

# OPODATKOWANIE SPÓŁEK OSOBOWYCH I ICH WSPÓLNIKÓW

redakcja naukowa Adam Mariański

---

---

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

# OPODATKOWANIE SPÓŁEK OSOBOWYCH I ICH WSPÓLNIKÓW

**redakcja naukowa Adam Mariański**

Anna Justyńska, Adam Mariański, Piotr Szalbierz  
Artur Tim, Adam Żądło, Jakub Żurawiński

---

---

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo.pl**  
księgarnia internetowa

---

*Stan prawny na 1 lipca 2018 r.*

Wydawca  
*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący  
*Kinga Zajęc*

Opracowanie redakcyjne i łamanie  
*Violet Design Wioletta Kowalska*

Poszczególne rozdziały książki napisali:  
Anna Justyńska – rozdział III pkt 2, 3; rozdział V pkt 3  
Adam Mariański – rozdział VII pkt 2  
Piotr Szalbierz – rozdział II, IV  
Artur Tim – rozdział III pkt 1, 4  
Adam Źądło – rozdział I, V pkt 1, 2  
Jakub Źurawiński – rozdział VI, VII pkt 1, 3

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2018

ISBN 978-83-8124-734-4

Dział Praw Autorskich  
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33  
tel. 22 535 82 19  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)  
[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW .....	9
---------------------	---

## ROZDZIAŁ I

<b>SPÓŁKI OSOBOWE W PRAWIE POLSKIM .....</b>	<b>13</b>
1. Rodzaje spółek osobowych .....	13
2. Charakterystyka spółek osobowych prawa handlowego .....	15
2.1. Spółka jawna jako wzorzec spółki osobowej .....	15
2.1.1. Uwagi ogólne .....	15
2.1.2. Zawiazanie spółki jawnej oraz wkłady do spółki .....	16
2.1.3. Treść umowy spółki .....	20
2.1.4. Reprezentacja i prowadzenie spraw spółki .....	22
2.1.5. Prawa i obowiązki wspólników .....	24
2.1.6. Odpowiedzialność za zobowiązania cywilnoprawne i podatkowe spółki .....	27
2.2. Spółka partnerska .....	29
2.2.1. Uwagi ogólne .....	29
2.2.2. Treść umowy spółki partnerskiej .....	29
2.2.3. Reprezentacja i prowadzenie spraw spółki przez partnerów oraz zarząd .....	31
2.2.4. Odpowiedzialność za zobowiązania cywilnoprawne i podatkowe spółki .....	32
2.3. Spółka komandytowa .....	32
2.3.1. Uwagi ogólne .....	32
2.3.2. Treść umowy spółki komandytowej .....	33
2.3.3. Reprezentacja i prowadzenie spraw spółki .....	35
2.3.4. Odpowiedzialność za zobowiązania cywilnoprawne i podatkowe spółki .....	36
2.4. Spółka komandytowo-akcyjna .....	37
2.4.1. Uwagi ogólne .....	37
2.4.2. Statut spółki komandytowo-akcyjnej .....	38
2.4.3. Reprezentacja i prowadzenie spraw spółki .....	40
2.4.4. Odpowiedzialność za zobowiązania cywilnoprawne i podatkowe spółki .....	41
3. Charakterystyka spółek osobowych prawa cywilnego .....	41
3.1. Spółka cywilna .....	41
3.2. Spółka cicha .....	44

## ROZDZIAŁ II

<b>ZAWARCIE UMOWY SPÓŁKI ORAZ WNIESIENIE WKŁADU W KONTEKŚCIE USTAW PODATKOWYCH .....</b>	<b>47</b>
1. Umowa spółki a obowiązek dokumentacji cen transferowych .....	47
2. Opodatkowanie zawiązania umowy spółki oraz wniesienia wkładu podatkiem dochodowym .....	50

2.1. Wkład pieniężny .....	50
2.2. Wkład niepieniężny .....	51
3. Opodatkowanie zawiązania umowy spółki podatkami obrotowymi .....	53
3.1. Podatek VAT .....	53
3.1.1. Przedmiot wkładu wspólnika a podatek VAT .....	53
3.1.2. Podstawa opodatkowania .....	58
3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych .....	58

