

Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe (cz. 1)

Running a business in the form of a limited partnership general partnership – legal and tax aspects (part I)

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

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ od dnia 1 stycznia 2021 r. ma rozszerzony zakres podmiotowy². Zgodnie z treścią art. 1 ust. 3 tej ustawy jej przepisy mają zastosowanie również do spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych. Wprowadzone zmiany doprowadziły do zrównania na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych sytuacji spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych, objętych zakresem przywołanej ustawy, z innymi spółkami objętymi tym podatkiem (przede wszystkim spółkami kapitałowymi).

Nowe rozwiązania sprawiają, że dochody osiągnięte przez spółki komandytowe oraz spółki jawne nie będą już *de iure* transparentne dla podatku dochodowego na poziomie spółki. 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 spółkę wyboru – od dnia 1 stycznia 2021 r. albo od dnia 1 maja 2021 r. Podstawowa stawka podatku dochodowego to 19% od osiągniętego dochodu. Jeżeli spółka komandytowa bądź spółka jawna będzie mogła zostać uznana za tzw. małego podatnika, stawka ta wyniesie 9%. W konsekwencji dochód osiągnięty z działalności spółek jawnych objętych zakresem przywołanej ustawy będzie podwójnie opodatkowany – raz na poziomie spółki, a następnie na poziomie wspólników.

Powyższe zmiany podatkowe są dobrą okazją do refleksji, czy spółka komandytowa bądź spółka jawna, w jej dotychczasowym kształcie, uwzględniając cele i uwarunkowania poszczególnych wspólników, jest optymalną formą prowadzenia działalności gospodarczej. W niniejszym opracowaniu przedstawiono zasady opodatkowania dochodów osiągniętych przez spółki jawne i komandytowe w obowiązującym stanie prawnym oraz podstawowe założenia związane z tworzeniem i funkcjonowaniem spółki jawnej i komandytowej przyjęte w prawie handlowym.

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

The Corporate Income Tax Act has expanded the scope of the entity from January 1, 2021. 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. This study indicates the principles of taxation of income earned by general partnerships and limited partnerships in the current legal acts and the basic assumptions related to the creation and operation of a general partnership and limited partnership adopted in commercial law.

Keywords: limited partnership, general partnership, corporate income tax.

1. PRAWO PODATKOWE

Od dnia 1 stycznia 2021 r. zgodnie z art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przepisy tej ustawy będą co do zasady miały zastosowanie również do:

- 1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złożą:
 - a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³, lub
 - b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników
 - do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągnającego dochody z takiej spółki;
- 3) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia⁴.

Wprowadzone zmiany powodują rozszerzenie katalogu podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Status ten uzyskają bezwarunkowo spółki komandytowe, a spółki jawne – po zaistnieniu określonych przesłanek. W przypadku spółek wymienionych w pkt 3 nowe rozwiązania mają zapobiec sytuacji, w której wspólnicy uchylają się od regulowania zobowiązań podatkowych z tytułu udziału w zyskach takich spółek, ponieważ trudno ich w ogóle ustalić.

Od wejścia w życie zmian spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, przed którego rozpoczęciem nie złożyła informacji wskazanej 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 powyższej ustawy.

Status podatnika spółka jawna posiada do dnia likwidacji lub wykreślenia z właściwego rejestru⁵.

Zgodnie z treścią art. 8 ust. 2b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. 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 wspólników tej spółki.

Treść informacji, o której mowa wyżej, została określona w ust. 4, dodanym 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) wspólnika będącego podatnikiem osiągnającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej, osiągnającego dochody z tej spółki,
- 2) nazwę, adres oraz 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 tego 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 wypełnienia, 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. Obecnie obowiązuje 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 jawnej⁶.

Jako że regulacja odnosząca się do spółek jawnych i składania informacji o wspólnikach jest nowością, kwestie związane ze składaniem tych informacji po raz pierwszy zostały dla roku 2021 odrębnie uregulowane. Pierwszą informację, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., spółka jawna, która ma siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, miała obowiązek złożyć w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r. według stanu na dzień:

- 1) 1 stycznia 2021 r. – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność przed dniem 1 stycznia 2021 r.;
- 2) rozpoczęcia działalności – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 stycznia 2021 r.

