowo), lecz nie bez znaczenia pozostaje źródło dochodów. Co do zasady, ustawodawca traktuje przychody ze spółek osobowych za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, nie sposób jednak przy określaniu poszczególnych elementów konstrukcji podatków nie dostrzegać specyfiki spółek i zdarzeń w nich zachodzących. Z tego względu konieczne było wprowadzenie do ustaw o podatkach dochodowych wiele szczególnych norm, które uwzględniają specyfikę dochodów uzyskiwanych ze spółek osobowych.

Czy uprawnione jest odmienne traktowanie spółek osobowych w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej? Ustawodawca może różnicować prawa i obowiązki obywateli w zakresie obciążeń podatkowych, jeśli źródłem takiego postępowania jest odmienna sytuacja faktyczna<sup>15</sup>. Ciężar podatkowy powinien zostać rozłożony równo pomiędzy poszczególnymi jednostkami funkcjonującymi w społeczeństwie w taki sposób, aby uwzględniał indywidualne możliwości ekonomiczne poszczególnych podmiotów<sup>16</sup>. W odniesieniu do aspektu pionowego sprawiedliwości podatkowej należałoby przyjąć, że to, co jest na gruncie prawa podatkowego nierówne musi być zatem nierówno opodatkowane<sup>17</sup>. Przyjęcie odrębnych zasad opodatkowania spółek osobowych powinno wynikać ze szczególnej struktury tych spółek, innej od przyjętej przez ustawodawcę w odniesieniu do spółek kapitałowych<sup>18</sup>.

Zasadniczym uzasadnieniem dla odmiennego traktowania spółek osobowych zarówno w prawie prywatnym jak i podatkowym jest osobista odpowiedzialność współników<sup>19</sup>. W odróżnieniu od spółek kapitałowych, które funkcjonują jako podmiot w dużej mierze niezależny od współników, spółki osobowe są oparte właśnie na ich współdziałaniu<sup>20</sup>. Takie podejście pozwala na przyjęcie z perspektywy podatkowej, że mamy do czynienia nie z organizacją, lecz z grupą osób realizujących w ramach spółki pewien cel gospodarczy, z którym wiąże się możliwość generowania dochodów. Z perspektywy

---

<sup>14</sup> U. Promińska, W sprawie, s. 12.

<sup>15</sup> Wyr. TK z 9.3.1988 r., U 7/78, OTK 1988, Nr 1, poz. 1.

<sup>16</sup> A. Gomułowicz, Zasady, s. 93.

<sup>17</sup> A. Partyka, Ekonomiczne, s. 386.

<sup>18</sup> Podstawowa różnica konstrukcyjna pomiędzy nimi sprowadza się do tego, że spółki osobowe są wspólnotą osób, a nie jak spółki kapitałowe wspólnotą kapitałów.

<sup>19</sup> A. W. Wiśniewski, Kilka uwag, s. 27.

<sup>20</sup> M. Bandzmer, Status, s. 6.

funkcjonalnej, dobrze, jeśli przyjęcie pewnych założeń, co do istoty spółek osobowych w prawie cywilnym, odpowiada zastosowanemu modelowi opodatkowania dochodów. Jeśli prawo prywatne wyznacza różnice w sposobie funkcjonowania spółek osobowych i kapitałowych to mamy argument przemawiający za zróżnicowanym traktowaniem tych spółek w prawie podatkowym. Jeśli prawo prywatne pozwala na zacieranie tych różnic poprzez dużą swobodę w kształtowaniu umowy spółki i oderwaniu jej, jako organizacji, od samych wspólników, pojawia się wątpliwość, czy takie podmioty powinny być traktowane pod względem podatkowym inaczej niż osoby prawne.

