

Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe

Running a business in the form of a general partnership – legal and tax aspects

dr Agnieszka Sobiech

Doktor nauk prawnych, Kierownik Studium Prawa, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

Maciej Sobiech

Doradca podatkowy, radca prawny, Dyrektor Oddziału Wielkopolskiego Instytutu Studiów Podatkowych w Poznaniu

Streszczenie

Z dniem 1 stycznia 2021 r. na mocy ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw¹ rozszerzono krąg podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Od tej daty zgodnie z art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych² przepisy tej ustawy mają zastosowanie również do spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych. Nowelizacja doprowadziła do zrównania na gruncie podatkowym sytuacji spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych objętych zakresem powyższej ustawy z innymi spółkami objętymi podatkiem dochodowym od osób prawnych. W konsekwencji spółki jawne nie będą już *de iure* transparentne dla podatku dochodowego. W tych przypadkach, kiedy ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. czyni spółkę podatnikiem, od osiągniętego dochodu spółka będzie płacić podatek dochodowy od osób prawnych – w zależności od dokonanej przez nią wyboru – od dnia 1 stycznia 2021 r. albo od dnia 1 maja 2021 r. Podstawowa wysokość stawki podatku dochodowego to 19% od osiągniętego dochodu. Jeżeli spółka jawna będzie mogła zostać uznana za tzw. małego podatnika, stawka ta wyniesie 9%. W rezultacie dochód osiągany z działalności spółek jawnych objętych zakresem ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. będzie podwójnie opodatkowany – raz na poziomie spółki, a raz na poziomie wspólników.

Powyższe zmiany podatkowe są dobrą okazją do refleksji, czy spółka jawna, w jej dotychczasowym kształcie, z uwzględnieniem celów i uwarunkowań poszczególnych wspólników, jest optymalną formą prowadzenia działalności gospodarczej. Kluczowe mogą się okazać przepisy ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³ i wynikające z nich cechy konkretnej spółki handlowej w kontekście indywidualnych oczekiwań wspólników bądź spółki. Wśród nich wyróżnić można np.: problem odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki, skalę i rodzaj prowadzonej działalności, wkłady wniesione do spółki, istniejące powiązania między wspólnikami, ich udział w zysku i potrzeby w zakresie bieżących wypłat ze spółki, wolę reinwestowania zysków spółki i inne aspekty prawne funkcjonowania spółki. Celem niniejszego artykułu jest omówienie ww. zagadnień i przedstawienie statusu wspólników spółki jawnej na gruncie Kodeksu spółek handlowych.

Słowa kluczowe: spółka jawna, podatek dochodowy od osób prawnych.

Abstract

From 1 January 2021, the amendment extended the catalog of corporate income tax payers. From that date, pursuant to art. 1 clause 3 of the Corporate Income Tax Act, the provisions of the Act also apply to limited partnerships and certain general partnerships. The amendment made the situation of limited partnerships and certain general partnerships within the scope of the Corporate Income Tax Act equal to other companies subject to corporate income tax. As a consequence, general partnerships will no longer be transparent for income tax. In these cases, when the act makes the general partnership a taxpayer, corporate income tax will be paid on the income generated, depending on the choice made by the partnership – from January 1, 2021 or May 1, 2021. The basic income tax rate is 19% of the income earned. If the general partnership can be recognized as the so-called a small taxpayer, the rate is 9%. As a result, income from the activities of general partnerships falling within the scope of the Corporate Income Tax Act will be taxed twice – once at the level of the company, and then at the level of partners.

The above tax changes are a good opportunity to reflect on whether a general partnership, in its current shape, taking into account the goals and conditions of individual partners, is the optimal form of running a business. The provisions of the Commercial Companies Code and the resulting features of a specific commercial company in the context of the individual expectations of partners or the company may turn out to be of key importance. These include, for example: the problem of partners' liability for the partnership's obligations, the scale and type of business, contributions to the partnership, existing links between the partners, their share in profit and the need for current payments from the company, the will to reinvest the company's profits and other aspects legal functioning of the partnership. The purpose of this article is to discuss the above-mentioned issues and present the status of partners of a general partnership under the Commercial Companies Code and the Corporate Income Tax Act.