Jeżeli przed przekazaniem pierwszej informacji nastąpiła zmiana w składzie podatników, pierwszą aktualizację tej informacji należało złożyć w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r., chyba że termin na jej złożenie przypadał później⁷. W przypadku niezłożenia pierwszej informacji lub pierwszej aktualizacji spółka jawna uzyskała status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych odpowiednio z dniem 1 stycznia 2021 r., z dniem rozpoczęcia działalności albo z dniem, w którym nastąpiła zmiana w składzie podatników⁸.

2. PRAWO HANDLOWE

2.1. Zawarcie umowy spółki

Zgodnie z art. 3 k.s.h.⁹ 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. Przepis odnosi się zarówno do spółek osobowych, jak i do spółek kapitałowych. Wskazuje on elementy wspólne dla każdej z tych form prawnych. Każda spółka handlowa powstaje przez zawarcie umowy, lecz dla każdej z nich rola takiej umowy jest inna¹⁰. Umowa spółki odgrywa podwójną rolę: jest jednym z warunków utworzenia spółki, a po jej powstaniu stanowi ustrojową podstawę jej funkcjonowania. Umowa spółki zawierana w celu utworzenia spółki opiera się na zgodnym oświadczeniu woli wspólników, którzy zobowiązują się wnieść wkłady do tworzonej spółki oraz współpracować w inny sposób, gdy tak stanowi umowa (statut) spółki¹¹.

Do *essentialia negotii* umów spółek handlowych należą¹²:

- 1) zobowiązanie wspólnika do dążenia do osiągnięcia wspólnego celu;
- 2) zobowiązanie wspólnika do wniesienia wkładu do spółki.

Dla poszczególnych typów spółek przepisy mogą uznawać inne elementy za przedmiotowo istotne składniki umowy, np. w umowie spółki osobowej powinno być umieszczone zobowiązanie wspólników do prowadzenia przez spółkę przedsiębiorstwa. Kodeks spółek handlowych określa *essentialia negotii* dla poszczególnych typów spółek i tak odpowiednio art. 25 k.s.h. dla spółki jawnej, art. 91 k.s.h. dla spółki partnerskiej, art. 105 k.s.h. dla spółki komandytowej, a art. 130 k.s.h. dla spółki komandytowo-akcyjnej. Od chwili zawarcia umowy handlowej spółki osobowej do momentu wpisu do rejestru mamy do czynienia z konstrukcją spółki przedorganizacyjnej (podobnie jak przed zawarciem umowy spółki ka-

pitalowej), będącą stosunkiem zobowiązaniowym¹³. Do tego czasu stosunki majątkowe oparte są na wspólności łącznej.

Przy kształtowaniu umów spółek osobowych należy mieć na uwadze strukturę regulacji dotyczącej tych spółek¹⁴. Po pierwsze, stosuje się art. 8-10 k.s.h., stanowiące część ogólną prawa handlowych spółek osobowych. Po drugie, do spółek innych niż spółka jawna stosuje się, z mocy szczególnych odesłań, w sprawach nieuregulowanych przepisy o spółce jawnej. Po trzecie, do każdego typu spółki osobowej stosuje się przepisy dla niej właściwe.

Zasadniczo w przypadku zmiany umowy spółki osobowej na mocy art. 9 k.s.h. obowiązuje zasada jednomyślności wszystkich wspólników, jednakże dyspozytywny charakter tego przepisu sprawia, że wspólnicy mogą podjąć elastyczniejsze zasady podejmowania uchwał. Zmiana umowy spółki, przy wymogu jednomyślności, jest rezultatem konsensusu obowiązującego przy zawarciu umowy spółki. Dopuszczenie do podejmowania uchwały o zmianie umowy spółki większością głosów upodabnia w tym względzie spółki osobowe do spółek kapitałowych.

Dla kształtowania treści umów spółek osobowych istotne znaczenie ma zasada swobody umów (art. 2 k.s.h. w związku z art. 353¹ k.c.¹⁵). Zakres tej swobody jest różny w poszczególnych typach spółek. Ważne jest ustalenie charakteru norm prawnych (dyspozytywne czy imperatywne) wyznaczających poszczególne elementy umowy, aby określić zakres swobody w kształtowaniu treści umowy. Umowa spółki oraz zmiany jej postanowień wymagają zgłoszenia do Krajowego Rejestru Sadowego (KRS). Sąd rejestrowy ma kompetencję do weryfikacji zgodności jej postanowień pod względem formy i treści z obowiązującymi przepisami prawa (zob. art. 23 ust. 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym¹⁶).

