

# Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe (cz. 3)

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

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 drugiej części artykułu<sup>1</sup> 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<sup>2</sup> od dnia 1 stycznia 2021 r. ma rozszerzony zakres podmiotowy<sup>3</sup>. 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 dokonanej 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 second part of the article published in BISP No. 6/2021 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 – OPODATKOWANIE WSPÓLNIKÓW SPÓŁKI JAWNEJ

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 przy tym od ich formy prawnej. W przypadku gdy wspólnikiem jest spółka kapitałowa, do opodatkowania stosuje się ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. Wspólnicy, którzy są osobami fizycznymi, podlegają natomiast ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup>.

Okres opodatkowania dochodów spółki osobowej podporządkowuje się okresowi opodatkowania podatnika. Dla osoby fizycznej okresem opodatkowania może być wyłącznie rok kalendarzowy. Spółki kapitałowe mogą wybrać również 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.

Osoba fizyczna będąca wspólnikiem spółki jawnej może wybrać jedną z trzech metod opodatkowania:

- 1) opodatkowanie według skali podatkowej (na zasadach ogólnych);
- 2) opodatkowanie podatkiem liniowym;
- 3) opodatkowanie ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, jednakże pod warunkiem, że na taką formę opodatkowania zdecydują się wszyscy wspólnicy.

Wybór przez wspólnika stawki liniowej skutkuje opodatkowaniem w tej formie wszystkich jego dochodów z działalności gospodarczej.

Zasadę ogólną opodatkowania dochodu osób prawnych z tytułu udziału w spółce jawnej definiują przepisy art. 5 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Przychody z udziału w spółce jawnej łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego udziału w zysku (udziału). Analogicznemu połączeniu podlegają również koszty uzyskania przychodów, wydatki niestanowiące kosztu uzyskania

przychodu, zwolnienia i ulgi podatkowe, a także obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku.

Spółka kapitałowa będąca wspólnikiem spółki jawnej bezpośrednio do swoich przychodów dolicza odpowiednio określoną część przychodów takiej spółki, a także taką samą część kosztów uzyskania przychodów, które powinna wykazać w swoim zeznaniu CIT-8<sup>5</sup>.

Od dnia 1 stycznia 2021 r. spółka jawna posiada 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 powyższej ustawy. Status podatnika spółka jawna posiada do dnia likwidacji lub wykreślenia z właściwego rejestru<sup>6</sup>.

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 razie 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.

### 1.1. Upodmiotowienie niektórych spółek jawnych a kwestia rozliczenia wspólników i spółek od dnia 1 stycznia 2021 r.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. w przypadku spółek jawnych, które z dniem 1 stycznia 2021 r. uzyskały status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, oraz w zakresie uzyskanych przychodów i poniesionych kosztów związanych z uczestnictwem w takiej spółce przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych<sup>7</sup> znowelizowane przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. stosuje się od dnia 1 stycznia 2021 r.

Z dniem poprzedzającym dzień uzyskania przez spółkę jawną statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych spółka ta jest obowiązana do zamknięcia ksiąg rachunkowych, przy czym art. 8 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. stosuje się odpowiednio. Stosownie do wspomnianego uregulowania, 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<sup>8</sup>.

W myśl art. 12 ust. 5 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. do przychodów oraz kosztów uzyskania przychodów spółek, o których mowa w art. 12 ust. 1, nie zalicza się przychodów oraz 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. Ponadto z zastosowaniem przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w znowelizowanym brzmieniu taka spółka uwzględnia, z zastrzeżeniem art. 12 ust. 5 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r., zdarzenia zaistniałe przed dniem, w którym stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mające wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w tym podatku.

Do dochodów wspólników 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<sup>9</sup>.

## 2. PRAWO HANDLOWE

### 2.1. Dopłaty jako forma dokapitalizowania spółki osobowej

Wspólnicy mogą postanowić, że spółka osobowa pozyska nowy kapitał w drodze dopłat. Ten sposób dokapitalizowania nie został uregulowany w Kodeksie spółek handlowych<sup>10</sup>, lecz możliwe jest skorzystanie z niego na zasadzie swobody umów (art. 353<sup>1</sup> k.c.<sup>11</sup> stosowany odpowiednio na podstawie art. 2 k.s.h.). Wspólnicy spółek osobowych mogą w tej kwestii wzorować się na regulacjach poświęconych dopłatom w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością.