Keywords: general partnership, corporate income tax.

1. PRAWO PODATKOWE

Do dnia 1 stycznia 2021 r. spółki jawne, podobnie jak spółki cywilne, partnerskie i komandytowe, nie były podatnikami podatków dochodowych. Dochód z działalności tych spółek był opodatkowany przez wspólników odpowiednio podatkiem dochodowym od osób fizycznych bądź podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Sposób opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez spółki osobowe jest uzależniony od przyjętej przez prawodawcę koncepcji gospodarczego charakteru tych spółek. Uznanie, że mamy do czynienia z odrębnym przedsiębiorcą (ang. *entity theory*), prowadzić może do traktowania w sposób tożsamy ze spółkami kapitałowymi. Przyjęcie zasady, że jednostka organizacyjna to pewna zbiorowość wspólników (ang. *aggregate theory*) i skutki podatkowe jej działalności należy oceniać indywidualnie, na poziomie każdego wspólnika, powoduje natomiast powstanie swoistej sytuacji prawnej⁴.

W dniu 1 stycznia 2021 r. weszły w życie zmiany wprowadzone ustawą z dnia 28 listopada 2020 r. W istotny sposób przekształcają one zasady podmiotowości spółki jawnej w podatku dochodowym od osób prawnych przez uznanie niektórych spółek jawnych za podatników tego podatku. Powyższe zmiany ukierunkowane są przede wszystkim na zwiększenie wpływów podatkowych dzięki rozwiązaniom ograniczającym możliwość optymalizowania podatków dochodowych. Prawodawca powyższy cel zamierza osiągnąć m.in. przez nadanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółkom komandytowym oraz niektórym spółkom jawnym.

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. określa warunki, których łączne spełnienie powoduje, że spółka jawna staje się podatnikiem:

- 1) spółka jawna ma siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) wśród wspólników spółki występują inne podmioty niż osoby fizyczne;
- 3) spółka nie spełniła ciążącego na niej, określonego niżej obowiązku informacyjnego.

W świetle omawianej nowelizacji podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych jest tylko taka spółka jawna, która posiada wśród wspólników inne podmioty niż podmioty fizyczne oraz nie ujawni właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego tożsamości wszystkich wspólników spółki⁵. Ów obowiązek informacyjny nie dotyczy spółek, w których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, gdyż w ich przypadku organ podatkowy może uzyskać wszelkie informacje niezbędne na potrzeby podatku na podstawie samej umowy spółki⁶. Ujawnienie wspólników, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., odbywa się w sposób określony w tej ustawie, a także w wydanym na podstawie jej art. 1 ust. 6 rozporządzeniu Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 11 stycznia 2021 r. w sprawie wzoru informacji o podatnikach podatku dochodowego posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku spółki jawnej⁷.

Po wejściu w życie zmian spółka jawna nabywa status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, przed którego rozpoczęciem nie złożyła informacji wymienionej w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b. Status podatnika spółka jawna posiada do dnia likwidacji lub wykreślenia z właściwego rejestru⁸.

Stosownie do art. 8 ust. 2b przywołanej ustawy w przypadku uzyskania statusu podatnika przez spółkę jawną pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka uzyskała ten status, do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego. Ponadto w myśl art. 9 ust. 2e powyższej ustawy w przypadku uzyskania przez spółkę jawną statusu podatnika spółka ta jest obowiązana:

- 1) zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości na dzień poprzedzający dzień uzyskania tego statusu oraz
- 2) wydzielić w kapitale podstawowym zyski wypracowane w okresie, w którym spółka ta nie posiadała statusu podatnika, jeżeli zyski te nie zostały podzielone między współników tej spółki.

Treść informacji, o której mowa wyżej, określa ust. 4, dodany do art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie ze wspomnianym przepisem informacja zawiera:

- 1) imię i nazwisko lub firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a) współnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego współnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
- 2) nazwę, adres i numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za którego pośrednictwem podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku podmiotu.