## ROZDZIAŁ III

<b>FUNKCJONOWANIE SPÓŁEK OSOBOWYCH .....</b>	<b>62</b>
1. Zasady i formy opodatkowania spółek osobowych .....	62
1.1. Spółki osobowe na gruncie ustaw o podatkach dochodowych .....	62
1.1.1. Transparentność podatkowa spółek osobowych .....	62
1.1.2. Odrębny status spółki komandytowo-akcyjnej na gruncie podatków dochodowych .....	67
1.1.3. Opodatkowanie wspólników zryczałtowanym podatkiem dochodowym .....	70
1.2. Status podatkowy spółek osobowych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz innych ustaw podatkowych .....	78
1.2.1. Funkcjonowanie spółki a podatek od towarów i usług .....	78
1.2.2. Podatek akcyzowy .....	79
1.3. Status podatkowy spółek osobowych na gruncie innych ustaw podatkowych .....	80
1.4. Zmiana proporcji udziału w zyskach w trakcie roku a zaliczki na poczet podatku dochodowego .....	81
2. Opodatkowanie wspólników spółek osobowych .....	83
2.1. Udział w zyskach i stratach spółki osobowej .....	83
2.2. Źródła przychodów i stawka podatkowa .....	86
2.3. Zasady opodatkowania zysku i jego późniejszej wypłaty .....	93
2.4. Zasady rozliczania kosztów i strat spółki osobowej .....	101
2.5. Wypłata zaliczek na poczet zysku .....	105
2.6. Odsetki od udziału kapitałowego .....	108
2.7. Nierezydent jako wspólnik spółki osobowej .....	109
3. Amortyzacja podatkowa .....	112
3.1. Odpisy amortyzacyjne i zasady ustalania wartości początkowej wkładów .....	112
3.1.1. Wkład z majątku prywatnego .....	115
3.1.2. Wkład z majątku przedsiębiorstwa .....	117
3.1.3. Wkład w postaci przedsiębiorstwa bądź zorganizowanej części przedsiębiorstwa .....	118
3.2. Wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodów .....	118
4. Spółki osobowe na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego .....	128
4.1. Zagadnienia wstępne .....	128
4.2. Transparentność podatkowa spółek osobowych na gruncie prawa porównawczego .....	130
4.2.1. Status spółek na gruncie prawa wewnętrznego .....	130
4.2.2. Traktowanie podmiotów zagranicznych .....	132
4.3. Spółki osobowe na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego – wybrane problemy .....	133
4.3.1. Spółka osobowa oraz zakład .....	133
4.3.2. Kolizja na tle kwalifikacji .....	134
4.3.3. Sytuacje trójkatne .....	137
4.3.4. Ograniczona siła przyciągania zakładu .....	140

- 4.3.5. Spółka osobowa a przepisy o zagranicznych spółkach kontrolowanych ..... 141
- 4.3.6. Spółka osobowa a schematy międzynarodowego unikania opodatkowania ..... 143

## **ROZDZIAŁ IV**

<b>ZMIANY OSOBOWE</b> .....	147
1. Przystąpienie nowego wspólnika do spółki .....	147
2. Wystąpienie wspólnika ze spółki .....	148
2.1. Wystąpienie za wypłatą wynagrodzenia .....	148
2.2. Wystąpienie bez wypłaty wynagrodzenia .....	149
3. Zbycie ogółu praw i obowiązków przez dotychczasowego wspólnika .....	150
3.1. Dopuszczalność oraz formy zbycia ogółu praw i obowiązków .....	150
3.2. Skutki przeniesienia ogółu praw i obowiązków wspólnika na osobę trzecią .....	154
3.3. Zasady opodatkowania zbycia ogółu praw i obowiązków .....	155
3.4. Skutki zbycia praw i obowiązków dla zbywającego .....	156
3.5. Skutki nabycia praw i obowiązków dla nowego wspólnika .....	158
3.6. Zbycie praw w spółce cywilnej .....	158
4. Częściowy zwrot wkładu wspólnika .....	160
4.1. Zwrot w postaci środków pieniężnych .....	160
4.2. Zwrot w postaci rzeczowej .....	162