Dopłaty stanowią instytucję pośrednią między definitywnym przekazaniem środków finansowych przez wniesienie

wkładu a pożyczką, uregulowaną w odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w art. 177-179 k.s.h.<sup>12</sup> Choć dopłaty są wkładami wspólników do spółki, to jednak nie powiększają one dotychczasowych udziałów wspólnika w kapitale zakładowym, a w następstwie kapitału zakładowego spółki, który jest sumą udziałów. Dopłaty są przekazywane na kapitał zapasowy spółki. Istotne różnice między dopłatą w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością a pożyczką to:

- 1) brak możliwości wnoszenia rzeczy;
- 2) brak szczególnej formy czynności przy wnoszeniu dopłaty;
- 3) zwrot dopłat nie ma charakteru bezwzględny;
- 4) odmienne powody niewykonania obowiązku dopłaty;
- 5) odmienne skutki niewykonania obowiązku dopłaty.

Warunkiem nałożenia na wspólników obowiązku uiszczenia dopłat jest istnienie odpowiednich postanowień w umowie spółki. Uchwała zarządzająca wniesienie dopłat zapada bezwzględną większością głosów, czyli może się zdarzyć, że obowiązek takiego dofinansowania działalności spółki zostanie wprowadzony wbrew woli wspólnika.

Należy też zauważyć, że jedną z cech dopłat wynikającą z art. 179 § 1 k.s.h. jest ich bezwrotność, w przypadku gdy zostały przeznaczone na pokrycie straty wykazanej w sprawozdaniu finansowym spółki<sup>13</sup>.

Wniesione dopłaty są przekazywane na kapitał zapasowy spółki, który powiększa jej kapitał własny, a to powoduje, że ten sposób finansowania spółki jest korzystniejszy dla interesów wierzycieli<sup>14</sup>.

W spółce akcyjnej dopłaty mają inną konstrukcję, wynikającą ze specyfiki spółki. Akcjonariusze uiszczają je w zamian za przyznanie szczególnych uprawnień ich dotychczasowym akcjonariuszom. Statut spółki może uzależniać od wniesienia dopłat wydawanie akcjonariuszom akcji o szczególnych uprawnieniach (tzw. akcji uprzywilejowanych)<sup>15</sup>. Dopłaty te są wnoszone na kapitał zapasowy (art. 396 § 3 k.s.h.).

W doktrynie przyjmuje się, że dopłaty mogą występować także w spółce komandytowo-akcyjnej ze względu na stosowanie w tym zakresie rozwiązań przewidzianych dla spółki akcyjnej<sup>16</sup>. Podstawę prawną będą zatem miały dopłaty wnoszone zarówno do spółek kapitałowych, jak i do spółki komandytowo-akcyjnej.

Jak wspomniano, instytucja dopłat może zostać wykorzystana za zasadzie swobody umów w pozostałych spółkach handlowych. Podstawą nałożenia obowiązku wniesienia dopłaty będą odpowiednie postanowienia umowy spółki i uchwały podjęte przez wspólników. Wobec braku ograniczeń w tym zakresie wspólnicy mogą postanowić o dokapitalizowaniu spółki w tej formie.

Jeżeli wspólnicy spółki osobowej wprowadzą [w umowie spółki albo w późniejszej uchwale, podjętej za zgodą wspólnika (wspólników), którego (których) ma to dotyczyć] obowiązek wnoszenia dopłat (wniesienia dopłaty), obowiązek świadczenia, to nie odnoszą się do takich dopłat reguły dotyczące dopłat w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Nie obowiązuje więc bezwzględny wymóg uregulowania dopłat w umowie spółki oraz wymóg jednomyślności w razie późniejszego wprowadzenia do umowy spółki takich zapisów. Nie dotyczy zatem takich dopłat także bezwzględny wymóg równomiernego (stosunkowego) nakładania dopłat na wspól-

ników w odniesieniu do posiadanych udziałów<sup>17</sup>. Wspólnicy w umowie spółki, a następnie w uchwałach będą przesądza- li o konieczności dopłat, terminie wniesienia, ich wysokości, zwrotności (zasadach zwrotu) bądź bezzwrotności oraz za- kresie obciążania dopłatami poszczególnych wspólników.