Stosownie do art. 1 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, wraz z objaśnieniami co do sposobu jej wypełniania, terminu i miejsca składania, mając na uwadze identyfikację podatnika i naczelnika urzędu skarbowego, do którego jest kierowana informacja, określenie wielkości przysługujących podatnikom praw do udziału w zysku w spółce jawnej bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego oraz identyfikację tych podmiotów. Minister na podstawie powyższego przepisu wydał wspomniane rozporządzenie z dnia 11 stycznia 2021 r.

Spółki jawne, których współnikami są wyłącznie osoby fizyczne, nie będą podatnikami podatku dochodowego. Wspólnicy, którzy są osobami fizycznymi, mogą wybrać opodatkowanie dochodów ze spółki według skali podatkowej, a także w formie podatku liniowego lub ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, pod warunkiem że tę formę wybiorą wszyscy wspólnicy. Wybór przez współnika stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych skutkuje również opodatkowaniem w tej formie wszystkich jego dochodów z działalności gospodarczej.

Spółka jawna może prowadzić ewidencję księgową w postaci: podatkowej księgi przychodów i rozchodów; pełnej księgowości (księgi rachunkowe); ewidencji przychodów, jeżeli wspólnicy wybrali opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych.

2. PRAWO HANDLOWE

2.1. Regulacje szczegółowe

Spółka jawna jest jednym z najstarszych typów spółek⁹. Zgodnie art. 22 § 1 k.s.h. jest to spółka osobowa, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Spółka jawna, tak jak pozostałe spółki osobowe, nie jest osobą prawną. Jest jednostką organizacyjną, o której mowa w art. 33¹ k.c.¹⁰, czyli taką, której odrębna ustawa, tj. art. 8 k.s.h., przyznaje zdolność prawną i zdolność sądową. Spółka jawna może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, oraz zaciągać zobowiązania (art. 8 k.s.h.), w związku z czym ma zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych¹¹. Posiada własny majątek, który stanowi wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia (art. 28 k.s.h.). Od osób prawnych odróżnia ją przede wszystkim osobista odpowiedzialność współników za długi spółki, brak ustawowych organów oraz zależność bytu spółki od jej składu osobowego¹².

Spółka jawna jest przedsiębiorcą w rozumieniu zarówno art. 43¹ k.c., art. 4 Prawa przedsiębiorców¹³, jak i art. 36 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁴. Nie może być jednak prowadzona jednoosobowo. Do jej utworzenia konieczne jest współdziałanie dwóch współników – osób fizycznych, handlowych spółek osobowych czy osób prawnych oraz zawarcie umowy w formie pisemnej pod rygorem nieważności i wpis spółki do Krajowego Rejestru Sądowego (art. 25¹ k.s.h.). Umowa spółki jawnej może być zawarta przy wykorzystaniu wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym S24 przez Ministra Sprawiedliwości (art. 23¹ k.s.h.).

Spółka jawna prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą. W firmie spółki jawnej powinny być podane nazwiska lub firmy (nazwy) wszystkich wspólników albo nazwisko albo firma (nazwa) jednego albo kilku wspólników oraz dodatkowe oznaczenie „spółka jawna”. Dopuszczalne jest używanie w obrocie skrótu „sp. j.”.

2.2. Odpowiedzialność za zobowiązania spółki

Jedną z niewątpliwych wad prowadzenia działalności w formie spółki jawnej jest ryzyko związane z odpowiedzialnością za zobowiązania spółki¹⁵. Jest ono konsekwencją braku obowiązków w zakresie wniesienia, określonego przez ustawodawcę, minimalnego kapitału i innych zabezpieczeń interesów wierzycieli spółki, charakterystycznych dla spółki kapitałowej. Należy zaznaczyć, że w pierwszej kolejności odpowiedzialność za zobowiązania spoczywa na spółce. Zgodnie z treścią art. 31 § 1 k.s.h. wierzyciel spółki może prowadzić egzekucję z majątku wspólnika, w przypadku gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna (subsydiarna odpowiedzialność wspólnika)¹⁶. Każdy wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem solidarnie z pozostałymi wspólnikami oraz ze spółką (art. 22 § 2 k.s.h.). Odpowiedzialności nie można skutecznie ograniczyć ani wyłączyć. Wspólnicy ponoszą również odpowiedzialność w przypadku wystąpienia ze spółki, a także po jej rozwiązaniu i wykreśleniu z rejestru. Osoby przystępujące do spółki odpowiadają też za zobowiązania powstałe przed ich przyjęciem do grona wspólników.

