

DOI: 10.5604/01.3001.0015.2407

Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe (cz. 4)

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

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 poprzednich częściach¹ 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 prawnych² od dnia 1 stycznia 2021 r. ma rozszerzony zakres podmiotowy³. 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 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 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 osiągnięty 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 osiągniętych 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 previous part of the article published in BISP 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 part-

nership 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

Uzyskanie przez spółkę jawną statusu podatnika rodzi po jej stronie również szczególne obowiązki związane z prowadzeniem ksiąg rachunkowych. W przypadku gdy spółka jawna staje się podmiotem podatku dochodowego od osób prawnych, jest zobowiązana podjąć następujące działania:

- 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.

Wraz z nowelizacją uległo zmianie źródło przychodów. Dochody wspólnika spółki jawnej objętej podatkiem dochodowym od osób prawnych nie będą już stanowić dochodów z działalności gospodarczej, lecz będą opodatkowane jak przychody z udziału w zyskach osób prawnych. Oznacza to, że dochody ze spółki jawnej w przypadku wspólnika będącego osobą fizyczną będą przychodami kapitałowymi, a w przypadku wspólnika będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych – zyskami kapitałowymi. Konsekwencją zmiany kwalifikacji dochodów ze spółki jawnej objętej podatkiem dochodowym od osób prawnych jest obowiązek poboru i odprowadzania do urzędu skarbowego zryczałtowanego 19-proc. podatku dochodowego od dokonywanych wypłat (świadczeń) lub stawianych do dyspozycji wspólników pieniędzy.

Z dniem 1 stycznia 2021 r. ustawodawca rozszerzył niektóre przepisy, dzięki czemu wspólnicy spółek jawnych objętych od tego dnia opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób prawnych będą mogli skorzystać z ulg już istniejących, a dotyczących podatnika tego podatku. W zamierzeniu ustawodawcy ma to pozwolić na uniknięcie podwójnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez spółkę jawną będącą podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych i jej wspólników.

W związku ze zmianami obowiązującymi od dnia 1 stycznia 2021 r. wprowadzono przepisy przejściowe, w tym specjalne regulacje określone w art. 21 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r., dla takich spółek jawnych, które prowadziły działalność przed dniem 31 stycznia 2021 r. Zgodnie z po-

wyższym artykułem pierwszą informację o wspólnikach spółki jawna składa 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.

Jednocześnie ustawodawca określił zasady przekazania pierwszej informacji, gdy nastąpi zmiana w składzie podatników. W takim przypadku aktualizację informacji składa się w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r., chyba że termin na jej złożenie przypada później ze względu na art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie zaś z tym przepisem, jeśli zaistnieją zmiany względem złożonej informacji, należy w terminie 14 dni, licząc od dnia ich zaistnienia, złożyć aktualizację informacji o podatnikach do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki.

Nie jest więc dostatecznie jasne, jakie działania mają podjąć spółki jawne założone po dniu 31 stycznia 2021 r., by nie stać się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Wątpliwe jest, by ustawodawca intencjonalnie odebrał takim podmiotom możliwość legalnego uniknięcia opodatkowania tym podatkiem. W związku z tymi niejasnościami poseł Grzegorz Gaża złożył zapytanie do Ministra Finansów⁵. Zgodnie z odpowiedzią ministerstwa, jeżeli nowo utworzona spółka jawna z dniem rozpoczęcia działalności złoży informację, o której jest mowa w wyżej przywołanym art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., zachowa status podmiotu podatkowo transparentnego⁶.

Ustawodawca w art. 21 ust. 3 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. określił trzy terminy, w których spółka jawna stanie się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Są one wyróżnione według kryterium okoliczności, w jakich powstał obowiązek złożenia informacji o wspólnikach do właściwego organu podatkowego. W przypadku niezłożenia powyższej informacji spółka jawna uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych odpowiednio:

- 1) z dniem 1 stycznia 2021 r.,
- 2) z dniem rozpoczęcia działalności albo
- 3) z dniem, w którym nastąpiła zmiana w składzie podatników.

