DOI: 10.5604/01.3001.0015.0037

Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe (cz. 2)

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

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

W pierwszej części artykułu[1] omówiono aspekty prawne i podatkowe prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki jawnej i komandytowej.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[2] od dnia 1 stycznia 2021 r. ma rozszerzony zakres podmiotowy[3]. Zgodnie z treścią art. 1 ust. 3 tej ustawy jej przepisy mają zastosowanie również do spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych. Wprowadzone zmiany spowodowały, że na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych zrównała się sytuacja spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych objętych zakresem przywołanej ustawy z sytuacją innych spółek objętych tym podatkiem (przede wszystkim spółek kapitałowych).

Nowe rozwiązania sprawią, że dochody osiągane 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 dokonanego przez spółkę 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 komandytowa bądź spółka jawna będzie mogła zostać uznana za tzw. małego podatnika, stawka ta wyniesie 9%. W konsekwencji dochód osiągany z działalności spółek jawnych objętych zakresem ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. 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 osiąganych przez spółki jawne i komandytowe w aktualnym 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.

Abstract

The first part of the article published in BISP No. 5/2021 discusses the legal and tax aspects of running a business in the form of a general partnership and limited partnership. 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

1.1. Opodatkowanie dochodów osiąganych przez wspólników spółki jawnej niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 stycznia 2021 r.

W spółce niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych podatnikami tego podatku są wyłącznie poszczególni wspólnicy spółki. Każdy ze wspólników rozpoznaje dochody w spółce jawnej w proporcji do przysługującego mu udziału w zysku tej spółki.

Opodatkowanie wspólników zależy od formy prawnej każdego wspólnika w spółce jawnej. W przypadku gdy wspólnikiem jest spółka kapitałowa, w zakresie opodatkowania stosuje się ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. Wspólnicy, którzy są osobami fizycznymi, podlegają ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[4].

Okres opodatkowania dochodów spółki osobowej podporządkowuje się okresowi opodatkowania wspólnika. Dla osoby fizycznej okresem opodatkowania może być wyłącznie rok kalendarzowy. Spółki kapitałowe mogą natomiast wybrać rok obrotowy niepokrywający się z rokiem kalendarzowym.

Na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. dochody uzyskiwane z tytułu udziału w spółce jawnej traktowane są jako dochody z działalności gospodarczej rozumianej jako odrębne źródło przychodów w rozumieniu art. 10 tej ustawy. Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali podatkowej, chyba że wspólnicy wybiorą inną formę opodatkowania niż zasady ogólne[5].

1.2. Opodatkowanie dochodów wspólników spółki jawnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 stycznia 2021 r.

Od dnia 1 stycznia 2021 r. spółka jawna posiada status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych 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 rejestru[6].

Zgodnie z 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[7].

1.3. Opodatkowanie spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych a kwestia rozliczenia wspólników i spółek

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. w przypadku spółek komandytowych oraz spółek jawnych, które z dniem 1 stycznia 2021 r. uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, oraz w zakresie uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych przychodów i poniesionych kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce[8] znowelizowane przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. stosuje się począwszy od dnia 1 stycznia 2021 r.

Kolejny ustęp wprowadza jednak regulację, w myśl której spółka komandytowa może postanowić, że zmienione przepisy powyższych ustaw stosuje się do tej spółki oraz przychodów i kosztów związanych z uczestnictwem w tej spółce począwszy od dnia 1 maja 2021 r. Wówczas spółka komandytowa uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 1 maja 2021 r. Powyższe oznacza de facto, że znowelizowane przepisy w przypadku spółek jawnych należy stosować od dnia 1 stycznia 2021 r., a spółkom komandytowym pozostawiono wybór, czy chcą uzyskać status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 stycznia, czy od dnia 1 maja 2021 r.[9]

Od powyższego wyboru zależeć będzie dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, gdyż z dniem poprzedzającym dzień uzyskania przez spółkę komandytową i spółkę jawną statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółka jest obowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych, przy czym przepis art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stosuje się odpowiednio.