2.2. Postanowienia umowne mające wpływ na opodatkowanie spółki

Kiedy zawiera się umowę spółki bądź dokonuje jej zmiany, należy brać pod uwagę skutki, jakie będą wywoływać przyjęte w umowie rozwiązania w sferze prawa podatkowego. Gdy kształtuje się treść stosunku umownego, trzeba uwzględnić, że nie jest możliwe wprowadzanie rozwiązań sprzecznych z bezwzględnie obowiązującymi normami prawa podatkowego. Niedopuszczalne jest uchylene bądź modyfikacja skutków podatkowych tylko dlatego, że inaczej stanowi zawarta przez wspólników umowa spółki¹⁷.

Regulacje określone w umowie wpływają na tworzenie sytuacji mających cechy stanów faktycznych objętych hipotezami norm prawa podatkowego¹⁸. Ustawodawca upatruje w czynnościach dokonywanych w spółkach źródeł podatku, co wynika z możliwości dystrybuowania dochodu wytworzonego w ramach działalności spółki. Na potrzeby określenia elementów konstrukcji podatku dochodowego (głównie przychodów i kosztów) ustawy podatkowe opierają się na konstrukcjach i pojęciach prawa handlowego. Nie wszystkie czynności dokonywane w formach przewidzianych przez prawo prywatne mają taką samą treść ekonomiczną, a jednocześnie te same skutki ekonomiczne można w niektórych sytuacjach uzyskać dzięki wykorzystaniu różnych form prawnych. Poniżej zostaną przedstawione te elementy umów

spółek osobowych, które mają szczególne znaczenie dla opodatkowania spółek.

2.3. Przedmiot działalności spółki

Każda umowa spółki osobowej wymaga wskazania przedmiotu działalności, który konkretyzuje cel spółki określony przez wspólników. Osobowe spółki handlowe mogą być tworzone w celu prowadzenia przedsiębiorstwa, tzn. działalności gospodarczej, poza spółką partnerską, której celem jest wykonywanie przez partnerów w ramach spółki określonego w ustawie wolnego zawodu (art. 86 i 88 k.s.h.). Na podstawie art. 40 pkt 1 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. wymaga się ujawnienia w rejestrze przedmiotu działalności według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD)¹⁹ – nie więcej niż dziesięciu pozycji, w tym jednego przedmiotu przeważającej działalności na poziomie podklasy, z tym że w przypadku oddziałów przedsiębiorców zagranicznych, głównych oddziałów zagranicznych zakładów ubezpieczeń oraz głównych oddziałów zagranicznych zakładów reasekuracji przedmiot działalności i przedmiot przeważającej działalności określa się dla oddziału.

2.4. Wniesienie wkładów do spółek; wkłady pieniężne i niepieniężne

Wniesienie wkładów jest jednym z *essentialia negotii* umowy spółki handlowej. Jak wskazuje art. 3 k.s.h., 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. Terminem „wkład” albo „wkład do spółki” określa się zazwyczaj świadczenie, a więc powinno (nakazane) zachowanie się wspólnika, do którego zobowiązuje się on w umowie spółki w zamian za nabywane w niej prawa członkowskie bądź też – rzadziej – przedmiot takiego świadczenia²⁰. Każda umowa handlowej spółki osobowej wymaga określenia wkładów wnoszonych przez każdego wspólnika i ich wartości (art. 25 pkt 3, art. 91 pkt 7, art. 105 pkt 4, art. 130 pkt 4 k.s.h.). W doktrynie przyjmuje się, że jeśli nie podano wartości poszczególnych wkładów, można przyjąć na podstawie art. 48 § 1 k.s.h., że wkłady wspólników są równe²¹.