Art. 13 ust. 1 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. dotyczy dochodów, które wspólnicy spółki jawnej osiągnęli z udziałów w zyskach tej spółki przed uzyskaniem przez nią statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Do tych dochodów stosuje się dotychczasowe przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. lub ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷, w brzmieniu obowiązującym przed dniem, w którym taka spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Art. 13 ust. 2 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. reguluje natomiast sytuację, gdy udziały w spółce jawnej zostały nabyte lub objęte przez wspólnika przed dniem, w którym spółka ta stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Przychód z enumeratywnie wyliczonych w tym przepisie tytułów zostanie pomniejszony o wydatki na nabycie lub objęcie udziału w takiej spółce oraz o określoną część odpowiadającą uzyskanej przez wspólnika przed dniem, w którym spółka jawna stała się podatnikiem podatku dochodowego, nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w spółce i o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodu.

Przychód zostanie więc pomniejszony o wydatki na nabycie lub objęcie udziału w takiej spółce, gdy będzie przychodem 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.

Zgodnie natomiast z art. 13 ust. 4 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. podatnicy będący wspólnikami spółki jawnej, którzy przed dniem, w którym taka spółka stała 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 brzmieniu obowiązującym w dniu poprzedzającym dzień, w którym spółka jawna stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych⁸.

Od dnia, gdy spółka jawna stanie się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, dotychczasowe zasady opodatkowania dochodów wspólników będących osobami fizycznymi, tj. ich opodatkowanie jako dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej, ulegną całkowitej zmianie, ponieważ przychód z udziału w zyskach spółki jawnej będzie traktowany jak przychód z udziału w zyskach osób prawnych, czyli będzie stanowił przychód z kapitałów pieniężnych (art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Art. 12 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. wprowadza zasadę kontynuacji wyceny wartości podatkowej składników majątkowych spółki jawnej, która od dnia 1 stycznia 2021 r. stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Spółka kontynuuje wycenę wartości składników majątkowych dokonaną przed dniem, w którym stała się podatnikiem; wycena ta dotyczy w szczególności:

- 1) wartości początkowej środków trwałych,
- 2) wartości niematerialnych i prawnych,
- 3) przyjętej metody amortyzacji,

- 4) stawek i okresu amortyzacji,
- 5) wysokości odpisów amortyzacyjnych uprzednio dokonanych od tych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Zastosowanie określonej w powyższym przepisie kontynuacji wyceny wartości składników majątkowych ma się odbywać z uwzględnieniem zdarzeń zaistniałych przed dniem, w którym spółka stała się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, mających wpływ na wysokość jej zobowiązania podatkowego w tym podatku⁹.

2. PRAWO HANDLOWE

Zakończenie współpracy wspólników w ramach spółki osobowej może nastąpić na dwa sposoby. Jeden to rozwiązanie umowy spółki i jej likwidacja, a drugi to wystąpienie wspólnika ze spółki, która będzie kontynuowana w innym składzie osobowym. Wspólnik, który zamierza zakończy współpracę w ramach spółki, może wypowiedzieć umowę i wystąpić ze spółki. Taka spółka może nadal istnieć, jeśli pozostali w niej co najmniej dwaj wspólnicy lub do spółki przystąpi inna osoba. Alternatywnym rozwiązaniem będzie zbycie ogółu praw i obowiązków.

Uprawnienie do wystąpienia wspólnika spółki jawnej w drodze wypowiedzenia umowy spółki (art. 61 § 1-3 k.s.h.¹⁰) przysługuje wówczas, gdy umowa spółki została zawarta na czas nieoznaczony. W razie zawarcia umowy na czas oznaczony dopuszczalność wypowiedzenia umowy spółki jest uzależniona od treści umowy.

W umowie spółki powinny zostać wskazane warunki i zasady dopuszczalności jej wypowiedzenia. Wypowiedzenie następuje przez jednostronne oświadczenie woli w formie pisemnej, skierowane do wspólników. Jeżeli umowa jest zawarta na czas nieoznaczony, to wypowiedzenie powinno nastąpić na 6 miesięcy przed końcem roku obrotowego (art. 62 k.s.h.).

Nie jest możliwe natychmiastowe wystąpienie ze spółki jawnej, takie jak w spółce cywilnej na mocy art. 86 § 2 k.c.¹¹, zgodnie z którym z ważnych powodów wspólnik może wypowiedzieć swój udział bez zachowania terminów wypowiedzenia, chociażby spółka była zawarta na czas oznaczony. Dopuszczalne jest jednak skrócenie lub wydłużenie terminu wypowiedzenia. Umowa spółki może również zostać wypowiedziana przez wierzyciela wspólnika w okolicznościach wskazanych w treści art. 62 § 2 k.s.h. Wspólnicy – mimo złożonego wypowiedzenia umowy spółki – mogą ją utrzymać, jeśli umowa spółki tak stanowi.