Stosownie do wspomnianego art. 8 ust. 6, jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego. W myśl art. 12 ust. 4 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r., jeżeli ostatni dzień roku obrotowego spółki komandytowej przypada w okresie od dnia 31 grudnia 2020 r. do dnia 31 marca 2021 r., spółka ta może nie zamykać ksiąg rachunkowych na ten dzień i kontynuować rok obrotowy do dnia 30 kwietnia 2021 r.

W myśl art. 12 ust. 5 przywołanej ustawy do przychodów i kosztów uzyskania przychodów spółek, o których mowa w art. 12 ust. 1, nie zalicza się przychodów i kosztów, które na podstawie art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. lub art. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stanowiły przychody lub koszty wspólników takiej spółki.

Ponadto zgodnie z art. 12 ust. 6 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. spółka, o której mowa w ust. 1, kontynuuje dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, wycenę wartości podatkowej składników majątkowych, w szczególności w zakresie dotyczącym wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przyjętej metody amortyzacji, stawek oraz okresu amortyzacji, a także wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, oraz stosując przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu znowelizowanym, uwzględnia, z zastrzeżeniem ust. 5, zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych.

Stosownie do art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. do dochodów wspólników spółki komandytowej lub spółki jawnej uzyskanych z udziału w zyskach takiej spółki, osiągniętych przez taką spółkę przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stosuje się przepisy ustaw o podatkach dochodowych w brzmieniu obowiązującym przed dniem, w którym taka spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

W myśl ust. 2, jeżeli udziały w spółce komandytowej lub jawnej zostały nabyte lub objęte przez wspólnika przed dniem, w którym spółki te stały się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, przychód wspólnika z tytułu:

1) umorzenia udziałów lub wystąpienia ze spółki,
2) odpłatnego zbycia tych udziałów,

3) ich wniesienia do innej spółki tytułem wkładu niepieniężnego,
4) likwidacji spółki

– pomniejsza się o wydatki na nabycie lub objęcie udziału w takiej spółce oraz o określoną zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. albo art. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. część odpowiadającą uzyskanej przez wspólnika przed dniem, w którym spółka komandytowa lub spółka jawna stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w spółce i o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.

Zgodnie z art. 13 ust. 3 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r.:

1) przepisy nakazujące nie uwzględniać w dochodzie stanowiącym podstawę opodatkowania: przychodów opodatkowanych ryczałtowo, przychodów opodatkowanych tzw. podatkiem od przychodów z budynków (art. 7 ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) oraz
2) zwolnienie przewidziane w art. 22 ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

− mają zastosowanie wyłącznie do przychodów z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowej lub jawnej wypracowanych od dnia, w którym spółki te stały się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

W myśl art. 13 ust. 4 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. podatnicy będący wspólnikami spółki jawnej lub komandytowej, którzy przed dniem, w którym takie spółki stały się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, dokonywali na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. lub ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. odliczeń od podstawy opodatkowania, zachowują prawo do tych odliczeń na zasadach przewidzianych w tych przepisach, w ich brzmieniu obowiązującym w dniu poprzedzającym dzień, w którym spółka jawna lub komandytowa stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

Stosownie do art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. wspólnik spółki komandytowej będący podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych może obniżyć przychód, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., o nieodliczoną przed dniem, w którym spółka komandytowa stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, stratę w takiej części, w jakiej pozostawały przychody takiego podatnika z udziału w spółce komandytowej w poszczególnych latach podatkowych w ogólnej kwocie jego przychodów – o ile strata ta nie może zostać odliczona zgodnie z zasadami, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., ze źródła przychodów, z którego została poniesiona.

Analogiczne prawo do rozliczenia straty przyznano wspólnikom będącym podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych (art. 15 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r.). Zgodnie z art. 15 ust. 4 tej ustawy do odliczenia powyższej straty przez wspólników stosuje się odpowiednio zasady, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. albo w art. 9 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., z tym że przy obliczaniu pięcioletniego okresu, o którym mowa w tych przepisach, uwzględnia się lata następujące po roku, w którym strata została poniesiona.