Ustawodawca nie uregulował opodatkowania dochodów ze spółek osobowych w sposób kompleksowy (tak jak uczyniono w USA, gdzie przyjmuje się podobną koncepcję opodatkowania dochodów wspólników)<sup>21</sup>. W doktrynie pojawiają się opinie, iż specyfika opodatkowania dochodów ze spółek osobowych uzasadnia wyodrębnienie w ramach ustaw o podatkach dochodowych rozdziału poświęconego „Opodatkowaniu spółek niebędących osobami prawnymi”<sup>22</sup>. Możliwość uczestniczenia w spółkach osobowych (poza spółką partnerską) osób fizycznych i prawnych powoduje konieczność powielania w ustawach o podatkach dochodowych przepisów dotyczących skutków zdarzeń zachodzących w tych jednostkach organizacyjnych. W ostatnich latach wielokrotnie zmieniano ustawy o podatkach dochodowych w celu „doprecyzowania” obowiązujących przepisów w zakresie spółek osobowych. Nowelizacje te zmierzały rzecz jasna do bardziej szczegółowego określenia zasad opodatkowania dochodów ze spółek osobowych, jednak nie można uznać, by poczynione zmiany w sposób wyczerpujący, spójny i kompleksowy uwzględniały specyfikę spółek osobowych w elementach konstrukcji podatków dochodowych. Często wprowadzane regulacje poddyktowane były potrzebą uszczelnienia systemu podatkowego. Konieczność stosowania zasad ogólnych dotyczących opodatkowania dochodów osób fizycznych i prawnych prowadziła w wielu sytuacjach do korzystnych dla podatników rozstrzygnięć sądów administracyjnych, a podatnikom pozwalała kształtować swe stosunki w ramach spółki w taki sposób, by skutkowały jak najniższym opodatkowaniem.

Odrębność w zakresie opodatkowania związana jest przede wszystkim z koniecznością uwzględnienia cech spółek na gruncie prawa prywatnego. Odmienne niż w spółkach kapitałowych w prawie prywatnym określono:

- 1) kwestię osobowości prawnej;
- 2) zakres swobody kształtowania umowy spółki;
- 3) obowiązek współdziałania co najmniej dwóch wspólników;
- 4) zasady podziału zysków w spółce (które mają zasadnicze znaczenie dla przypisania przychodów/kosztów poszczególnym wspólnikom);
- 5) konstrukcję kapitałów własnych;

---

<sup>21</sup> Internal Revenue Code: 26 USC Subtitle A, CHAPTER 1, Subchapter K: Partners and Partnerships, <http://uscode.house.gov/view.xhtml?path=/prelim@title26/subtitleA/chapter1/subchapterK&edition=prelim>.

<sup>22</sup> G. Matysek, *Opodatkowanie*, s. 256

- 6) zasady dotyczące wnoszenia wkładów, czy ich wycofania, a także czynności mające na celu dokapitalizowanie spółki;
- 7) charakter prawny członkostwa w spółce;
- 8) kwestie zmiany składu osobowego (zbycie ogółu praw i obowiązków, przystąpienie, wystąpienie, śmierć, upadłość współnika);
- 9) sposób reprezentacji i prowadzenia spraw spółki;
- 10) odpowiedzialność za zobowiązania spółki;
- 11) zasady likwidacji.

Zainteresowanie prowadzeniem działalności gospodarczej w formie spółki osobowej wynika z możliwości elastycznego, opartego przede wszystkim na przepisach dyspozytywnych, ukształtowania sfery wewnętrznej w tych spółkach oraz, co do zasady, zastrzeżenia na rzecz współników, których współpraca jest istotą tych spółek uprawnienia do reprezentacji spółki, prowadzenia jej spraw, a także sprawowania nadzoru nad wykonywaną przez spółkę działalnością. Jednocześnie z uwagi na to, że ustawodawca w odmienny sposób uregulował modelową konstrukcję różnych typów spółek osobowych, współnicy mają możliwość wyboru optymalnej prawnie formy, uwzględniającej specyfikę planowanej działalności gospodarczej, skład osobowy spółki oraz istniejące między współnikami relacje<sup>23</sup>.

Spółki osobowe, pomimo swych swoistych cech odróżniających je od osób fizycznych, czy osób prawnych są zróżnicowane w swej konstrukcji cywilnoprawnej, lecz prawo podatkowe traktuje je w sposób jednolity. Duża swoboda w konstruowaniu umów spółek osobowych wynikająca z dyspozytywnego charakteru wielu norm KSH i KC z pewnością jest wyzwaniem dla ustawodawcy.

Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest wykazanie odrębności opodatkowania spółek osobowych poprzez wskazanie tych norm prawa podatkowego, które znajdują zastosowanie w odniesieniu do spółek osobowych na etapie ich tworzenia, funkcjonowania, restrukturyzacji i likwidacji oraz analiza przyczyn konieczności istnienia szczególnych zasad dotyczących spółek osobowych. Przedstawione zostaną skutki zdarzeń charakterystycznych dla spółek osobowych przede wszystkim w podatkach dochodowych. W celu kompleksowego określenia konsekwencji podatkowych działań w ramach spółek osobowych wskazano również te przepisy innych ustaw podatkowych, które w sposób szczególny odnoszą się do spółek osobowych.

Charakterystyczne cechy spółek osobowych, powodujące, że osiągnane w ramach ich działalności przychody podatkowe musiały zostać uwzględnione przez ustawodawcę w zakresie opodatkowania podatkami dochodowymi. Jak wskazano ustawodawca nie zdecydował się na kompleksową regulację w zakresie opodatkowania dochodów spółek osobowych. Na etapie kształtowania się konstrukcji podatków dochodowych w obecnym kształcie nie obowiązywał jeszcze KSH, osobowe spółki handlowe tworzone były na podstawie Kodeksu handlowego (spółka jawna i spółka komandytowa), a najpopularniejszą formą współpracy były spółki cywilne. Rozszerzenie katalogu spółek w KSH

---

<sup>23</sup> A. Pęczyk-Tofel, *Opodatkowanie*, s. 2.

(o spółki partnerskie i komandytowo-akcyjne), konieczność przekształcania spółek cywilnych w spółki jawne oraz dostrzeżenie zalet spółek spowodowały zwiększenie zainteresowania tymi formami prawnymi<sup>24</sup>. Wraz z rosnącą liczbą spółek zaczęły pojawiać się problemy z określeniem skutków podatkowych zdarzeń, które są charakterystyczne dla spółek osobowych.

I tak ustawodawca stopniowo wprowadzał do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych regulacje, które odnosiły się do dochodów/przychodów uzyskiwanych ze spółek osobowych. Najważniejsza z zasad odnoszących się do spółek osobowych to opodatkowanie przychodów z udziału w tych spółkach w sposób proporcjonalny do udziału w zysku. Reguła ta obowiązuje w obecnym kształcie od 1.1.2001 r. w podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>25</sup>, a w podatku dochodowym od osób prawnych od 1.1.1999 r.<sup>26</sup>

Zmiany dokonane w ustawach o podatkach dochodowych nowelizacją ustawy z 25.11.2010 r.<sup>27</sup>, która weszła w życie 1.1.2011 r., w najszerszy sposób odnosiły się do spółek osobowych, miały na celu wyeliminowanie problemów interpretacyjnych związanych z brakiem precyzyjnych przepisów określających zasady opodatkowania dochodów osiąganych przez wspólników spółek niebędących osobami prawnymi. Problemy interpretacyjne wynikały w szczególności z:

- 1) różnego statusu własnościowego majątku spółek osobowych (w spółkach cywilnych właścicielami "majątku spółki" są wspólnicy spółki, zaś w spółkach osobowych prawa handlowego właścicielem tego majątku jest spółka);
- 2) braku podmiotowości podatkowej tych spółek przy jednoczesnym posiadaniu przez spółki osobowe prawa handlowego podmiotowości na gruncie prawa cywilnego.

Stosowanie ogólnych zasad opodatkowania osób fizycznych i prawnych spowodowało problemy interpretacyjne, które dostrzegane były zarówno przez organy podatkowe, jak i samych podatników. Problemów tych, w zakresie oceny charakteru poszczególnych czynności prawnych, nie rozwiązywało w sposób jednolity także orzecznictwo sądów administracyjnych.