Dopuszczalność zbycia ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych jest uzależniona od treści umowy spółki. Zasadą przyjętą na gruncie Kodeksu spółek handlowych jest niezbywalność udziału. Dla skutecznego przeniesienia członkostwa w spółce osobowej konieczne jest wskazanie możliwości zbycia ogółu praw i obowiązków w umowie spółki. Zbycie ogółu praw i obowiązków innemu podmiotowi w przypadku braku stosownych postanowień umownych będzie nieważne. Drugą przesłanką wyrażoną w art. 10 § 2 k.s.h. jest uzyskanie pisemnej zgody wszystkich wspólników, chyba że umowa zawiera w tym względzie inne postanowienia.

Od dnia 15 stycznia 2015 r. w art. 10 § 4 k.s.h. wprowadzono możliwość przeniesienia ogółu praw i obowiązków

wspólnika spółki osobowej przy wykorzystaniu wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym¹². Oprócz bezpiecznego podpisu elektronicznego z ważnym kwalifikowanym certyfikatem dopuszczono również podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP. Taki sposób podpisu w systemie teleinformatycznym daje pewność identyfikacji stron i daty dokonania czynności porównywalną z podpisem notarialnie poświadczonym. Nabywca uzyskuje wszystkie przenoszalne prawa i obowiązki zbywcy i wchodzi do struktury organizacyjnej spółki.

Przeniesienie ogółu praw i obowiązków może nastąpić w drodze takich czynności, jak umowa sprzedaży, umowa darowizny, umowa zamiany¹³. Przepisy Kodeksu spółek handlowych nie wskazują formy, w jakiej winno nastąpić zbycie ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej. Brak szczególnych zasad w tym zakresie oznacza, że znajdzie zastosowanie ogólna reguła, zgodnie z którą wola osoby dokonującej czynności prawnej może być wyrażona przez każde zachowanie tej osoby ujawniające jej wolę w sposób dostateczny¹⁴. Czynność ta nie wymaga formy aktu notarialnego nawet ze względu na okoliczność, że spółka jest właścicielem nieruchomości. Nie jest to bowiem przeniesienie uprawnień do poszczególnych składników majątku spółki, a uczestnictwa w spółce¹⁵.

Dotychczasowy wspólnik może przenieść swe członkostwo w spółce na innego wspólnika lub osoby spoza spółki. Niedopuszczalne jest zbycie ogółu praw i obowiązków na drugiego wspólnika, jeśli spółka ma tylko dwóch wspólników, ponieważ doprowadziłoby to do powstania jednoosobowej spółki jawnej.

Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 29 czerwca 2011 r. orzekł, że: „[...] zbycie udziału w spółce na podstawie art. 10 k.s.h. służy zmianie składu osobowego spółki (wspólników), co może dotyczyć jedynie sytuacji, w której spółka ma funkcjonować nadal, z udziałem nowego wspólnika. Istnienie spółki jawnej zakłada jednocześnie udział w niej co najmniej dwóch wspólników”¹⁶.

Zmiana składu osobowego w spółce osobowej może pociągać za sobą zmianę obligatoryjną umowy spółki w zakresie przystąpienia nowego wspólnika do spółki, wystąpienia ze spółki lub śmierci wspólnika bądź fakultatywną zmianę umowy spółki na wypadek przeniesienia ogółu praw i obowiązków¹⁷. Zmianę składu osobowego wspólników należy ujawnić w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (KRS).

Zbycie członkostwa, o którym mowa w art. 10 k.s.h., skutkuje przeniesieniem wszystkich praw i obowiązków zbywcy na nabywcę; nabywca wstąpi w sytuację zbywcy także w zakresie prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji (m.in. przed organami podatkowymi).

WSA w Krakowie w wyroku z dnia 17 lipca 2015 r. stwierdził, że „Kodeks spółek handlowych nie nakłada na wspólników szczególnego obowiązku zgłoszenia przeniesienia do rejestru, z którym związana jest skuteczność przeniesienia ogółu praw i obowiązków wobec osób trzecich”¹⁸. Fakt pozostawania wspólnikiem nie zależy od okoliczności wpisu do rejestru. Wynika stąd, że niekoniecznie osoba wpisana do rejestru jest rzeczywistym wspólnikiem, i odwrotnie, osoba niewpisana może w rzeczywistości być wspólnikiem. Wpis

zmian dotyczących składu wspólników ma charakter deklaratywny, co oznacza, że uzyskanie statusu wspólnika nie jest uzależnione od dokonania wpisu i dochodzi do skutku w momencie zaistnienia takich zdarzeń, jak zawarcie umowy zbycia ogółu praw i obowiązków czy upływ terminu wypowiedzenia umowy. Nie można wykluczyć, że osoba reprezentująca spółkę nie ma takiego umocowania, tylko dlatego że nie zostało ono ujawnione w KRS.