Powyższych zasad odliczania straty nie stosuje się do przychodu, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., osiągniętego z udziału w zysku spółki komandytowej utworzonej po dniu 31 grudnia 2020 r.[10]

2. PRAWO HANDLOWE

2.1. Odpowiedzialność prywatnoprawna komplementariuszy, komandytariuszy oraz wspólników spółek jawnych

Odpowiedzialność wspólników spółek osobowych za zobowiązania cywilnoprawne jest uregulowana przepisami Kodeksu spółek handlowych[11].

Spółka osobowa utworzona na podstawie prawa handlowego jest wyodrębniona organizacyjne i majątkowo i stanowi pod tym względem odrębną od wspólników strukturę, podobnie jak osoby prawne[12]. Wyodrębnienie to nie niweczy zasad posiłkowej odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki.

Reforma prawa spółek umocniła podmiotowość spółek osobowych, mimo że nie przyznała im osobowości prawnej[13]. Spółki osobowe posiadają zdolność prawną i zasadniczo same ponoszą odpowiedzialność za zaciągnięte zobowiązania. Niewykonanie zobowiązania przez spółkę może doprowadzić do wyegzekwowania go od wspólników, którzy ponoszą subsydiarną (wtórną) odpowiedzialność za zobowiązania spółki. Fakt członkostwa w spółce rodzi abstrakcyjny stan odpowiedzialności za wszystkie zobowiązania spółki[14].

Przyjęty w Kodeksie spółek handlowych mechanizm odpowiedzialności subsydiarnej ma przede wszystkim zabezpieczać interesy wierzycieli. Subsydiarność wyznacza kolejność zaspokojenia roszczeń[15]. Na podstawie art. 31 k.s.h. oraz art. 778^1 k.p.c.[16] wierzyciel może prowadzić egzekucję z majątku wspólnika, w przypadku gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna. Kodeks spółek handlowych wskazuje kolejność, pewien

porządek, w którym wierzyciel może zgłaszać pretensje[17]. Konsekwencją przyjętych rozwiązań jest nieograniczona osobista odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki[18].

Odpowiedzialność wspólników za zaciągnięte przez spółkę zobowiązania ma charakter wtórny. Zasady odpowiedzialności wspólników spółek osobowych określone w Kodeksie spółek handlowych mają podstawowe znaczenie dla wyznaczenia zakresu podmiotowego odpowiedzialności za zobowiązania zaciągnięte przez spółki, jeśli egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna.

Odpowiedzialność wspólników poszczególnych typów spółek osobowych nie jest jednakowa[19]. Wspólnicy spółek jawnych, komplementariusze i partnerzy ponoszą pełną odpowiedzialność za zobowiązania zaciągnięte na rzecz spółki, niezwiązane bezpośrednio z wykonywanym zawodem, przy czym partner musi się zgodzić na przyjęcie zasad odpowiedzialności na podstawie art. 95 §2 k.s.h. (takiej, jaka obowiązuje w spółce jawnej). W przypadku pozostałych form członkostwa w spółkach osobowych odpowiedzialność ma charakter ograniczony (komandytariusze na podstawie art. 111 k.s.h.) albo wspólnicy w ogóle nie ponoszą odpowiedzialności za zobowiązania spółki (akcjonariusze w spółce komandytowo-akcyjnej w myśl art.135 k.s.h.).

Inne zasady dotyczą spółek cywilnych, które nie mają podmiotowości prawnej. Wspólnicy tych spółek odpowiadają za zobowiązania spółki solidarnie (art. 864 k.c.[20]). Oznacza to, że wierzyciel może żądać całości lub części świadczenia od każdego wspólnika z osobna, od kilku z nich bądź od wszystkich wspólników łącznie, a spełnienie świadczenia przez któregokolwiek z nich zwalnia pozostałych. Ta odpowiedzialność ma charakter pierwszorzędny.