Wniesienie wkładów jest zasadniczym sposobem wniesienia kapitału. W czasie trwania spółki możliwe jest podwyższenie wkładu, a także jego częściowe wycofanie ze spółki. Zgodnie z art. 50 § 1 k.s.h. udział kapitałowy wspólnika odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu. W art. 50 § 2 k.s.h. wskazano, że wspólnik nie jest uprawniony ani zobowiązany do podwyższenia umówionego wkładu. W umowie wspólnicy mogą postanowić inaczej. Wspólnik ma prawo żądać corocznie wypłacenia odsetek w wysokości 5% od swojego udziału kapitałowego, nawet gdy spółka poniosła stratę (art. 53 k.s.h.). To uprawnienie wspólnika może być modyfikowane umową spółki. W praktyce wspólnicy często wyłączają prawo do wypłaty odsetek. Dla określenia skutków podatkowych wniesienia wkładu zasadnicze znaczenie ma przedmiot wkładu i jego wartość.

Wkłady pieniężne mogą być wyrażone określoną sumą pieniężną. Przez wkład pieniężny należy rozumieć świadczenie pieniężne wspólnika, polegające na przekazaniu z jego

majątku do majątku spółki określonej sumy pieniężnej, wyrażonej w jednostkach pieniężnych i w określonej walucie, oraz reprezentującej pewną wartość ekonomiczną²². Wątpliwości budziły możliwość określenia wartości wkładu w walucie obcej oraz wniesienie w walucie obcej wkładu wyrażonego w walucie polskiej.

Kodeks spółek handlowych nie zawiera definicji wkładu niepieniężnego. Z treści art. 48 i 49 k.s.h. wynika natomiast, że do spółki osobowej można wносить – poza własnością rzeczy – pracę, prawa, usługi, prawa obligacyjne, takie jak prawa najmu czy dzierżawy. Wkładem do spółki osobowej mogą być również takie świadczenia na rzecz spółki, jak usługi czy praca wspólnika. Aportami mogą być w szczególności prawa majątkowe na dobrach niematerialnych (prawo z patentu, do wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego, majątkowe prawa autorskie) czy prawa udziałowe. Kryteria zdolności aportowej w ramach spółek osobowych nie są jednorodne (różnią się w przypadku komandytariusza spółki komandytowej)²³.

Częstym sposobem restrukturyzacji jest wniesienie do spółki tytułem wkładu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Prawo podatkowe nie wprowadza autonomicznej definicji przedsiębiorstwa. W związku z tym na potrzeby ustalenia skutków podatkowych należy się odwołać do definicji zawartej w art. 55¹ k.c. Przepis ten stanowi, że przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej. Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej²⁴.

2.5. Ogół praw i obowiązków w spółce

Zasadniczo ogół praw i obowiązków w spółce osobowej jest prawem majątkowym niezbywalnym i niepodzielnym. Wzorzec kodeksowy, który zakłada brak możliwości zbycia „udziału spółkowego”, podkreśla ściśle osobistą więź między wspólnikami i przewiduje prawo weta każdego z udziałowców wobec zmian składu osobowego spółki. Ogół praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej może być przeniesiony na inną osobę tylko wówczas, gdy umowa spółki tak stanowi (art. 10 § 1 k.s.h.). Ponadto do przeniesienia ogółu praw i obowiązków na inną osobę wymagane jest uzyskanie pisemnej zgody wszystkich pozostałych wspólników, chyba że umowa spółki stanowi inaczej (art. 10 § 2 k.s.h.). Aby określić

skutki podatkowe transakcji zbycia ogółu praw i obowiązków, należy ocenić jej dopuszczalność z perspektywy umowy spółki. Zmiana składu osobowego będzie wpływała na określenie katalogu wspólników (i byłych wspólników) przy wyznaczeniu osób trzecich, wobec których może być wydana decyzja o odpowiedzialności podatkowej za zaległości spółki na podstawie art. 115 Ordynacji podatkowej²⁵.

2.6. Określenie udziału w zyskach komandytariuszy, komplementariuszy i wspólników

Prawo handlowe daje wspólnikom możliwość określenia udziału w zyskach (który decyduje o możliwości przypisania poszczególnym wspólnikom odpowiedniej części przychodów i kosztów wygenerowanych przez spółkę) w sposób odzwierciedlający ich zaangażowanie w spółce. Swoboda ustalenia partycypacji poszczególnych wspólników w zysku odróżnia spółki osobowe od kapitałowych, gdzie zakres udziału w zyskach jest wyznaczany przez wartość udziałów (akcji) w relacji do kapitału zakładowego spółki. W spółkach osobowych wspólnicy mogą zastosować reguły przyjęte w spółkach kapitałowych, tj. uzależnić udział w zysku od wartości wniesionego do spółki wkładu; mogą również przyjąć inne zasady. Takie rozwiązania umożliwiają wprowadzenie do umowy spółki postanowień, na podstawie których jeden ze wspólników będzie miał prawo np. do 1% udziału w zysku, a pozostali 99% bez względu na wartość wniesionych wkładów, co wykorzystywane jest najczęściej w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością w spółkach komandytowych.