W wyniku wypowiedzenia umowy przez wspólnika pojawia się konieczność dokonania rozliczeń między wspólnikiem a spółką i określenia wartości udziału kapitałowego wspólnika. Należy mieć przy tym na uwadze, że zarówno mienie wniesione do spółki jako wkład, jak i mienie nabyte przez tę spółkę w czasie jej trwania stanowi majątek spółki, a nie majątek wspólników spółki (jak w przypadku spółki cywilnej)¹⁹. Nabycie prawa majątkowego w postaci ogółu praw i obowiązków w osobowej spółce handlowej nie jest zatem równoznaczne z nabyciem któregośkolwiek składnika tej spółki.

W razie wystąpienia ze spółki nie następuje „zwrot wniesionego wkładu”, a zwrot udziału kapitałowego. Zgodnie z treścią art. 65 § 1 k.s.h. w przypadku wystąpienia wspólnika ze spółki wartość udziału kapitałowego wspólnika oznacza się na podstawie osobnego bilansu, uwzględniającego wartość zbywcą majątku spółki, tj. wartość jej majątku w obrocie prawnym i gospodarczym (jaką można uzyskać za spółkę).

Wartość zbywcza jest dzielona tak, aby ustalić część przypadającą na występującego wspólnika²⁰. Część należna występującemu wspólnikowi zawiera:

- 1) wkład wniesiony przez tego wspólnika w chwili przystąpienia do spółki,
- 2) nadwyżkę wartości rynkowej majątku nad jego wartością podatkową oraz
- 3) pozostawione przez wspólnika zyski, wcześniej na bieżąco przez niego opodatkowane, które zostały reinwestowane (np. w środki trwałe).

W celu określenia wartości udziału powinien zostać sporządzony odrębny bilans. Za dzień bilansowy w przypadku wystąpienia wskutek wypowiedzenia umowy spółki należy przyjąć ostatni dzień roku obrotowego, w którym upłynął termin wypowiedzenia. Jeśli umowa przewiduje inne okresy wypowiedzenia, bilans powinien być sporządzony na ostatni dzień terminu wypowiedzenia.

Na tle art. 65 k.s.h. pojawia się problem określenia metody wyceny, jaka powinna być zastosowana²¹. W literaturze wyrażany jest pogląd, że udział kapitałowy wspólnika powinien być wyceniany za pomocą metody majątkowej²².

Udział kapitałowy powinien być wypłacony wspólnikowi w pieniądzu niezwłocznie po sporządzeniu bilansu. Wspólnicy mogą określić w umowie inne zasady rozliczeń ze wspólnikiem (np. zwrot w naturze) oraz sposób wyceny udziału. Jeśli w umowie nie znajdują się szczególne postanowienia w tym zakresie, wspólnik otrzyma ze spółki pieniądze. Może się zdarzyć sytuacja, w której udział kapitałowy wspólnika występującego przy rozliczeniu wykazuje wartość ujemną, a wówczas zgodnie z treścią art. 65 § 4 k.s.h. jest on obowiązany wyrównać spółce przypadającą na niego brakującą wartość. Z perspektywy prawa podatkowego konsekwencją może być rozpoznanie straty.

Zbycie ogółu praw i obowiązków w spółce osobowej spowoduje przejście na nabywcę zespołu praw i obowiązków w zakresie, który przysługuje wspólnikowi (zbywcy) w momencie dokonywania czynności przeniesienia. W tym przypadku nie ma konieczności zmiany umowy spółki, gdyż pozostają w mocy ustalenia poczynione z dotychczasowym wspólnikiem.

Przystąpienie do spółki w miejsce wspólnika, który wypowiedział umowę, stwarza natomiast zupełnie nową sytuację w spółce. Jej skutkiem jest zmiana umowy spółki, złożenie oświadczenia o przystąpieniu oraz wniesienie wkładów. Nowy wspólnik może mieć zupełnie inne warunki udziału w spółce (wysokość udziału w zysku, wkład). Z perspektywy prawa handlowego mamy do czynienia z dwiema odmiennymi sytuacjami prawnymi.