---

<sup>24</sup> W ostatnich latach w orzecznictwie SN jest obserwowany stały wzrost liczby spraw dotyczących problematyki spółek osobowych. W odniesieniu do spółek osobowych na uwagę zasługuje fakt, że na tle orzecznictwa ujawniają się w istocie 3 obszary problemowe: 1) związany z odpowiedzialnością wspólników za zobowiązania spółki osobowej; 2) dotyczący sposobu reprezentacji spółki osobowej oraz 3) dotyczący problematyki związanej z ustaniem bytu prawnego spółki osobowej. Por. *P. Popradowski, Spółki*, s. 21.

<sup>25</sup> Ustawa z 9.11.2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104 ze zm.).

<sup>26</sup> Ustawa z 20.11.1998 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 144, poz. 931).

<sup>27</sup> Ustawa z 25.11.2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 226, poz. 1478).

W związku z powyższym, w stosunku do spółek osobowych dokonano zmian między innymi w zakresie:

- 1) skutków podatkowych wniesienia wkładu;
- 2) zasad wyceny i amortyzacji składników majątkowych wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną;
- 3) zasad ustalania kosztów przy zbyciu przedmiotu wkładu;
- 4) skutków podatkowych likwidacji spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki;
- 5) zasad amortyzacji składników majątkowych w przypadku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną w kapitałową i kapitałowej w spółkę niebędącą osobą prawną;
- 6) możliwości uznania za koszt podatkowy wartość pracy własnej wspólnika i członków jego najbliższej rodziny;
- 7) możliwość uznania za koszt podatkowy odsetek wypłacanych od udziału kapitałowego;
- 8) konieczności stosowania przepisów o cenach transferowych do umów spółek osobowych.

Ustawodawca dokonując zmian, konsekwentnie do 1.1.2014 r.<sup>28</sup> utrzymywał zasadę, że spółka osobowa prawa handlowego i spółka cywilna nie są podatnikami podatku dochodowego, czyli zasadę braku podmiotowości tych spółek do celów podatku dochodowego.

W prawie podatkowym obserwujemy brak jednolitej terminologii w odniesieniu do spółek osobowych, co w niektórych przypadkach jest źródłem kontrowersji, co do podmiotowości spółek na gruncie szczególnych ustaw podatkowych. Spółki osobowe są podmiotami transparentnymi podatkowo z perspektywy podatków dochodowych. Od 1.1.2014 r. spółki komandytowo-akcyjne zostały uznane za podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Rozwiązanie to wprowadziło wyjątek od zasady, iż spółki osobowe są opodatkowane podatkiem dochodowym wyłącznie na poziomie wspólników, a spółki kapitałowe podlegają ekonomicznemu podwójnemu opodatkowaniu. Z perspektywy podatków dochodowych spółka komandytowo-akcyjna jest traktowana obecnie jak spółki kapitałowe. Po dokonaniu tej zmiany ustawodawca wprowadził do ustaw o podatkach dochodowych (art. 5a pkt 26 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>29</sup>, art. 4a pkt 14 ustawy z 31.1.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>30</sup>) pojęcie „spółki niebędącej osobą prawną”, co oznacza spółkę niebędącą podatnikiem podatku dochodowego. Będą to wszystkie spółki osobowe poza spółką komandytowo-akcyjną. Natomiast samo pojęcie „spółka” zostało zarezerwowane dla tych spółek, które są podatnikami podatku dochodowego od osób

---

<sup>28</sup> Do czasu objęcia spółek komandytowo-akcyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

<sup>29</sup> T.j. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.