2.3. Reprezentacja i prowadzenie spraw spółki

Spółkę osobową może reprezentować każdy ze wspólników. Reprezentacja dotyczy będzie wszystkich czynności sądowych i pozasądowych. Prawo reprezentacji można wyłączyć bądź ograniczyć w stosunkach wewnętrznych. Wyłączenie takie nie jest skuteczne wobec osób trzecich. Spółka może być również reprezentowana przez prokurenta, pełnomocnika bądź kuratora¹⁷.

Prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki spoczywa na wszystkich wspólnikach (art. 39 § 1 k.s.h.). Każdy wspólnik może bez uprzedniej uchwały wspólników prowadzić sprawy nieprzekraczające zakresu zwykłych czynności spółki. Jeżeli jednak przed załatwieniem sprawy choćby jeden z pozostałych wspólników sprzeciwi się jej przeprowadzeniu, wymagana jest uprzednia uchwała wspólników. Wspólnicy mogą postanowić w umowie lub późniejszej uchwale, że sprawy spółki będą prowadzone tylko przez jednego wspólnika lub kilku wspólników, co powoduje wyłączenie pozostałych wspólników z prowadzenia spraw spółki.

2.4. Majątek spółki jawnej

Handlowe spółki osobowe, w tym spółki jawne, jako odrębne od wspólników podmioty prawa posiadają własny majątek. Majątek ten nie jest współwłasnością wspólników. Majątek spółki jest wyodrębniony od majątków osobistych wspólników. Treść art. 28 k.s.h. wskazuje, że majątek spółki stanowi wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia.

Majątek spółki osobowej ma dwa źródła – wkłady wniesione przez wspólników spółki oraz mienie nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia. Ustawodawca nie wymaga, aby spółka posiadała majątek określonej wartości. Każdy wspólnik musi jednak wnieść do spółki wkład. Kodeks spółek handlowych podkreśla potrzebę współdziałania wszystkich wspólników w procesie tworzenia majątku spółki, lecz pozostawia im pełną swobodę w zakresie określenia przedmiotu wkładu i jego wartości (art. 25 pkt 2 k.s.h.).

Wkład definiowany jest jako sposób partycypacji w spółce handlowej, związany z udziałem wspólnika w tym przedsięwzięciu, dzięki któremu w płaszczyźnie majątkowej realizowane są jej cele¹⁸. Wniesienie wkładów do spółki handlowej jest jednym z obowiązków wspólników oraz sposobów współpracy w ramach spółki. Nie ma możliwości tworzenia spółek bezwkładowych¹⁹. Obowiązek ten wynika z treści art. 3 k.s.h., zgodnie z którym przez umowę spółki handlowej wspólnicy albo akcjonariusze zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu przez wniesienie wkładów oraz, jeżeli umowa albo statut spółki tak stanowi, przez współdziałanie w inny określony sposób. Redakcja przepisu wskazuje, że wkłady powinny być odpowiednio zindywidualizowane, zwłaszcza przez określenie ich przedmiotu, i przypisane konkretnym wspólnikom²⁰.

Wspólnicy, gdy zawierają umowę, podejmują decyzję o przedmiocie wkładów. Kodeks spółek handlowych nie wprowadza minimalnej wartości wnoszonych wkładów. Wspólnik może wnieść do spółki wkład pieniężny i niepieniężny (aport). Przedmiotem wkładu niepieniężnego mogą być w szczególności: prawo własności rzeczy (nieruchomości, ruchomości), użytkowanie wieczyste, ograniczone prawa rzeczowe, wierzytelności, prawa własności przemysłowej, przedsiębiorstwo, know-how, świadczenie pracy, świadczenie usług. W przypadku spółek jawnych zawartych przez Internet (system S24) wkłady mogą być wyłącznie pieniężne. Wspólnicy w umowie spółki powinni oznaczyć wartość wniesionych wkładów. W razie wątpliwości uważa się, że wkłady wspólników są równe (art. 48 § 1 k.s.h.).