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

Przesłanki rozwiązania spółki zostały wyliczone w art. 58 k.s.h., zgodnie z którym rozwiązanie spółki powodują:

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

Mimo ustania stosunku spółki (wskutek jej rozwiązania) pozostają jednak:

- 1) majątek spółki do czasu jego zlikwidowania oraz
- 2) podmiotowość spółki do czasu wykreślenia jej z rejestru.

W przypadku spółek osobowych, z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej, wskutek zaistnienia zdarzeń będących przyczyną rozwiązania spółki, wskazanych w art. 58 pkt 1-2 k.s.h. (w związku z art. 89 i 103 k.s.h.), etapem poprzedzającym wykreślenie spółki z rejestru będzie przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego lub zakończenie działalności spółki w inny sposób uzgodniony przez wspólników (art. 67 § 1 k.s.h.)²⁵. Zasadą jest przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego zgodnie z regułami określonymi w art. 67-84 k.s.h.

Warto zaznaczyć, że zakończenie działalności i bytu spółki osobowej może nastąpić również w inny sposób niż w drodze likwidacji (art. 67 § 1 w związku z art. 89 i 103 k.s.h.). Uzgodnienie innego sposobu działalności spółki może być przewidziane w umowie spółki lub decyzja w tym zakresie może zostać podjęta w drodze uchwały wspólników. Tym innym sposobem zakończenia działalności jest np. przejście przedsiębiorstwa spółki przez jednego wspólnika lub kilku wspólników z obowiązkiem spłaty pozostałych, zbycie przedsiębiorstwa spółki osobie trzeciej, wniesienie przedsiębiorstwa jako aportu do innej spółki²⁶. Przejęcie majątku spółki przez

wspólnika dwuosobowej spółki jest swoistym przekształceniem spółki osobowej w jednoosobową działalność osoby fizycznej²⁷.

Likwidacja spółki osobowej oznacza pewien proces obejmujący szereg czynności prawnych i faktycznych zmierzających do zakończenia jej działalności. Pojęcie „likwidacji” w szerokim znaczeniu to wszelkie czynności, które występują w spółce po zajściu zdarzeń będących podstawą rozwiązania spółki (uchwała wspólników o rozwiązaniu spółki, orzeczenie sądu, powstanie przyczyn określonych w umowie) do jej wykreślenia z rejestru skutkującego utratą bytu prawnego²⁸.

Celem likwidacji jest zaspokojenie lub zabezpieczenie interesów wierzycieli i podział pozostałej części majątku między wspólników. W ramach czynności likwidacyjnych należy zakończyć bieżące interesy spółki, ściągnąć wierzytelności, wypełnić zobowiązania i upłynnić majątek spółki (art. 77 § 1 k.s.h.). Nowe interesy mogą być podejmowane tylko w przypadku, gdy jest to niezbędne do ukończenia spraw w toku. Z majątku spółki spłaca się przede wszystkim zobowiązania spółki oraz pozostawia się odpowiednie kwoty na pokrycie zobowiązań niewymagalnych lub spornych (art. 82 § 1 k.s.h.). Pozostały majątek spółki podlega podziałowi między wspólników stosownie do postanowień umowy spółki (art. 82 § 2 k.s.h.). W przypadku braku stosownych postanowień umowy spłaca się wspólnikom udziały. Nadwyżkę dzieli się między wspólników w takim stosunku, w jakim uczestniczą oni w zysku.

Rozwiązanie i likwidacja spółki osobowej prowadzą do wykreślenia spółki z rejestru i utraty jej bytu prawnego. Kodeks spółek handlowych nie przewiduje wprost następstwa prawnego wspólników wskutek rozwiązania spółki. Odpowiedzialność byłych wspólników za zobowiązania spółki wobec jej wierzycieli wywodzi się z art. 83 k.s.h. (w związku z art. 89 i 103 k.s.h.), zgodnie z którym jeżeli majątek spółki nie wystarcza na spłatę udziałów i długów, niedobór dzieli się między wspólników stosownie do postanowień umowy, a w razie ich braku – w stosunku, w jakim uczestniczą w stracie. W przypadku niewypłacalności jednego ze wspólników przypadającą na niego część niedoboru dzieli się między pozostałych wspólników w takim samym stosunku. Z art. 83 k.s.h. nie wynika obowiązek wpłaty brakującej wartości na rzecz spółki²⁹.