Warunkiem domagania się zaspokojenia roszczeń przez obecnych oraz byłych wspólników osobowych spółek handlowych jest wykazanie bezskuteczności egzekucji wobec spółki. Zgodnie z treścią art. 778^1 k.p.c. tytułowi egzekucyjnemu wydanemu przeciwko spółce jawnej, spółce partnerskiej, spółce komandytowej lub spółce komandytowo-akcyjnej sąd nadaje klauzulę wykonalności przeciwko wspólnikowi ponoszącemu odpowiedzialność bez ograniczenia całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, jak również wtedy, gdy jest oczywiste, że egzekucja ta będzie bezskuteczna. Na wierzycielu spoczywa obowiązek wykazania bezskuteczności egzekucji wobec spółki oraz że osoba, przeciwko której ma zostać wydana klauzula wykonalności, jest wspólnikiem. Wierzyciele, aby wykazać bezskuteczność egzekucji, mogą przedstawić postanowienie sądu o oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości ze względu na brak wystarczających środków na pokrycie kosztów postępowania, postanowienie o umorzeniu postępowania z tego powodu, bilans spółki.

Ograniczenia możliwości zaspokojenia wierzytelności z majątku wspólnika mogą wynikać z okoliczności, że wspólnik pozostaje w związku małżeńskim z ustrojem wspólności ustawowej małżeńskiej. W takim stanie faktycznym skierowanie egzekucji do majątku wspólnego będzie możliwe, jeśli małżonek wyraził zgodę na zaciągnięcie zobowiązania przez spółkę[21]. Zgodnie z treścią art. 41 §1 k.r.o.[22], jeżeli małżonek zaciągnął zobowiązanie za zgodą drugiego małżonka, wierzyciel może żądać zaspokojenia także z majątku wspólnego małżonków. W związku z powyższą regulacją rodzi się pytanie, czy wystarczy jedna, generalna zgoda małżonka na prowadzenie przez drugiego działalności gospodarczej bądź zgoda na zawarcie umowy spółki osobowej. Za trafne należy uznać stanowisko, według którego egzekucja z całego majątku wspólnego małżonków jest możliwa tylko wtedy, gdy małżonek udzielił zgody na zaciągnięcie konkretnego zobowiązania[23].

W przypadku przystąpienia wspólnika do handlowej spółki osobowej zgodnie z treścią art. 32 k.s.h. ponosi on odpowiedzialność za zobowiązania, które powstały przed dniem przystąpienia. Ta reguła nie odnosi się do wspólników spółek cywilnych, wobec których ugruntowało się stanowisko, że przystąpienie do istniejącej spółki nie spowoduje odpowiedzialności za zobowiązania powstałe przed tą datą[24]. Każdy z odpowiedzialnych wspólników handlowych spółek osobowych odpowiada solidarnie i bez ograniczeń całym swoim majątkiem za długi spółki, także po jej likwidacji i rozwiązaniu.

2.2. Majątek spółki

Handlowe spółki osobowe jako odrębne od wspólników podmioty prawa posiadają własny majątek. Majątek ten nie stanowi współwłasności 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 o 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 cele[25]. Wniesienie wkładów do spółki handlowej jest jednym z obowiązków wspólników oraz sposobów współpracy w ramach spółki.

Nie ma możliwości tworzenia spółek bezwkładowych[26]. 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 stanowią, przez współdziałanie w inny określony sposób. Redakcja przepisu wskazuje, że wkłady powinny być odpowiednio zindywidualizowane, zwłaszcza przez określenie ich przedmiotu, i przypisane konkretnym wspólnikom[27]. Wkłady do spółek osobowych mogą mieć zasadniczo postać wkładów pieniężnych, aportów lub usług i pracy. Wspólnicy, zawierając umowę, podejmują decyzję o przedmiocie wkładów. Wkłady wspólników mogą być wnoszone na własność lub do używania (rzeczy albo prawa).