Według wartości rzeczywiście wniesionego wkładu wyznacza się wartość udziału kapitałowego (art. 50 k.s.h.). Udział kapitałowy wspólnika jest podstawą do obliczania należnego wspólnikowi zysku (art. 51 k.s.h.), odsetek (art. 53 k.s.h.), rozliczenia z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki (art. 65 k.s.h.) oraz ustalenia wielkości kwoty likwidacyjnej (art. 82 k.s.h.). Nie można utożsamiać udziału kapitałowego w spółce osobowej z udziałem kapitałowym w spółkach kapitałowych. Wynika to przede wszystkim z natury spółek osobowych, gdzie substratem są wspólnicy, a nie kapitał (majątek). Udział kapitałowy ma wpływ na zakres partycypacji w majątku spółki w razie wystąpienia wspólnika lub likwidacji spółki, wyznacza także zakres prawa do odsetek od wniesionych wkładów.

Wkłady powinny zostać wycenione, przy czym reguła interpretacyjna wynikająca z art. 48 §1 k.s.h. wskazuje, że w razie wątpliwości uważa się, że wkłady wspólników są równe. Wyceny wkładów dokonują sami wspólnicy, w doktrynie podkreśla się jednak, że nie jest dopuszczalne ustalenie wartości wkładów wyższej niż wynikająca z przepisów o rachunkowości²¹. Określenie wartości wkładu w postaci rzeczy lub prawa nie powoduje większych trudności. Wskazanie wartości wkładów polegających na przeniesieniu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części czy na świadczeniu na rzecz spółki pracy lub usług tytułem wkładu albo oddaniu rzeczy do używania do spółki może być natomiast trudne. Oznaczenie wartości wkładu wspólnika zobowiązującego się świadczyć na rzecz spółki pracą lub usługami polegać może na podaniu wartości pracy w stawkach godzinowych, tygodniowych, miesięcznych, rocznych itp.²²

Ważne, również z perspektywy prawa podatkowego, są skutki wniesienia wkładu. W odniesieniu do spółek osobowych, inaczej niż w spółkach kapitałowych, wartość wkładu nie musi mieć wpływu na sposób partycypacji w zysku spółki. W spółkach osobowych, z wyjątkiem jedynie spółki komandytowo-akcyjnej, brak jest kapitału zakładowego podzielonego na udziały lub akcje, które obejmowane są proporcjonalnie do wartości wniesionego wkładu.

2.5. Podział zysku

W spółce jawnej zysk jest co do zasady dzielony między wspólników w częściach równych (art. 51 k.s.h.). W takim samym zakresie wspólnicy partycypują w stratach. Art. 51 k.s.h. ma charakter dyspozytywny, co oznacza, że w umowie spółki wspólnicy mogą ograniczyć prawo danego wspólnika do udziału w zysku, w szczególności uzależnić udział w zysku od wartości wkładów wspólników, zaangażowania w spółce (np. mierzonego liczbą „zafakturowanych” godzin). Ponadto, niezależnie od wypłaty zysku, wspólnik ma prawo corocznie żądać wypłaty odsetek w wysokości 5% od swojego udziału kapitałowego (art. 53 k.s.h.).

2.6. Rozwiązanie spółki i jej likwidacja

Jedną z niewątpliwych zalet handlowej spółki osobowej, w porównaniu ze spółkami kapitałowymi, jest stosunkowo prosty, szybki i odformalizowany proces jej likwidacji, czyli czynności zmierzających do utraty bytu prawnego spółki. Rozwiązanie spółki osobowej najczęściej polega na ustaniu stosunku spółki wobec zniknięcia wspólnego celu gospodarczego oraz woli współdziałania wspólników w kierunku osiągnięcia tego celu²³. Przyczyną rozwiązania spółki mogą być także szeroko rozumiane procesy restrukturyzacyjne, prowadzące do zmiany formy prawnej prowadzonej działalności²⁴.