## **ROZDZIAŁ V**

<b>PRZEKSZTAŁCENIA ORAZ ŁĄCZENIE Z UDZIAŁEM SPÓŁEK OSOBOWYCH</b> .....	163
1. Przekształcenie spółki osobowej w inną spółkę osobową .....	163
1.1. Uwagi ogólne .....	163
1.2. Skutki na gruncie podatków dochodowych .....	167
1.3. Skutki na gruncie podatków obrotowych .....	171
1.3.1. Podatek od towarów i usług .....	171
1.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych .....	171
2. Przekształcenie spółki osobowej w spółkę kapitałową .....	175
2.1. Uwagi ogólne .....	175
2.2. Skutki na gruncie podatków dochodowych .....	177
2.3. Skutki na gruncie podatków obrotowych .....	182
2.3.1. Podatek od towarów i usług .....	182
2.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych .....	182
3. Połączenia z udziałem spółek osobowych .....	185
3.1. Uwagi ogólne .....	185
3.1.1. Połączenie spółki osobowej z inną spółką osobową .....	187
3.1.2. Połączenie spółki osobowej ze spółką kapitałową .....	190
3.2. Skutki na gruncie podatków dochodowych .....	192
3.3. Skutki na gruncie podatków obrotowych .....	194
3.3.1. Podatek od towarów i usług .....	194
3.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych .....	196

## **ROZDZIAŁ VI**

<b>LIKwidACJA SPÓŁEK OSOBOWYCH</b> .....	198
1. Aspekty prawnohandlowe .....	198
1.1. Likwidacja spółki osobowej .....	198
1.2. Inne sposoby zakończenia działalności spółki osobowej .....	201
1.3. Zasady podziału majątku spółki osobowej .....	201

2. Opodatkowanie majątku polikwidacyjnego spółki osobowej .....	202
2.1. Skutki na gruncie podatku dochodowego .....	202
2.2. Skutki na gruncie podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych .....	205
3. Śmierć wspólnika jako przyczyna rozwiązania spółki osobowej .....	207
3.1. Przystąpienie spadkobierców wspólnika do spółki osobowej .....	207
3.2. Wyłączenie dziedziczenia ogółu praw i obowiązków a skutki podatkowe dla pozostałych wspólników .....	208

## ROZDZIAŁ VII

### PLANOWANIE PODATKOWE ORAZ SPADKOWE PRZY WYKORZYSTANIU

<b>SPÓŁKI OSOBOWEJ</b> .....	211
1. Spółka osobowa jako optymalna forma prowadzenia działalności .....	211
1.1. Opodatkowanie oraz odpowiedzialność wspólników spółek osobowych i spółek kapitałowych .....	211
1.2. Spółka osobowa a jednoosobowa działalność gospodarcza .....	216
2. Sukcesja wspólników spółek osobowych .....	217
2.1. Zasady opodatkowania dziedziczenia ogółu praw i obowiązków .....	217
2.2. Sukcesja podatkowa spadkobierców .....	218
2.3. Skutki na gruncie podatku dochodowego .....	224
2.3.1. Deklaracje i forma opodatkowania spadkobierców .....	224
2.3.2. Rozliczenie podatku dochodowego spadkodawcy .....	226
2.3.3. Odpowiedzialność za podatek dochodowy .....	230
2.3.4. Kontynuacja prawa do kosztów podatkowych .....	236
2.4. Opodatkowanie spadkobiercy przystępującego do spółki .....	243
2.5. Rozliczenie spadkobiercy występującego ze spółki .....	244
3. Planowanie podatkowe sukcesji biznesu wspólników spółek osobowych .....	245
3.1. Wprowadzenie .....	245
3.2. Przekazanie biznesu rodzinie .....	246
3.3. Sprzedaż biznesu .....	247
3.4. Wprowadzenie profesjonalnego menedżera .....	248
3.5. Ceny transferowe w kontekście planowania sukcesyjnego .....	249

### ZAŁĄCZNIK

<b>WZORY UMÓW</b> .....	251
Umowa spółki jawnej .....	251
Umowa spółki komandytowej .....	256
Akt zawiązania spółki komandytowo-akcyjnej .....	261
Umowa spółki partnerskiej .....	267
Umowa spółki cywilnej .....	270

<b>LITERATURA</b> .....	273
-------------------------	-----

<b>WYKAZ ORZECZNICTWA I PISM URZĘDOWYCH</b> .....	277
---	-----

<b>AUTORZY</b> .....	285
----------------------	-----

## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- dyrektywa 69/335/EWG – dyrektywa Rady 69/335/EWG z 17.07.1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L 249, s. 25, ze zm.) – akt uchylony
- dyrektywa 2006/112/WE – dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2008/7/WE – dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12.02.2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L 46, s. 11, ze zm.)
- GewStG – Gewerbesteuer-gesetz w brzmieniu nadanym 15.10.2002 r. (BGBl. I S.4167, ze zm.)
- k.c. – ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)
- Konwencja Modelowa OECD – Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatków od dochodu i majątku – Model Convention with respect to taxes on income and on capital. Model tax convention OECD (Model tax convention on income and on capital 2014, OECD 2015; <http://www.oecd.org/ctp/treaties/>)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 155 ze zm.)
- k.s.h. – ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1577 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.)
- pr. up. – ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2017 r. poz. 2344 ze zm.)
- r.p.k.p.r. – rozporządzenie Ministra Finansów z 26.08.2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. z 2017 r. poz. 728)
- u.c.e.i.d.g. – ustawa z 6.03.2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz.U. poz. 647)
- u.k.r.s. – ustawa z 20.08.1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2018 r. poz. 986 ze zm.)