Regulacje dotyczące dopłat w spółce z ograniczoną od- powiedzialnością nie mogą być bezpośrednio odnoszone do dopłat w spółkach osobowych, lecz mogą być pewnym wzor- em dla wspólników spółek osobowych. Niewątpliwie dopłaty w spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością oraz w spół- kach osobowych nie są instytucjami identycznymi pod wzglę- dem formalnoprawnym. Wspólnicy mogą wykorzystać model ustawowy, stworzony na potrzeby spółek z ograniczoną od- powiedzialnością, mogą także wykreować dopłaty, których treść prawna będzie odbiegać od modelu przyjętego w Ko- deksie spółek handlowych.

## 2.2. Śmierć wspólnika spółki

Określenie skutków prawnych śmierci wspólnika spółki osobowej wymaga uwzględnienia – poza treścią norm prawa spadkowego – także norm prawa handlowego dającego po- zostałym wspólnikom i spadkobiercom możliwość wyboru między różnymi wariantami ułożenia wzajemnych relacji związanych ze spółką. W zależności od wyboru wariantu postępowania, np. woli przystąpienia lub nieprzystąpienia do spółki, przyjęcia spadku z dobrodziejstwem inwentarza, czy jego odrzucenia, wystąpią różne konsekwencje na gruncie prawa prywatnego i podatkowego. Wstąpienie do spółki oso- bowej w miejsce zmarłego wspólnika wiązać się będzie nie tylko z przysporzeniem w postaci nabycia prawa majątkowe- go, ale również z przejęciem odpowiedzialności za zobowią- zania spółki, w tym zobowiązania podatkowe.

Śmierć wspólnika jest na mocy art. 58 pkt 4 k.s.h. okolicz- nością powodującą rozwiązanie spółki jawnej. Umowa spółki może jednak tę ogólną zasadę modyfikować i zezwalać na wejście spadkobiercy w miejsce zmarłego.

Dziedziczenie ogółu praw i obowiązków w spółce jawnej odbywa się na zasadach ogólnych określonych przez Kodeks cywilny. Spadkobierca wstępuje w prawa spadkodawcy z chwilą jego śmierci. Sposób ułożenia relacji między wspólni- kami w spółce oraz spadkobiercami zmarłego wspólnika zależy przede wszystkim od treści umowy spółki, woli wspólni- ków wyrażonej w uchwałach oraz decyzji spadkobierców, czy będą chcieli wejść w miejsce zmarłego wspólnika. Nale- ży przy tym pamiętać, że dla funkcjonowania spółki osobowej konieczna jest współpraca co najmniej dwóch wspólników. Spółka, w której pozostałby wyłącznie jeden wspólnik, musiałaby ulec likwidacji.

Poniżej omówiono możliwe rozwiązania w razie śmierci wspólnika (każde z nich może rodzić nieco inne skutki podat- kowe)<sup>18</sup>.

### 2.2.1. Umowa spółki zawiera postanowienie, zgodnie z którym spadkobiercy wstępują w miejsce zmarłego wspólnika

Zgodnie z umową w miejsce zmarłego wspólnika mogą wejść:

- 1) tylko jeden spośród jego spadkobierców,
- 2) kilku spadkobierców lub

3) wszyscy spadkobiercy<sup>19</sup>.

Należy podkreślić, że ogół praw i obowiązków przysługują- cych spadkodawcy nie może zostać podzielony (rozszczepio- ny) między spadkobierców<sup>20</sup>. W myśl art. 60 k.s.h., jeżeli umowa spółki stanowi, że prawa, jakie miał zmarły wspólnik, służą wszystkim spadkobiercom wspólnie, a nie zawiera w tym względzie żadnych postanowień, wówczas do wykony- wania tych praw spadkobiercy powinni wyznaczyć jedną osobę. Czynności dokonane przez pozostałych wspólników przed takim wskazaniem wiążą spadkobierców wspólnika.