Problemem pojawiającym się w praktyce jest pominięcie składnika majątku podczas likwidacji. Wówczas, wobec wykreślenia spółki z rejestru, nie jest jasne, kto jest uprawniony do tego majątku. Sąd Najwyższy analizował taką sytuację w uchwale z dnia 24 stycznia 2007 r.³⁰ w stosunku do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i uznał, że należy powołać likwidatora i kontynuować likwidację³¹.

Do likwidacji spółki komandytowo-akcyjnej stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące likwidacji spółki akcyjnej, które nie przewidują następstwa prawnego wspólników lub akcjonariuszy w tych spółkach ani też odpowiedzialności za niedobór powstały w majątku spółki po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli. W spółkach kapitałowych i spółce komandytowo-akcyjnej przeprowadzenie postępowania likwidacyjnego jest obligatoryjne.

Likwidatorzy powinni zgłosić zakończenie likwidacji i złożyć wnioski o wykreślenie spółki z rejestru (art. 84 § 1 k.s.h.).

Jeżeli rozwiązano spółkę bez przeprowadzenia likwidacji, obowiązek złożenia wniosku ciąży na wspólnikach. Na mocy art. 84 § 2 k.s.h. rozwiązanie spółki następuje z chwilą wykreślenia jej z rejestru

Przypisy

- 1 A. Sobiech, M. Sobiech, *Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5 (cz. 1), nr 6 (cz. 2), nr 7 (cz. 3).
- 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 *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).
- 5 Zapytanie nr 2151 do ministra finansów w sprawie opodatkowania spółek jawnych oraz komandytowych, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BWEDJU>, dostęp: 29.08.2021.
- 6 Odpowiedź na zapytanie nr 2151 udzielona przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jana Sarnowskiego, DD5.054.7.2020: „Z uwagi na fakt, że powyższe przepisy dotyczyć także będą nowo tworzonych spółek jawnych, wskazać należy, że datą pierwszego dnia pierwszego roku obrotowego jednostek zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, nie jest data rejestracji takiego podmiotu i uzyskania podmiotowości gospodarczej. Początkiem roku obrotowego nowo tworzonego podmiotu zobowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym spółek prawa handlowego, jest dzień otwarcia przez taki podmiot ksiąg rachunkowych. Zgodnie zaś z art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, nowo powstała jednostka księgi rachunkowe obowiązana jest otworzyć na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym.
Jeżeli zatem nowo utworzona spółka jawna, przed tak rozumianym dniem rozpoczęcia działalności, złoży informację o której jest mowa w wyżej przywołanym art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT [tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.], to spółka ta zachowa status podmiotu podatkowo transparentnego” (<https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BX6HVQ>, dostęp: 29.08.2021).
- 7 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- 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 Ustawa z dnia 28 listopada 2014 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r. poz. 4.
- 13 Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 czerwca 2011 r., IV CSK 473/10, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/Orzeczenia2/IV%20CSK%20473-10-1.pdf>, dostęp: 30.08.2021.
- 14 J. Grykiel, *Zbycie udziału w ogóle praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej*, cz. 1, „Prawo Spółek” 2009, nr 9, s. 33; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- 15 Tamże.
- 16 IV CSK 473/10, dok. cyt., s. 4.
- 17 W. Jaworski, *Charakter postanowienia o wpisie do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego zmiany składu personalnego wspólników spółki osobowej prawa handlowego na płaszczyźnie prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 2, s. 31; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