u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1150)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1036 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2018 r. poz. 1314 ze zm.)
UPO PL-CYP	– umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie 4.06.1992 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 117, poz. 523 ze zm.)
UPO PL-RFN	– umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie 14.05.2003 r. (Dz.U. z 2005 r. Nr 12, poz. 90)
u.p.p.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. poz. 646)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2018 r. poz. 644 ze zm.)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2018 r. poz. 395 ze zm.)
ustawa nowelizująca	– ustawa z 27.10.2017 r. 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 (Dz.U. poz. 2175)
u.z.e.i.p.p.	– ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2017 r. poz. 869 ze zm.)
u.z.p.d.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 2157 ze zm.)
u.z.u.p.z.	– ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. poz. 649)

## Inne

CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
EOG	– Europejski Obszar Gospodarczy
FIZ	– fundusz inwestycyjny zamknięty
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KIS	– Krajowa Informacja Skarbowa
KPP	– Kwartalnik Prawa Prywatnego
MoP	– Monitor Prawniczy
MoPod	– Monitor Podatkowy
MSiG	– Monitor Sądowy i Gospodarczy

---

NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
ONSAiWSA	- Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNC	- Orzecznictwo Sądów Polskich. Izba Cywilna
OSNC-ZD	- Orzecznictwo Sądów Polskich. Izba Cywilna. Zbiór dodatkowy
OSP	- Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	- Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	- Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, seria A
PCC	- podatek od czynności cywilnoprawnych
PKWiU	- Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
PP	- Przegląd Podatkowy
PPH	- Przegląd Prawa Handlowego
Pr. i P.	- Prawo i Podatki
SA	- sąd apelacyjny
SN	- Sąd Najwyższy
SO	- sąd okręgowy
TS	- Trybunał Sprawiedliwości



## Rozdział I

# SPÓŁKI OSOBOWE W PRAWIE POLSKIM

## 1. Rodzaje spółek osobowych

Spółka osobowa jako forma prowadzenia działalności gospodarczej oparta jest na więzi zachodzącej pomiędzy wspólnikami oraz na osobistym zaangażowaniu wspólników w działalność spółki. Przejawem więzi pomiędzy wspólnikami jest wola zawarcia umowy spółki oraz niezmienny skład osobowy wspólników, a także sam charakter statusu wspólnika oraz prawa i obowiązki z niego wynikające. Spółki osobowe można podzielić na dwie kategorie – handlowe spółki osobowe oraz cywilne spółki osobowe.

Pierwsza kategoria, tj. handlowe spółki osobowe, regulowana jest przez Kodeks spółek handlowych. Pojęcie handlowej spółki osobowej definiowane jest przez art. 4 § 1 pkt 1 k.s.h., zgodnie z którym za spółkę osobową na gruncie Kodeksu spółek handlowych uważa się spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową oraz spółkę komandytowo-akcyjną. Katalog tych podmiotów stanowi katalog zamknięty. Cechą charakterystyczną handlowych spółek osobowych, która w istotny sposób odróżnia je od spółek kapitałowych, jest brak osobowości prawnej. Konsekwencją braku osobowości prawnej jest odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki całym swoim majątkiem, przy czym odpowiedzialność ta jest zróżnicowana w odniesieniu do każdej ze spółek oraz ma charakter subsydiarny (drugorzędny), o czym szerzej w dalszych rozdziałach. Pomimo że handlowe spółki osobowe pozbawione są osobowości prawnej, przysługuje im zdolność prawna, o czym stanowi art. 8 § 1 k.s.h., zgodnie z którym spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Przesądza to o charakterze spółki osobowej, która w świetle regulacji Kodeksu spółek handlowych stanowi ułomną osobę prawną, która we własnym imieniu występuje w obrocie gospodarczym i to ona jest podmiotem nabytych praw i zaciągniętych zobowiązań, nie zaś jej wspólnicy. Oznacza to, że pomimo braku podmiotowości prawnej wyraźnie zarysowana jest pomiędzy handlową spółką osobową a jej wspólnikami odrębność organizacyjna i majątkowa, która występuje także w przypadku podmiotów posiadających osobowość prawną. Majątek spółki osobowej, zarówno