### 2.2.2. Umowa spółki stanowi, że spółka trwa nadal wyłącznie między pozostałymi wspólnikami

W tej sytuacji wspólnicy będą musieli się rozliczyć ze spadkobiercami. Podstawowym roszczeniem przysługującym spadkobiercom zmarłego wspólnika spółki jawnej według treści art. 65 § 1 k.s.h. jest roszczenie o wypłatę wartości udziału kapitałowego, oznaczonego na podstawie osobnego bilansu, sporządzonego na dzień śmierci wspólnika, a w dalszej kolejności roszczenie o wypłatę zysku ze spraw jesz- cze niezakończonych przed śmiercią wspólnika, które może być zrealizowane z końcem roku obrotowego<sup>21</sup>.

Na tle rozwiązań przyjętych w art. 65 k.s.h. pojawia się problem określenia metody wyceny, która powinna być za- stosowana<sup>22</sup>. W literaturze wyrażany jest pogląd, że udział kapitałowy wspólnika należy wyceniać według metody mająt- kowej<sup>23</sup>.

Udział kapitałowy powinien być wypłacony spadkobiercy w pieniądzu niezwłocznie po sporządzeniu bilansu.

Wspólnicy mogą określić w umowie inne zasady rozliczeń ze wspólnikiem oraz sposób wyceny udziału. Znajdą one zastosowanie nie tylko w razie ustąpienia wspólnika ze spół- ki, ale również w razie śmierci wspólnika.

Może się zdarzyć sytuacja, w której udział kapitałowy wspólnika występującego przy rozliczeniu wykazuje wartość ujemną. Wówczas zgodnie z treścią art. 65 § 4 k.s.h. spad- kobierca będzie zmuszony wyrównać spółce brakującą war- tość przypadającą na zmarłego wspólnika.

### 2.2.3. Mimo braku powyższych postanowień umownych – pozostali wspólnicy podjęli decyzję, że spółka będzie dalej trwała między nimi

Jeśli w umowa nie zawiera zapisów, że w razie śmierci jednego ze wspólników spółka ma być kontynuowana, a wolą żyjących wspólników jest utrzymanie spółki, zmiana umowy zezwalająca na jej utrzymanie powinna być dokonana nie- zwłocznie, gdyż spadkobiercy zmarłego wspólnika mogą się domagać likwidacji spółki. W tej sytuacji wspólnicy również będą zobowiązani do spłaty udziału kapitałowego zmarłego wspólnika i rozliczeń ze spadkobiercami.

Spadkobiercy mogą na podstawie art. 583 § 1 k.s.h. do- magać się przekształcenia spółki jawnej w spółkę komandy- tową. Żądanie spadkobierców może spowodować następu- jące konsekwencje:

- 1) przekształcenie spółki jawnej w komandytową,
- 2) przekształcenie spółki jawnej w spółkę komandytowo-ak- cyjną,
- 3) brak zgody wspólników na dokonanie przekształcenia i podjęcie uchwały o rozwiązaniu spółki.

Uprawnienie do żądania przekształcenia spółki przysługuje zdaniem niektórych komentatorów niezależnie od tego, czy na podstawie dotychczasowej umowy spółki jawnej przewidziano możliwość wstąpienia spadkobiercy do spółki czy też jego wstąpienie było wyłączone<sup>24</sup>. Inni uważają, że konstrukcja prawna uregulowana w art. 583 k.s.h. znajduje zastosowanie jedynie w sytuacji, gdy spadkobierca wstąpił do spółki osobowej w następstwie dziedziczenia praw członkowskich zmarłego na podstawie istniejących postanowień umowy spółki (art. 60 § 1 k.s.h.)<sup>25</sup>.