Wkłady powinny zostać wycenione, przy czym reguła interpretacyjna wynikająca z art. 48 §1 k.s.h. wskazuje, iż w razie wątpliwości uważa się, że wkłady wspólników są równe. Wyceny wkładów dokonują wspólnicy, przy czym w doktrynie podkreśla się, że nie jest dopuszczalne ustalenie wartości wkładów wyższej niż wynikająca z przepisów o rachunkowości[28]. Określenie wartości wkładu w postaci rzeczy lub prawa nie powoduje większych problemów, lecz określenie wartości wkładów polegających na przeniesieniu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, na świadczeniu na rzecz spółki pracy lub usług albo oddaniu rzeczy do używania do spółki może być trudne. Oznaczenie wartości wkładu wspólnika zobowiązującego się świadczyć na rzecz spółki pracę lub usługi polegać może na wyrażeniu wartości pracy w stawkach godzinowych, tygodniowych, miesięcznych, rocznych itp.[29]

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

W spółkach osobowych mamy do czynienia z udziałem kapitałowym wspólnika, który w myśl art. 50 §1 k.s.h. odpowiada wartości rzeczywiście wniesionego wkładu. O wartości udziału kapitałowego w spółce przesądza więc wartość wniesionego wkładu.

Nie można utożsamiać udziału kapitałowego w spółce osobowej z udziałem kapitałowym w spółkach kapitałowych. Wynika to przede wszystkim z natury spółek osobowych, w których 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[30].

2.3. Zawieranie umów między komplementariuszem, komandytariuszem lub wspólnikiem spółki osobowej a spółką

Zawarcie umowy między wspólnikiem spółki osobowej prawa handlowego a spółką w świetle regulacji Kodeksu cywilnego i Kodeksu spółek handlowych jest dopuszczalne.

Spółki handlowe (jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna) posiadają zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych. Podmioty te występują samodzielnie w obrocie prawnym i są reprezentowane przez wspólników[31]. Zgodnie z treścią art. 8 k.s.h. spółka może we własnym imieniu zaciągać zobowiązania. W konsekwencji umowa między wspólnikiem a spółką jest dopuszczalna, gdyż jest uważana za czynność między dwoma niezależnymi podmiotami. Umowy zawierane przez wspólników z tymi spółkami są skuteczne i nie mogą być traktowane jako czynności z samym sobą. Odpowiednio umowy z kontrahentami zawiera spółka osobowa, a nie jej wspólnik lub wspólnicy.

Inaczej kształtuje się sytuacja czynności dokonywanych w spółkach cywilnych, które nie mają podmiotowości. Kodeks spółek handlowych nie zawiera odrębnych regulacji poświęconych zobowiązaniom spółki wobec wspólnika, który występuje w roli „osoby trzeciej". Z uwagi na treść i naturę stosunku spółki należy jednak traktować je nieco odmiennie niż zobowiązania spółki wobec osób trzecich. Dochodząc roszczeń wobec pozostałych wspólników na podstawie art. 22 § 2 k.s.h., wspólnik-wierzyciel musi uwzględnić swój udział w stratach spółki (art. 51 §2 k.s.h.)[32].

Fakt zawarcia umowy nie budzi zastrzeżeń, jeśli w umowie zawartej między spółką a wspólnikiem spółkę reprezentuje inny wspólnik (nie ten, który jest drugą stroną umowy) lub pełnomocnik. Wątpliwości może budzić sytuacja, gdy umowa miałaby zostać zawarta ze spółką reprezentowaną przez wspólnika, który jest drugą stroną umowy[33].

Zasadniczo, poza szczególnymi wyjątkami w spółkach osobowych, niedopuszczalna jest sytuacja, by spółka była utworzona i mogła funkcjonować wyłącznie z jednym wspólnikiem. Problem dokonywania czynności z samym sobą nie będzie dotyczył przypadków, gdy wspólnik z powodu swej pozycji w spółce nie będzie uprawniony do reprezentowania spółki (np. komandytariusz w spółce komandytowej, akcjonariusz w spółce komandytowo-akcyjnej, partner w spółce partnerskiej posiadającej zarząd). Jeśli wspólnik reprezentuje spółkę w zakresie

czynności zwykłego zarządu (w spółce jawnej, partnerskiej, komplementariusz w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej), ma prawo do zawierania umów w imieniu spółki w charakterze jej reprezentanta, nie może jednak zawierać umów między spółką a sobą samym. Zastosowanie *per analogiam* znajdzie wówczas art. 108 k.c.[34]