wniesiony tytułem wkładu, jak i ten nabyty w toku działalności gospodarczej, jest majątkiem spółki odrębnym od majątku osobistego wspólników. Odrębność organizacyjna przejawia się występowaniem spółki w obrocie jako podmiotu działającego pod własną firmą, z wykorzystaniem własnego zespołu elementów przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej, który to zespół elementów stanowi przedsiębiorstwo spółki osobowej. O organizacyjnym wyodrębnieniu przesądza także fakt, że w świetle art. 4 ust. 1 u.p.p. handlowe spółki osobowe są przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy, nie zaś ich wspólnicy, co ma z kolei miejsce w przypadku spółek cywilnych (art. 4 ust. 2 u.p.p.).

W odniesieniu do handlowych spółek osobowych, z uwagi na brak osobowości prawnej, ustawa co do zasady nie przewiduje występowania organów spółki, które charakterystyczne są w przypadku spółek kapitałowych<sup>1</sup>. Oznacza to, że wspólnicy posiadają większą elastyczność w kierowaniu działalnością spółki, która nie jest ograniczona przez sformalizowany sposób działania organów. Dodatkowo elastyczność ta przejawia się w możliwości bardzo szerokiej modyfikacji postanowień ustaw w ramach umowy spółki, co może pozwolić na osiągnięcie zakładanego przez wspólników zakresu wzajemnych praw i obowiązków. Wynika to z dyspozytywnego charakteru większości przepisów ustawy oraz m.in. braku występowania w odniesieniu do spółek osobowych odpowiedników przepisów, takich jak np. art. 174 § 3 i 4 lub art. 246 § 3 k.s.h. Handlowe spółki osobowe podlegają obowiązkowemu wpisowi do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego stosownie do art. 36 pkt 2, 3, 4, 5 u.k.r.s.

Do katalogu spółek osobowych zaliczana jest także spółka cywilna<sup>2</sup>. Można ją zakwalifikować do kategorii cywilnych spółek osobowych. Przy czym należy podkreślić, że nie stanowi ona spółki osobowej w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych z uwagi na katalog zamknięty tych podmiotów, wyrażony w art. 4 § 1 pkt 1 k.s.h. Stosownie do art. 860 § 1 k.c. przez umowę spółki cywilnej wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego poprzez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów. Oznacza to, że spółka cywilna jest stosunkiem prawnym pomiędzy wspólnikami opartym na zawartej między nimi umowie, przy czym zawarcie umowy nie skutkuje powstaniem odrębnego podmiotu, jakim jest handlowa spółka osobowa, lecz skutkuje związaniem wspólników węzłem obligacyjnym. Spółka cywilna stanowi zatem zupełnie odmienną konstrukcję od handlowych spółek osobowych, jednak wykazuje z nimi kilka wspólnych cech.

<sup>1</sup> Swoisty wyjątek w tym zakresie stanowi możliwość powołania zarządu w odniesieniu do spółki partnerskiej (art. 97 § 1 k.s.h.), przy czym nie stanowi on organu spółki, lecz jej reprezentanta, a także występujący w odniesieniu do spółki komandytowo-akcyjnej organ w postaci walnego zgromadzenia (art. 126 § 1 pkt 1 k.s.h.) oraz rady nadzorczej (art. 142 § 1 k.s.h.).

<sup>2</sup> *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. V, *Zobowiązania. Część szczegółowa*, red. J. Gudowski, Warszawa 2017, s. 504.

Do katalogu cywilnych spółek osobowych można zaliczyć także spółkę cichą. Jest to konstrukcja odrębna od spółki cywilnej, przy czym dopuszczalność jej tworzenia wynika z zasady swobody umów wyrażonej w art. 353<sup>1</sup> k.c., zaś sama spółka cicha stanowi umowę pomiędzy dwoma podmiotami – współnikiem cichym oraz przedsiębiorcą. Ustawodawca obecnie nie przewidział dla niej szczególnej normatywnej regulacji. Szerzej o spółce cichej w kolejnych rozdziałach.