Przeglądki rozwiązania spółki jawnej zostały określone w art. 58 k.s.h., zgodnie z którym rozwiązanie spółki powodują:

- 1) przyczyny przewidziane w umowie spółki;
- 2) jednomyślna uchwała wszystkich wspólników;
- 3) ogłoszenie upadłości spółki;
- 4) śmierć wspólnika lub ogłoszenie jego upadłości;
- 5) wypowiedzenie umowy spółki przez wspólnika lub wierzyciela wspólnika;
- 6) prawomocne orzeczenie sądu.

Etapem poprzedzającym wykreślenie spółki z rejestru będzie przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego lub zakończenie działalności spółki w inny sposób uzgodniony przez wspólników (art. 67 § 1 k.s.h.)²⁵. Zasadą jest przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego zgodnie z regułami określonymi w art. 67-84 k.s.h.

Na uwagę zasługuje również to, że zakończenie działalności i bytu spółki osobowej może nastąpić także w inny sposób niż w drodze likwidacji (art. 67 § 1 w związku z art. 89 i 103 k.s.h.). Uzgodnienie innego sposobu działalności spółki może być przewidziane w umowie spółki bądź decyzja w tym zakresie może zostać podjęta w drodze uchwały wspólników. „Innym sposobem zakończenia działalności” jest np. przejęcie przedsiębiorstwa spółki przez jednego lub kilku wspólników z obowiązkiem spłaty pozostałych, zbycie przedsiębiorstwa spółki osobie trzeciej czy wniesienie przedsiębiorstwa jako aportu do innej spółki²⁶. Przejęcie majątku spółki przez wspólnika dwuosobowej spółki jest swoistym przekształceniem spółki osobowej w jednoosobową działalność osoby fizycznej²⁷.

Przypisy

- ¹ Dz.U. poz. 2123, dalej: ustawa z dnia 28 listopada 2020 r.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526, dalej: Kodeks spółek handlowych lub k.s.h.
- ⁴ A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016, s. LI.
- ⁵ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, s. 2, dostęp: 22.03.2021: „Zmiany zawarte w projekcie zmierzają również do pełniejszej realizacji – wywodzonych z art. 84 Konstytucji RP – zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania w zakresie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wymienione zasady konstytucyjne doznają uszczerbku we wszystkich sytuacjach, kiedy dochód wynikający ze zdarzeń o ekonomicznie tożsamym skutku zostaje opodatkowany na różnym poziomie lub na różnych zasadach, a nie jest to uzasadnione czynnikami obiektywnymi. Różnice te stanowią podstawę do podejmowania przez podatników działań potocznie zwanych «optymalizacją podatkową», których podstawową cechą jest fakt, iż o wyborze konkretnego sposobu przeprowadzenia danej transakcji czy formy prowadzenia działalności decydują wyłącznie bądź w przeważającej mierze przepisy prawa podatkowego”.
- ⁶ Wypowiedź Ministra Finansów Tadeusza Kościńskiego z września 2020 r.: „Na uszczelnieniu systemu podatkowego skorzysta większość przedsiębiorców, tych uczciwych i mniejszych, których Ministerstwo Finansów chce wspierać. Stracą natomiast nieuczciwi – spółki prowadzące agresywną politykę podatkową, w szczególności w wymiarze międzynarodowym. Projekt jest też istotny w kontekście pobudzenia rozwoju naszej gospodarki”, cyt. za: *Nowe rozwiązania podatkowe MF – obniżki, ułatwienia i uszczelnianie*, <https://www.gov.pl/web/kas/nowe-rozwiazania-podatkowe-mf-obnizki-ulatwienia-i-uszczelnianie>, dostęp: 22.03.2021.
- ⁷ Dz.U. poz. 87, dalej: rozporządzenie z dnia 11 stycznia 2021 r.
- ⁸ Zob. art. 1 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁹ Po raz pierwszy uregulowano ją w końcu XVII w. we Francji w Ordonnance de commerce (1673). W Niemczech spółka jawna (niem. *offene Gesellschaft*) została uregulowana ustawowo w 1861 r. w Handelsgesetzbuch (HGB). Wzorem dla konstrukcji spółki jawnej z rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.) był model spółki niemieckiej i austriackiej. Obecnie uregulowana jest w art. 22-85 k.s.h.
- ¹⁰ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740, dalej: k.c.
- ¹¹ G. Górczyński, *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009, s. 47 i nast.; A. Sobiech, dz. cyt., s. 4-5.
- ¹² S. Sołtysiński, *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 3, s. 10.
- ¹³ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162.
- ¹⁴ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 112.
- ¹⁵ A.J. Witosz, *Subsydiarna odpowiedzialność wspólników spółek osobowych. Zasady naczelne*, Warszawa 2009.
- ¹⁶ S. Sołtysiński, dz. cyt.; A. Sobiech, dz. cyt.
- ¹⁷ K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Pozycja prawna wspólnika spółki jawnej*, Warszawa 2013, s. 121 i nast.
- ¹⁸ *Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013, s. 333.
- ¹⁹ W doktrynie podnoszone są głosy za dopuszczalnością spółek bezwzględnych, w których wspólnicy w inny sposób wspieraliby realizację celu spółki. Zob. A.W. Wiśniewski, *Kilka uwag w sprawie reformy prawa osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9, s. 28. A. Sobiech, dz. cyt., s. 4-5.
- ²⁰ J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.
- ²¹ *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzebny (red.), t. 1, Warszawa 2010, s. 157.
- ²² *Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), System Informacji Prawnej Legalis, 2016, uwagi do art. 25; A. Sobiech, dz. cyt., s. 4-5.
- ²³ A. Szumański, w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), Z. Radwański (red.), Warszawa 2008, s. 962.
- ²⁴ R.A. Nawrot, *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011, s. 17.
- ²⁵ M. Trzebiatowski, *Inny niż likwidacja sposób zakończenia działalności spółki osobowej – co, jak i kiedy*, „Prawo Spółek” 2011, nr 3, s. 6-15.
- ²⁶ *Prawo spółek*, dz. cyt., s. 613; G. Kozieł, *Zakończenie działalności spółki handlowej w sposób uzgodniony przez wspólników*, „Prawo Spółek” 2011, nr 7-8, s. 14.
- ²⁷ A. Sobiech, *Skutki podatkowe przejęcia majątku spółki dwuosobowej*, w: *Od restrukturyzacji do likwidacji spółek handlowych*, A.J. Witosz, E. Janik (red.), Katowice 2015, s. 91-107.