<sup>30</sup> T.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 ze zm.

prawnych<sup>31</sup>. W ustawie o podatku od towarów i usług<sup>32</sup> używana jest nomenklatura właściwa dla prawa prywatnego – w art. 14 ust. 1 pkt 1 mowa jest o spółce cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej. Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>33</sup> definiuje w art. 1a pkt 1 spółkę osobową jako spółkę: cywilną, jawną, partnerską, komandytową lub komandytowo-akcyjną. Z kolei w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych<sup>34</sup> (w art. 3 dotyczącym podatku od nieruchomości) oraz ustawie o podatku leśnym<sup>35</sup> (art. 2 ust. 1) podatnikami mogą być „jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej”. W treści przepisów art. 93 i 93a OrdPod mowa jest o „osobowej spółce handlowej” oraz „spółce niemającej osobowości prawnej”. Pierwsze z tych określeń należy rozumieć zgodnie art. 4 KSH, jako każdą spółkę handlową w rozumieniu KSH. Natomiast pojęcie „spółka niemająca osobowości prawnej” należy traktować, jako opisowe określenie języka prawniczego, nawiązujące do cech posiadania bądź nieposiadania przez spółkę osobowości prawnej<sup>36</sup>. Stosowanie niejednolitej nomenklatury bywa problemem w określeniu zakresu podmiotów objętych obowiązkiem podatkowym.

Warunkiem optymalnego opodatkowania tzn. skutecznego z perspektywy interesów fiskalnych państwa oraz niezakłócającego naturalnych procesów gospodarczych jest rozumienie natury prawnej spółek osobowych. Tylko takie podejście umożliwi tworzenie efektywnego prawa, uwzględniającego realnie zachodzące procesy ekonomiczne<sup>37</sup>.

---

<sup>31</sup> Ustawą z 5.9.2016 r. (Dz.U. z 2016 r. poz. 1550), która wchodzi w życie 1.1.2017 r. dokonano zmiany brzmienia art. 5a pkt 28 PDOFizU. Doprecyzowano definicję pojęcia spółki w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez wskazanie, iż pojęcie to obejmuje wszystkie spółki posiadające osobowość prawną. W konsekwencji dokonano także zmiany definicji spółki niebędącej osobą prawną (pkt 26) poprzez wskazanie, że są to wszystkie inne spółki.

W myśl art. 5a pkt 28 PDOFizU spółka oznacza: spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) Nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz.Urz. WE L 294 z 10.11.2001, s. 1, z późn. zm.; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251),

a) spółkę kapitałową w organizacji;

b) spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

c) spółkę niemającą osobowości prawnej mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

<sup>32</sup> Ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.).

<sup>33</sup> Ustawa z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 223 ze zm.).

<sup>34</sup> Ustawa z 12.1.1991 o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 716 ze zm.).

<sup>35</sup> Ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2016 r. poz. 374 ze zm.).

<sup>36</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja, s. 342 i n.

<sup>37</sup> J. Stelmach, B. Brożek, W. Żaluski, Dziesięć, s. 51 i n.



Aby wykazać odrębność zasad opodatkowania działalności w ramach spółek przedstawione zostaną skutki podatkowe najbardziej charakterystycznych czynności prawnych dotyczących spółek osobowych od momentu ich utworzenia do likwidacji i wykreślenia spółki z rejestru.

Podjęte badania mają przede wszystkim na celu wskazanie tych regulacji prawa podatkowego, które odnoszą się do spółek osobowych, krytyczną analizę istniejących rozwiązań oraz sformułowanie postulatów *de lege ferenda*.

Praca została podzielona na trzy rozdziały. W rozdziale I omówiono wpływ konstrukcji spółek osobowych na ich wybór, jako formy prowadzenia działalności gospodarczej. Przedstawiono cechy spółek, kwestię podmiotowości w poszczególnych podatkach, znaczenie umów spółek dla określenia obciążeń podatkowych, zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze spółek oraz reguły odpowiedzialności. Rozdział II poświęcony został skutkom podatkowym zdarzeń związanych z tworzeniem i funkcjonowaniem spółek osobowych. Są to kwestie najbardziej charakterystyczne dla spółek jak wniesienie wkładów, czy inne sposoby dokapitalizowania spółki, zawieranie umów pomiędzy wspólnikiem a spółką i problemy związane z prowadzeniem spółek rodzinnych. Rozdział III przedstawia skutki podatkowe zakończenia działalności w ramach spółki poprzez jej likwidację, czy przekształcenie. Przedstawione w nim zostały skutki tych zdarzeń, które wiążą się ze zmianą składu osobowego jak wystąpienie ze spółki, zbycie ogółu praw i obowiązków oraz śmierć wspólnika.