## 2. Charakterystyka spółek osobowych prawa handlowego

### 2.1. Spółka jawna jako wzorzec spółki osobowej

#### 2.1.1. Uwagi ogólne

Spółka jawna stanowi podstawowy typ handlowej spółki osobowej. Przepisy regulujące jej funkcjonowanie poprzez odesłania stosuje się także do innych typów handlowych spółek osobowych, jeśli ustawa nie przewiduje odrębnej regulacji w danym zakresie, gdyż na przepisy ją definiujące ustawodawca powołuje się przy konstruowaniu pozostałych osobowych spółek handlowych (m.in. art. 89, 99, 103, 126 § 1 pkt 1 k.s.h.). Takie ukształtowanie przepisów dotyczących handlowych spółek osobowych powoduje, że regulacja dotycząca spółki jawnej, jako regulacja najobszerniejsza, a zarazem w największym zakresie wyczerpująca stosunek spółki osobowej, stanowi swoisty wzorzec dla pozostałych handlowych spółek osobowych. Stosując, w ramach odwołania, przepisy dotyczące spółki jawnej, należy mieć jednak zawsze na względzie specyfikę i charakter danej spółki, której uzupełnienia regulacji poszukuje się w ramach regulacji poświęconej spółce jawnej.

Stosownie do art. 22 § 1 k.s.h. spółką jawną jest spółka osobowa, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Z powyższej definicji wynika, że spółka jawna jako spółka osobowa jest podmiotem odrębnym od współników oraz posiada zdolność prawną, a zatem może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana<sup>3</sup>. Celem spółki jest, co wynika wprost z treści art. 22 § 1 k.s.h., prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą. Oznacza to, że nie jest możliwe funkcjonowanie spółki jawnej w obrocie bez prowadzenia przedsiębiorstwa (np. zawiązanie spółki dla osiągnięcia celu niemającego charakteru zarobkowego). Zasada ta znajduje zastosowanie do każdej z pozostałych handlowych spółek osobowych, a więc spółki partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej. Prowadzenie przedsiębiorstwa należy odnosić do funkcjonalnego rozumienia pojęcia przedsiębiorstwa, tj. prowadzenia we własnym imieniu, zarobkowo oraz w sposób zorganizowany i ciągły działalności

<sup>3</sup> Zdolność prawna spółek osobowych wyrażona została wprost w art. 8 k.s.h.

**Adam Mariański** – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor nadzwyczajny w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego; doradca podatkowy, adwokat; partner zarządzający w Mariański Group Kancelarii Prawno-Podatkowej; przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych, współpracownik Centrum Dokumentacji Studiów Podatkowych, członek zarządu polskiego oddziału Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association); członek Europejskiego Stowarzyszenia Profesorów Prawa Podatkowego (European Association of Tax Law Professors) oraz Rady Programowej „Przeгляdu Podatkowego”; wykładowca na wielu konferencjach, szkoleniach i studiach podyplomowych z zakresu prawa podatkowego; wybitny ekspert z dziedziny restrukturyzacji i sukcesji biznesu; autor i współautor ponad dwustu publikacji z dziedziny prawa podatkowego, w tym monografii, glos, opinii oraz praktycznych komentarzy.

W publikacji w sposób kompleksowy przedstawiono zasady opodatkowania spółek osobowych i ich wspólników z uwzględnieniem obecnej linii interpretacyjnej organów podatkowych i sądów administracyjnych. Autorzy przeanalizowali charakter podatkowy spółek osobowych, w tym reguły określające skutki podatkowe zdarzeń typowych dla spółek osobowych i ich wspólników na wszystkich etapach ich funkcjonowania, począwszy od zawiązania spółki, aż do jej likwidacji.

W opracowaniu zawarto także wzory umów poszczególnych spółek osobowych obejmujące najważniejsze postanowienia umowne.

W książce omówiono m.in.:

- zasady tworzenia i funkcjonowania spółek osobowych oraz ich likwidacji,
- ramy odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki,
- tematykę cen transferowych,
- skutki podatkowe funkcjonowania spółki oraz wspólników,
- przekształcenia i połączenia spółek,
- planowanie podatkowe oraz zarząd sukcesyjny.

Publikacja jest przeznaczona dla adwokatów, radców prawnych oraz doradców podatkowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla sędziów, księgowych oraz przedsiębiorców, a także przedstawicieli nauki prawa podatkowego.



9 788381 247344 W01P01



ISBN 978-83-8124-734-4

9 788381 247344

### ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLWUER POLECA

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**