Problem dokonywania czynności z samym sobą pojawił się wcześniej w odniesieniu do czynności zawieranych między członkami zarządów spółek kapitałowych, którzy zawierali umowy między spółką, którą reprezentowali, a sobą[35]. Wobec powyższego, jeżeli umowa ma zostać zawarta między spółką osobową a jej wspólnikiem, spółkę powinien reprezentować inny wspólnik bądź wspólnik powinien powołać w swoim imieniu pełnomocnika do dokonania takiej czynności.

2.4. Dokapitalizowanie spółki osobowej

Funkcjonująca spółka osobowa może wymagać dokapitalizowania. Zasadniczy sposób dostarczenia kapitału, jakim jest wniesienie wkładu, został omówiony – wymaga zmiany umowy spółki i wywołuje takie same skutki podatkowe jak przy zawiązywaniu nowej spółki. Podobnie jak w spółkach kapitałowych można zastosować również metody zwrotne w postaci pożyczek, depozytu nieprawidłowego, zwrotnych dopłat lub metody bezzwrotne, np. zawarcie umowy darowizny, bezzwrotne dopłaty. W praktyce wspólnicy spółek osobowych często zasilają spółki, tworząc kapitał zapasowy bądź rezerwowy i podejmują uchwały o dokonaniu wpłat (bądź dopłat) na ten kapitał.

Brak szczególnych regulacji daje swobodę co do ustalania sposobu dokapitalizowania spółek osobowych. Ta różnorodność form rodzi jednak problemy związane z określeniem skutków podatkowych poszczególnych czynności, tym bardziej że ustawy o podatkach dochodowych nie zawierają w tym zakresie szczególnych rozwiązań, a tym samym mają zastosowanie zasady ogólne.

Przypisy

1 A. Sobiech, M. Sobiech, *Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2021, nr 5.

2 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.

3 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, dalej: ustawa z dnia 28 listopada 2020 r.).

4 Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.

5 *Instrukcja dotycząca opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych oraz opodatkowania komplementariuszy, komandytariuszy i wspólników tych spółek*, W. Modzelewski (nadzór).

6 Zob. art. 1 ust. 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.

7 *Instrukcja dotycząca opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych*…, W. Modzelewski (nadzór), dz. cyt.

8 W tym również z tytułu objęcia (nabycia) i zbycia udziałów tej spółki, wystąpienia z tej spółki lub jej likwidacji.

9 B. Materna, *Rozszerzenie katalogu podatników podatku dochodowego od osób prawnych***,** „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2020, nr 12.

10 Tamże.

11 Art. 22 § 2 oraz art. 31, 95, 102, 111, 112, 125 ustawy 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.").

12 G. Gorczyński, *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009, s. 23; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.

13 S. Sołtysiński, uwagi do art. 8, w: S. Sołtysiński i in., *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do art. 1-150*, Warszawa 2006, Legalis.

14 P. Teraszkiewicz, *Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki jawnej*, Warszawa 2008, s. 78.

15 Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 czerwca 2010 r., I CSK 453/09, Lex Omega nr 607234.

16 Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm., dalej: „Kodeks postępowania cywilnego" lub „k.p.c.".

17 P. Tereszkiewicz, dz. cyt., s. 179; M. Rodzynkiewicz, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 83.

18 E. Zielińska, w: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, J.A. Strzępka (red.), Warszawa 2009, s. 95.

19 Szerzej: A.J. Witosz, *Subsydiarna odpowiedzialność spółek osobowych. Zasady naczelne*, Warszawa 2009, s. 18.

20 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740, dalej: „Kodeks cywilny" lub „k.c.".

21 W. Górecki, *Odpowiedzialność majątkiem wspólnym za zobowiązania handlowych spółek osobowych, cz. 1*, „Przegląd Prawa Handlowego" 2008, nr 1, s. 32; A. Sobiech, dz. cyt.