- 18 I SA/Kr 657/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4CCB36BA71>, dostęp: 30.08.2021.
- 19 J. Obidowski, *Jak opodatkować zbycie udziału w osobowej spółce handlowej*, „Rzeczpospolita” 2011, 2 marca; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 20 Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 3500 (VI kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/55C68D36BB9D02FC12577C2004D0ADC/\\$file/3500-uzas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/55C68D36BB9D02FC12577C2004D0ADC/$file/3500-uzas.doc), s. 9, dostęp: 30.08.2021; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 21 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, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 22 *Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013; A. Szumański, *Spór o metodę wyceny...*, dz. cyt.; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 23 A. Szumański, w: *Prawo spółek osobowych* (System Prawa Prywatnego, t. 16), Z. Radwański (red.), Warszawa 2008, s. 962; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 24 R.A. Nawrot, *Restrukturyzacja przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011, s. 17; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 25 M. Trzebiatowski, *Inny niż likwidacja sposób zakończenia działalności spółki osobowej – co, jak i kiedy*, „Prawo Spółek” 2011, nr 3, s. 6-15; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 26 *Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), dz. cyt., s. 613; G. Kozieł, *Zakończenie działalności spółki handlowej w sposób uzgodniony przez wspólników*, „Prawo Spółek” 2011, nr 7-8, s. 14; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 27 A. Sobiech, *Skutki podatkowe przejęcia majątku spółki dwuosobowej*, w: *Od restrukturyzacji do likwidacji spółek handlowych*, A.J. Witosz, E. Janik (red.), Katowice 2015, s. 91-107; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 28 A. Witosz, *Rozwiązanie i likwidacja spółki kapitałowej*, Warszawa 2011, s. 112-113; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 29 *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, J.A. Strzępka (red.), Warszawa 2009, s. 131; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.
- 30 III CZP 143/06, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/iii%20czp%20143-06.pdf>, dostęp: 30.08.2021.
- 31 K. Osajda, *O mankamentach regulacji spółek osobowych w Kodeksie spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 10, s. 37.

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.
- Grykiel J., *Zbycie udziału w ogóle praw i obowiązków wspólnika spółki osobowej*, cz. 1, „Prawo Spółek” 2009, nr 9.
- 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).
- Jaworski W., *Charakter postanowienia o wpisie do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego zmiany składu personalnego wspólników spółki osobowej prawa handlowego na płaszczyźnie prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2013, nr 2.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, J.A. Strzępka (red.), Warszawa 2009.
- Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, T. Siemiątkowski, R. Potrzezszcz (red.), Warszawa 2010.
- Kodeks spółek handlowych*, Z. Jara (red.), System Informacji Prawnej Legalis, 2016.
- 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.
- Nawrot R.A., *Restrukturyzacje przedsiębiorstw. Aspekty podatkowe*, Warszawa 2011.
- Obidowski J., *Jak opodatkować zbycie udziału w osobowej spółce handlowej*, „Rzeczpospolita” 2011, 2 marca.
- Osajda K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w Kodeksie spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 10.
- Prawo spółek*, A. Kidyba (red.), Warszawa 2013.
- Sobiech A., *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.
- Sobiech A., *Skutki podatkowe przejęcia majątku spółki dwuosobowej, w: Od restrukturyzacji do likwidacji spółek handlowych*, A.J. Witosz, E. Janik (red.), Katowice 2015.
- Sobiech A., Sobiech M., *Prowadzenie działalności gospodarczej w formie spółki komandytowej oraz spółki jawnej – aspekty prawne i podatkowe*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 5 (cz. 1), nr 6 (cz. 2), nr 7 (cz. 3).
- Sołtysiński S., *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 3.
- 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., *Rozwiązanie i likwidacja spółki kapitałowej*, Warszawa 2011.
- Witosz A.J., *Subsydiarna odpowiedzialność wspólników spółek osobowych. Zasady naczelné*, 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 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 2014 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2015 r. poz. 4.
- 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**
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 29 czerwca 2011 r., IV CSK 473/10, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/Orzeczenia2/IV%20CSK%20473-10-1.pdf>, dostęp: 30.08.2021.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 24 stycznia 2007 r., III CZP 143/06, <http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/orzeczenia1/iii%20czp%20143-06.pdf>, dostęp: 30.08.2021.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 lipca 2015 r., I SA/Kr 657/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4CCB36BA71>, dostęp: 30.08.2021.
- Inne źródła**
- Odpowiedź na zapytanie nr 2151 udzielona przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów Jana Sarnowskiego, DD5.054.7.2020, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BX6HVQ>, dostęp: 29.08.2021.
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, druk sejmowy nr 3500 (VI kad.), [https://orka.sejm.gov.pl/Druk6ka.nsf/0/55C68D36BB90D02FC12577C2004D0ADC/\\$file/3500-uzas.doc](https://orka.sejm.gov.pl/Druk6ka.nsf/0/55C68D36BB90D02FC12577C2004D0ADC/$file/3500-uzas.doc), dostęp: 30.08.2021.
- Zapytanie nr 2151 do ministra finansów w sprawie opodatkowania spółek jawnych oraz komandytowych, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BWEDJU>, dostęp: 29.08.2021.