W spółkach osobowych zasadniczo zgodnie z art. 52 § 1 k.s.h. wspólnik może żądać podziału i wypłaty całości zysku z końcem każdego roku obrotowego. Wspólnicy najczęściej podejmują decyzję o comiesięcznej wypłacie zaliczek na poczet zysku. Poza osiąganymi dochodami z udziału w spółce – wspólnicy mają również prawo do **corocznej wypłaty odsetek od udziału kapitałowego** oraz – w przypadku odpowiednich postanowień umownych – do **wynagrodzenia za prowadzenie spraw spółki. Organy podatkowe przyjmują, że przychody w tytułu osiągniętych odsetek i wynagrodzenia nie mogą być uznane za przychody z działalności gospodarczej.**

2.7. Wpływ treści umowy spółki na ocenę skutków podatkowych zdarzeń w spółce

Umowa spółki osobowej jest podstawą funkcjonowania takiej spółki. Kodeks spółek handlowych wyznacza ramy organizacyjne dla poszczególnych typów spółek²⁶. Ze względu na to, że wiele zagadnień regulowanych jest normami o charakterze dyspozytywnym, poszczególne spółki mogą się znacznie różnić. Ten sam typ spółki może być wykorzystany zarówno do prowadzenia jednorodnego typu działalności przez członków rodziny (osoby fizyczne), jak i do skomplikowanych przedsięwzięć o charakterze inwestycyjnym.

Dla oceny skutków podatkowych poszczególnych zdarzeń zachodzących w spółce podstawowe znaczenie ma sposób ukształtowania umowy spółki. Przede wszystkim ze względu na konieczność oceny skutków podatkowych czynności, których stroną jest spółka lub jej wspólnicy, w podatkach dochodowych (np. wniesienie wkładów, wypłata zysków, wypłata wynagrodzenia za prowadzenie spraw spółki, wypła-

ta odsetek od udziału kapitałowego, sposób dokapitalizowania spółki, zbycie ogółu praw i obowiązków), ale również ze względu na konieczność opodatkowania samej umowy i jej zmian podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Wiele działań prawnych dla swej skuteczności wymaga odpowiednich postanowień umownych. Ich brak powodować będzie niemożliwość dokonania określonych czynności (z perspektywy prawa cywilnego np. brak postanowień w umowie spółki osobowej dotyczących zbycia ogółu praw i obowiązków wyłączy możliwość skutecznego zbycia członkostwa w spółce).

Dużo większa swoboda kształtowania treści umowy spółki podyktowana jest koniecznością jej dopasowania do konkretnych potrzeb gospodarczych. Swoboda w zakresie kształtowania kapitału własnego spółki, przejawiająca się szerszą zdolnością aportową, brakiem minimalnego kapitału koniecznego do utworzenia spółki, możliwość wnoszenia wkładów bez wpływu na zakres partycypacji w zysku i uprawnień wspólnika w spółce, możliwość wycofania wkładu, wypłata zaliczek na poczet zysku wynikają ze specyficznego charakteru spółek osobowych. Należy jednak mieć na uwadze, że treść umowy spółki osobowej w wielu przypadkach będzie decydowała o sposobie ukształtowania spółki i to ona właśnie będzie podstawą oceny skutków podatkowych zdarzeń w spółce.

2.8. Zasady partycypacji w zyskach i stratach spółki

Określenie zasad udziału w zyskach i stratach ma kluczowe znaczenie dla opodatkowania dochodów ze spółek osobowych (poza spółką komandytowo-akcyjną). Według wyznaczonej w umowie proporcji partycypacji w zyskach następuje przypisanie poszczególnym wspólnikom odpowiedniej części przychodów i kosztów wygenerowanych przez spółkę. Wspólnicy mogą przyjąć rozwiązanie modelowe, tzn. przyznać równe zasady udziału w zyskach spółki. Mogą wyznaczyć zasady podziału w zysku proporcjonalnie do zaangażowania kapitałowego, tj. do wartości wniesionego do spółki wkładu, tak jak w spółkach kapitałowych. Często stosuje się inne rozwiązania, mające na celu motywację wspólników do realizacji celu spółki, premiuje tych wspólników, których nakład pracy (np. mierzony liczbą sprzedanych towarów, wykonanych usług, pozyskanych klientów) ma zasadniczy wpływ na zakres uczestnictwa w zyskach, a przez to wyznacza zasady opodatkowania przychodów osiągniętych przez spółkę.