22 Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1359, dalej: k.r.o.

23 *Prawo rodzinne i opiekuńcze* (System Prawa Prywatnego, t. 11), T. Smyczyński (red.), Warszawa 2014, komentarz do art. 41 k.r.o.; A. Sobiech, dz. cyt.

24 A. Herbet, w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), A. Szajkowski (red.), Warszawa 2008, s. 701; A. Sobiech, dz. cyt.

25 *Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013, s. 333; A. Sobiech, dz. cyt.

[26] Część doktryny opowiada się za dopuszczalnością spółek bezwkładowych, 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.

[27] J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.

[28] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz (red.), Warszawa 2010, s. 157; A. Sobiech, dz. cyt.

[29] *Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), Legalis, 2016, uwagi do art. 25; A. Sobiech, dz. cyt.

[30] E. Maleszyk, *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego" 2004, nr 1, s. 45; A. Sobiech, dz. cyt.

[31] S. Sołtysiński, w: S. Sołtysiński i in., dz. cyt., s. 108 i nast.; A. Sobiech, dz. cyt.

[32] S. Sołtysiński, *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego" 2006, nr 3; A. Sobiech, dz. cyt.

[33] A. Herbet, dz. cyt., s. 653; A. Sobiech, dz. cyt.

[34] Zgodnie z jego treścią: „Pełnomocnik nie może być drugą stroną czynności prawnej, której dokonywa w imieniu mocodawcy, chyba że co innego wynika z treści pełnomocnictwa albo że ze względu na treść czynności prawnej wyłączona jest możliwość naruszenia interesów mocodawcy. Przepis ten stosuje się odpowiednio w wypadku, gdy pełnomocnik reprezentuje obie strony". Zob. też A. Sobiech, dz. cyt.

[35] R.L. Kwaśnicki, *Zakaz czynności „z samym sobą" (art. 108 KC) i konsekwencje jego złamania na wybranych płaszczyznach prawa spółek kapitałowych*, „Monitor Prawniczy" 2006, nr 10; A. Sobiech, dz. cyt.

Bibliografia

Literatura

Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.

Gorczyński G., *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009.

Górecki W., *Odpowiedzialność majątkiem wspólnym za zobowiązania handlowych spółek osobowych, cz. 1*, „Przegląd Prawa Handlowego" 2008, nr 1.

Herbet A., w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), A. Szajkowski (red.), Warszawa 2008.

Instrukcja dotycząca opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych oraz opodatkowania komplementariuszy, komandytariuszy i wspólników tych spółek, W. Modzelewski (nadzór).

Kodeks spółek handlowych, Z. Jara (red.), Legalis, 2016.

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.

Kwaśnicki R.L., *Zakaz czynności „z samym sobą" (art. 108 KC) i konsekwencje jego złamania na wybranych płaszczyznach prawa spółek kapitałowych*, „Monitor Prawniczy" 2006, nr 10.

Maleszyk E., *Udział kapitałowy w spółce jawnej*, „Przegląd Prawa Handlowego" 2004, nr 1.

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.

Nawrot R.A., *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.

Prawo rodzinne i opiekuńcze (System Prawa Prywatnego, t. 11), T. Smyczyński (red.), Warszawa 2014.

Prawo spółek, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013.

Rodzynkiewicz M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2012.

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.

Sobiech A., Sobiech M., *Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych" 2021, nr 5.

Sołtysiński S., *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego" 2006, nr 3.

Sołtysiński S. i in., *Kodeks spółek handlowych. Tom I. Komentarz do przepisów 1-150*, Warszawa 2006, Legalis.

Szumański A., w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), Z. Radwański (red.), Warszawa 2008.

Teraszkiewicz P., *Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki jawnej*, 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.

Zielińska E., w: *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, J.A. Strzępka (red.), Warszawa 2009.

Akty prawne

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 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1575 ze zm.

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

Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1359.

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.

Orzecznictwo
Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 czerwca 2010 r., I CSK 453/09, Lex Omega nr 607234.