Należy zgodzić się z twierdzeniem, że nie sposób przyjąć, iż spadkobierca może wystąpić z żądaniem przekształcenia w każdej sytuacji, niezależnie od tego, czy umowa spółki dopuszcza dziedziczenie praw członkowskich. Warunkiem skorzystania z tej możliwości jest – oprócz przyjęcia spadku – złożenie żądania takiego przekształcenia w terminie 6 miesięcy od stwierdzenia nabycia spadku. W przypadku przekształcenia spółki jawnej w spółkę komandytową spadkobierca uzyska status komandytariusza, a w spółce komandytowo-akcyjnej – akcjonariusza.

#### 2.2.4. Brak w umowie postanowień dotyczących kontynuowania spółki mimo śmierci wspólnika i brak decyzji o kontynuowaniu spółki

Brak w umowie postanowień dotyczących kontynuowania spółki mimo śmierci wspólnika i brak decyzji o kontynuowaniu spółki prowadzą do jej likwidacji, gdyż na mocy art. 58 pkt 4 k.s.h. śmierć wspólnika stanowi przyczynę rozwiązania umowy spółki.

Spółka jawna nie przestaje istnieć w momencie śmierci wspólnika, lecz po zakończeniu postępowania likwidacyjnego i wykreśleniu jej z rejestru przedsiębiorców KRS (art. 84 k.s.h.). W tym też momencie ustaje byt prawny spółki.

Regulacje dotyczące sytuacji związanej ze śmiercią wspólnika spółki jawnej stosuje się odpowiednio do pozostałych spółek osobowych.

W spółce partnerskiej śmierć partnera nie stanowi przyczyny rozwiązania spółki – spółka partnerska istnieje nadal między pozostałymi partnerami (art. 98 k.s.h.). Aktualna jest natomiast sprawa rozliczeń pozostałych partnerów ze spadkobiercami. Zgodnie art. 99 pkt 1 k.s.h. w razie śmierci partnera stosuje się wprost art. 64-66 k.s.h.

Spadkobierca może wejść do spółki partnerskiej, jeżeli posiada uprawnienia do wykonywania wolnego zawodu i przewiduje to umowa spółki.

W przypadku spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej regulacje dotyczące śmierci wspólnika w spółce jawnej będą odpowiednio stosowane jedynie do komplementariuszy (na podstawie art. 103 i art. 126 § 1 pkt 1 k.s.h.).

#### Przypisy

- 1 A. Sobiech, M. Sobiech, *Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe* (cz. 2), „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 6.
- 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 2021 r. poz. 1128 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 W tym z tytułu objęcia (nabycia) i zbycia udziałów tej spółki, wystąpienia z tej spółki lub jej likwidacji.
- 8 *Instrukcja dotycząca opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych...*, W. Modzelewski (nadzór), dz. cyt.
- 9 Tamże.
- 10 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.”.
- 11 Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740, dalej: „Kodeks cywilny” lub „k.c.”.
- 12 S. Gurgul, *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Prawo Spółek” 1997, nr 12, s. 15; A. Bryńska, A. Kowalczyk, *Sposoby dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez jej zagranicznego wspólnika*, „Monitor Prawniczy” 2001, nr 20, s. 1041; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- 13 Obecnie w doktrynie przedstawiane są poglądy, że na gruncie Kodeksu spółek handlowych art. 179 ma charakter dyspozytywny, co może powodować zmianę jego zastosowania przez wspólników. Zob. A. Kidyba, *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2001, s. 288; A. Sobiech, dz. cyt.
- 14 K. Oplustil, *Zakres ustawowej ochrony majątku spółki z o.o. przed nieuprawnioną ingerencją wspólników (uwagi «de lege lata» i «de lege ferenda»)*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2000, nr 5, s. 18; A. Sobiech, dz. cyt.
- 15 Zob. art. 351 § 3 k.s.h.
- 16 A. Goettel, M. Goettel, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2008, LEX, uwagi do art. 1 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.); A. Sobiech, dz. cyt.
- 17 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 lipca 2015 r., I SA/Sz 483/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/24DCE20570>, dostęp: 16.07.2021.
- 18 Odnoszą się one do spółki jawnej i z pewnymi modyfikacjami znajdują zastosowanie do innych handlowych spółek osobowych.
- 19 Kodeks spółek handlowych nie określa, czy wspólnicy mogą w umowie spółki przewidzieć ograniczenia podmiotowe dotyczące spadkobierców albo uzależnić wstąpienie do spółki od akceptacji wszystkich wspólników.
- 20 G. Koziół, *Zakres przedmiotowy i podmiotowy przeniesienia praw i obowiązków wspólnika handlowej spółki osobowej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12, s. 40; A. Sobiech, dz. cyt.
- 21 Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 26 października 2007 r., I ACa 386/2007; A. Sobiech, dz. cyt.
- 22 A. Szumański, *Spór o metodę wyceny w prawie spółek handlowych na przykładzie wykładni art. 65 § 1 k.s.h.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 5, s. 4; A. Sobiech, dz. cyt.
- 23 A. Kidyba, *Komentarz do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, Warszawa 2014, s. 306; A. Szumański, dz. cyt.; A. Sobiech, dz. cyt.
- 24 P. Spiechowicz, *Charakter praw nabywanych przez spadkobierców wspólnika spółki jawnej na podstawie klauzuli umownej z art. 60 § 1 k.s.h.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2008, nr 8, s. 38; A. Sobiech, dz. cyt.
- 25 A.J. Witosz, *Przekształcenie spółki jawnej na żądanie spadkobierców zmarłego wspólnika*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 9, s. 24; W. Pyziół, *Skutki prawne śmierci wspólnika handlowej spółki osobowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2010, nr 7, s. 2-8; A. Sobiech, dz. cyt.