W spółkach hybrydowych, np. spółce z ograniczoną odpowiedzialnością spółce komandytowej, dąży się do tego, by jak najmniejsza część zysku przypadła wspólnikowi będącemu osobą prawną, aby uniknąć podwójnego ekonomicznego opodatkowania dochodu. Ukształtowanie treści umowy spółki, które prowadzi do podziału zysku spółki komandytowej w taki sposób, by jak największa jego część przypadła komandytariuszom będącym osobami fizycznymi (w niektórych skrajnych przypadkach powyżej 99%), ma wymierne skutki podatkowe w postaci ograniczenia podwójnego opodatkowania dochodów spółki kapitałowej będącej komplementariuszem.

Taki sposób ukształtowania umowy (statutu) spółki osobowej był zgodny z treścią art. 123 § 1 oraz art. 147 § 1 k.s.h. Pierwszy stanowi, że komandytariusz uczestniczy w zysku

spółki proporcjonalnie do jego wkładu rzeczywiście wniesionego do spółki, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Zgodnie z drugim z przywołanych przepisów komplementariusz i akcjonariusz uczestniczą w zysku spółki proporcjonalnie do ich wkładów wniesionych do spółki, chyba że statut stanowi inaczej. Dyspozytywny charakter tych uregulowań daje w praktyce możliwość dowolnego ustalania sposobu udziału w zyskach spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych.

Tą metodą na spółkę będącą komplementariuszem (osobę prawną) przerzucano całe ryzyko gospodarcze, które Kodeks spółek handlowych wiąże z pozycją komplementariusza w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej, oraz ograniczano niekorzystne podwójne opodatkowanie dochodów uzyskiwanych przez spółki kapitałowe.

Sposób podziału zysku ustalony w umowie spółki komandytowej na gruncie prawa prywatnego dotyczy sfery wewnętrznej i nie ma wpływu na funkcjonowanie spółki w obrocie prawnym.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ² Zmiany wprowadzone 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 ustaw (Dz.U. poz. 2123).
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.
- ⁴ B. Materna, *Rozszerzenie katalogu podatników podatku dochodowego od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12.
- ⁵ Zob. art. 1 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.
- ⁶ Dz.U. poz. 87.
- ⁷ B. Materna, dz. cyt.
- ⁸ A. Mariański, Ł. Porada, *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12, s. 10; B. Materna, dz. cyt.
- ⁹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526, dalej: Kodeks spółek handlowych lub k.s.h.
- ¹⁰ *Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), Warszawa 2014, uwagi do art. 3 k.s.h.; A. Rachwał, M. Spyra, *Umowa spółki jawnej, partnerskiej, komandytowej*, Warszawa 2009.
- ¹¹ A. Kidyba, *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2014; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- ¹² M. Tarska, *Zakres swobody umów w spółkach handlowych*, Warszawa 2012, s. 91.
- ¹³ A. Kidyba, *Handlowe spółki osobowe*, Kraków 2010, s. 54-60; D. Ulkowska, *Spółka jawna przed wpisem do KRS*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 11, s. 35 i nast.; A. Sobiech, dz. cyt.
- ¹⁴ K. Osajda, *O mankamentach regulacji spółek osobowych w kodeksie spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 10, s. 33; A. Sobiech, dz. cyt.
- ¹⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740, dalej: k.c.
- ¹⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 112, dalej: ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r.
- ¹⁷ Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2015 r., II FSK 1267/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BE2D0A9CD>, dostęp: 25.05.2021.
- ¹⁸ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008, s. 118.
- ¹⁹ Klasyfikacja obowiązująca na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. poz. 1885 ze zm.).
- ²⁰ *Prawo spółek kapitałowych* (System Prawa Cywilnego, t. 17), S. Sołtysiński (red.), Warszawa 2015; A. Sobiech, dz. cyt.