W toku rozważań, opartych na obecnie obowiązujących regulacjach prawnych, poglądach doktryny, stanowisku organów podatkowych wyrażanych głównie w licznych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, interpretacji sądów administracyjnych, podjęta zostanie próba oceny przyjętych rozwiązań, poprzez analizę:

1. Czy istnieje uzasadnienie szczególnych rozwiązań w zakresie opodatkowania spółek osobowych? Czy nie jest możliwe stosowanie zasad ogólnych?
2. Czy spełniają swą podstawową funkcję, jaką jest dostarczenie dochodu budżetowi państwa, zatem czy są efektywne?
3. Czy są wystarczająco precyzyjne i uwzględniają rozwiązania cywilnoprawne dotyczące spółek osobowych?
4. W jakim stopniu mogą wpływać na decyzje o wyborze formy prowadzenia działalności gospodarczej i na sposób ukształtowania czynności w spółkach?

Duża swoboda w układaniu wzajemnych relacji w ramach spółki, która daje możliwość stworzenia spółki osobowej zbliżonej w swej konstrukcji do spółek kapitałowych bądź spółki cywilnej, opartej na ścisłym współdziałaniu wspólników ze ściśle określonym składem osobowym ma znaczenie dla wyznaczania skutków podatkowych zdarzeń dokonywanych w ramach spółek. Z drugiej strony, prawo podatkowe w wielu sytuacjach wywiera bezpośredni wpływ na przyjętą konstrukcję spółek osobowych i kształtowanie praw i obowiązków w ramach stosunku spółki.

Podjęty temat jest ważny dla praktyki stosowania prawa podatkowego przez organy skarbowe jak i samych wspólników spółek osobowych. W ostatnich latach obserwować możemy duże zainteresowanie prowadzeniem działalności gospodarczej w formie

spółek osobowych i wzrastającą ilość tego typu podmiotów w obrocie gospodarczym. Podatnicy wybierają często rozwiązania pozwalające na obniżanie obciążeń podatkowych posługując się instytucjami prawa prywatnego w taki sposób by powodując podobne skutki w sferze gospodarczej oszczędzić na podatku (czego przykładem może być przekształcanie spółek z ograniczoną odpowiedzialnością w spółki komandytowe). Te zjawiska powodują, że rozwój wiedzy w tym zakresie ma istotne znaczenie praktyczne. Rozwiązania przyjęte na gruncie prawa podatkowego wpływają na decyzje podejmowane przez osoby prowadzące działalność gospodarczą w formie spółek osobowych. Wiedza w zakresie skutków podatkowych wyboru określonej formy działalności gospodarczej pozwala w optymalny sposób dopasować istniejące rozwiązania na gruncie prawa handlowego i podatkowego do potrzeb praktyki gospodarczej. W związku ze swobodą przedsiębiorczości na obszarze UE i konkurencją poszczególnych jurysdykcji podatkowych wiedza w tym zakresie pomaga nie tylko wybrać określony typ spółki, ale państwo, które będzie jej siedzibą i krajem rezydencji podatkowej.

Problematyce opodatkowania spółek osobowych poświęcono dotychczas w literaturze prawa podatkowego kilka opracowań monograficznych<sup>38</sup> oraz liczne publikacje artykułowe dotyczące głównie bieżących problemów praktycznych związanych ze skutkami określonych działań dla współników tych spółek i omawiające kolejne zmiany ustaw podatkowych. W literaturze światowej opodatkowaniu spółek osobowych poświęca się uwagę, wskazując, iż jest to jeden z trudniejszych dla regulacji obszarów prawa podatkowego<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Są to między innymi *M. Jamroży* (red.), *Spółka*; *A. Morska* (red.), *Spółki*; *J. Wyciśłok*, *Spółki*; *M. Bandzmer*, *Status*.

<sup>39</sup> *B. Wells*, *Pass-through*, s. 2; *Ch. Trump*, *M. Graham*, *In search*, s. 123.