#### Bibliografia

##### Literatura

- Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.
- Bryńska A., Kowalczyk A., *Sposoby dofinansowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przez jej zagranicznego wspólnika*, „Monitor Prawniczy” 2001, nr 20.

- Gorczyński G., *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009.
- Gurgul S., *Dopłaty w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością*, „Prawo Spółek” 1997, nr 12.
- Instrukcja dotycząca opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, spółek komandytowych oraz niektórych spółek jawnych oraz opodatkowania komplementariuszy, komandytariuszy i współników tych spółek*, W. Modzelewski (nadzór).
- Kidyba A., *Komentarz do art. 1-300 Kodeksu spółek handlowych*, Warszawa 2014.
- Kidyba A., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*, wyd. 2, Warszawa 2001.
- Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), Legalis, 2016.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz (red.), Warszawa 2010.
- Kopaczyńska-Pieczniak K., *Pozycja prawna współnika spółki jawnej*, Warszawa 2013.
- Kozieł G., *Zakończenie działalności spółki handlowej w sposób uzgodniony przez współników*, „Prawo Spółek” 2011, nr 7-8.
- Kozieł G., *Zakres przedmiotowy i podmiotowy przeniesienia praw i obowiązków współnika handlowej spółki osobowej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003, nr 12.
- 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.
- Oplustil K., *Zakres ustawowej ochrony majątku spółki z o.o. przed nieuprawnioną ingerencją współników (uwagi «de lege lata» i «de lege ferenda»)*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2000, nr 5.
- Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013.
- Pyziół W., *Skutki prawne śmierci współnika handlowej spółki osobowej*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2010, nr 7.
- 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. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 6.
- Sołtyński S., *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 3.
- Spiechowicz P., *Charakter praw nabywanych przez spadkobierców spółnika spółki jawnej na podstawie klauzuli umownej z art. 60 § 1 k.s.h.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2008, nr 8.
- Szumański A., *Spór o metodę wyceny w prawie spółek handlowych na przykładzie wykładni art. 65 § 1 k.s.h.*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 5.
- 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., *Przekształcenie spółki jawnej na żądanie spadkobierców zmarłego współnika*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2010, nr 9.
- Witosz A.J., *Subsydiarna odpowiedzialność współników spółek osobowych. Zasady naczelne*, Warszawa 2009.
- Źródła internetowe
- Goettel A., Goettel M., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2008, LEX.
- Akty prawne
- Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 815 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 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 2021 r. poz. 1128 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 Apelacyjnego w Gdańsku z dnia 26 października 2007 r., I ACa 386/07.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 lipca 2015 r., I SA/Sz 483/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/24DCE20570>, dostęp: 16.07.2021.