- ²¹ T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, w: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz (red.), Warszawa 2010, s. 157; J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014, uwagi do art. 25. Odmienne: *Prawo spółek handlowych* (System Prawa Handlowego, t. 2), S. Włodyka (red.), Warszawa 2012, s. 367; A. Sobiech, dz. cyt.
- ²² *Prawo spółek kapitałowych* (System Prawa Prywatnego, t. 17A), S. Sołtysiński (red.), Warszawa 2009; A. Sobiech, dz. cyt.
- ²³ A. Kidyba, *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do art. 1-300*, Warszawa 2014, s. 35; A. Sobiech, dz. cyt.
- ²⁴ Zgodnie z art. 55¹ k.c. dłużni nie są częścią składową przedsiębiorstwa. Na podstawie art. 55⁴ k.c. nabywca przedsiębiorstwa lub gospodarstwa rolnego jest jednak odpowiedzialny solidarnie ze zbywcą za jego zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa lub gospodarstwa, chyba że w chwili nabycia nie wiedział o tych zobowiązaniach, mimo zachowania należytej staranności. Odpowiedzialność nabywcy ogranicza się do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub gospodarstwa według stanu w chwili nabycia, a według cen w chwili zaspokojenia wierzyciela. Odpowiedzialności tej nie można bez zgody wierzyciela wyłączyć ani ograniczyć. Wniesienie przedsiębiorstwa jako aportu do spółki osobowej uznawane jest za zbycie. Zob. J. Mojak, w: *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1-449¹⁰*, K. Pietrzykowski (red.), Warszawa 2011, s. 288 i nast.; A. Sobiech, dz. cyt.
- ²⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- ²⁶ K. Balodis, *Contractual Aspects of Formation and Composition of Commercial Partnerships*, „Juridica International” 2005, issue X, s. 79-84, https://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2005_X_79.pdf, dostęp: 25.05.2021.

Bibliografia

Literatura

- Balodis K., *Contractual Aspects of Formation and Composition of Commercial Partnerships*, „Juridica International” 2005, issue X, s. 79-84, https://www.juridicainternational.eu/public/pdf/ji_2005_X_79.pdf, dostęp: 25.05.2021.
- Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2008.
- Gorczyński G., *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009.
- Kidyba A., *Handlowe spółki osobowe*, Kraków 2010.
- Kidyba A., *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do art. 1-300*, Warszawa 2014.
- Kidyba A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, LEX/el. 2014.
- Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), Legalis 2016.
- Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), Warszawa 2014.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz (red.), 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.
- Mariański A., Porada Ł., *Zmiany w podatkach dochodowych w 2021 r.*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 12.
- Materna B., *Rozszerzenie katalogu podatników podatku dochodowego od osób prawnych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12.
- Mojak J., w: *Kodeks cywilny. Tom I. Komentarz. Art. 1-449¹⁰*, K. Pietrzykowski (red.), Warszawa 2011.
- Nawrot R.A., *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.
- Osajda K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w kodeksie spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 10.
- Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013.
- Prawo spółek handlowych* (System Prawa Handlowego, t. 2), S. Włodyka (red.), Warszawa 2012.
- Prawo spółek kapitałowych* (System Prawa Cywilnego, t. 17), S. Sołtysiński (red.), Warszawa 2015.
- Prawo spółek kapitałowych* (System Prawa Prywatnego, t. 17A), S. Sołtysiński (red.), Warszawa 2009.

- Rachwał A., Spyra M., *Umowa spółki jawnej, partnerskiej, komandytowej*, Warszawa 2009.
- 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.
- Tarska M., *Zakres swobody umów w spółkach handlowych*, Warszawa 2012.
- Trzebiatowski M., *Inny niż likwidacja sposób zakończenia działalności spółki osobowej – co, jak i kiedy*, „Prawo Spółek” 2011, nr 3.
- Ulikowska D., *Spółka jawna przed wpisem do KRS*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 11.
- Wiśniewski A.W., *Kilka uwag w sprawie reformy prawa osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9.
- Witosz A.J., *Subsidiarna odpowiedzialność wspólników spółek osobowych. Zasady naczelne*, Warszawa 2009.
- 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 Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), Dz.U. poz. 1885 ze zm.
- 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 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.
- 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.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2015 r., II FSK 1267/13, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5BE2D0A9CD>, dostęp: 25.05.2021.