Bibliografia

- Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.
- Górczyński G., *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009.
- Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), System Informacji Prawnej Legalis, 2016.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzebny (red.), t. 1, Warszawa 2010.
- Kopaczyńska-Pieczniak K., *Pozycja prawna wspólnika spółki jawnej*, Warszawa 2013.
- Kozieł G., *Zakończenie działalności spółki handlowej w sposób uzgodniony przez wspólników*, „Prawo Spółek” 2011, nr 7-8.
- Nawrot R.A., *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.
- Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013.
- Sobiech A., *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- Sobiech A., *Skutki podatkowe przejęcia majątku spółki dwuosobowej*, w: *Od restrukturyzacji do likwidacji spółek handlowych*, A.J. Witosz, E. Janik (red.), Katowice 2015.
- Sołtysiński S., *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 3.
- Szumański A., w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), Z. Radwański (red.), Warszawa 2008.
- Trzebiatowski M., *Inny niż likwidacja sposób zakończenia działalności spółki osobowej – co, jak i kiedy*, „Prawo Spółek” 2011, nr 3.

Wiśniewski A.W., *Kilka uwag w sprawie reformy prawa osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9.
Witosz A.J., *Subsydiarna odpowiedzialność wspólników spółek osobowych. Zasady naczelne*, Warszawa 2009.

Źródła internetowe

Nowe rozwiązania podatkowe MF – obniżki, ulatwienia i uszczelnianie, <https://www.gov.pl/web/kas/nowe-rozwiazania-podatkowe-mf--obnizki-ulatwienia-i-uszczelnianie>, dostęp: 22.03.2021.

Akty prawne

Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 11 stycznia 2021 r. w sprawie wzoru informacji o podatnikach podatku dochodowego posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku spółki jawnej, Dz.U. poz. 87.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy, Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.

Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526.

Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 112.

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740.

Ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2123.

Inne źródła

Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy nr 642, <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758EADB7CC788C12585F300446898/%24File/642-uzas.DOCX>, dostęp: 22.03.2021.