

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 362

## Zmiany prawodawstwa gospodarczego w okresie transformacji ustrojowej w Polsce

Redaktorzy naukow  
Tadeusz Kocowski  
Katarzyna Marak



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Anna Grzybowska, Joanna Szynal  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Justyna Mroczkowska  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja współfinansowana z budżetu województwa dolnośląskiego



Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:  
[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),  
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej [www.dbc.wroc.pl](http://www.dbc.wroc.pl),  
The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),  
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon  
[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się  
na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie  
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2014

**ISSN 1899-3192**  
**ISBN 978-83-7695-450-9**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:  
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.  
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Dorota Ambrożuk:</b> Kształtowanie się europejskiego prawa przewozu osób	11
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Zmiany w prawie bankowym i ubezpieczeniowym w zakresie pośrednictwa finansowego w okresie transformacji ustrojowej. Część 1: Prawo bankowe .....	25
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Zmiany w prawie bankowym i ubezpieczeniowym w zakresie pośrednictwa finansowego w okresie transformacji ustrojowej. Część 2: Prawo ubezpieczeniowe .....	36
<b>Monika Chlipała:</b> Promesa w koncesjonowanej działalności gospodarczej ..	49
<b>Marzena Czarnecka:</b> Sposoby zawierania umów z konsumentami w prawie energetycznym od dnia jego powstania do dnia dzisiejszego.....	60
<b>Daniel Dąbrowski:</b> Potrzeba zmian w krajowym prawie przewozowym .....	70
<b>Joanna Dominowska:</b> Prowadzenie działalności gospodarczej przez organizacje pozarządowe 1989-2014.....	82
<b>Wojciech Fill:</b> Transformacja podatkowych regulacji prawa holdingowego w Polsce .....	95
<b>Jan Gola:</b> Regulacje antykorupcyjne publicznego prawa gospodarczego a ubieganie się o pozwolenia administracyjne na wykonywanie działalności gospodarczej .....	109
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> Zakres wolności gospodarczej w polskim hotelarstwie w minionym ćwierćwieczu (1989-2014). Część I: Liberalizm gospodarczy w hotelarstwie lat dziewięćdziesiątych XX wieku.....	121
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> Zakres wolności gospodarczej w polskim hotelarstwie w minionym ćwierćwieczu (1989-2014). Część II: Świadczenie usług hotelarskich jako wolna działalność gospodarcza na gruncie ustawy o usługach turystycznych z 1997 roku .....	131
<b>Krzysztof Horubski:</b> Ochrona interesów pracowników w systemie zamówień publicznych – wybrane zagadnienia .....	146
<b>Janusz Kaspryszyn:</b> Ważne przyczyny wyłączenia wspólnika ze spółki z ograniczoną odpowiedzialnością .....	160
<b>Aneta Kaźmierczyk, Kinga Michałowska:</b> Ewolucja prawa własności w okresie transformacji gospodarczych przełomu XX i XXI wieku.....	182
<b>Tadeusz Kocowski:</b> Komercjalizacja przedsiębiorstw państwowych a właścicielskie uprawnienia nadzorcze administracji publicznej.....	196
<b>Piotr Kukuryk:</b> Ewolucja pojęcia „konsument” w polskim prawie cywilnym.	211

<b>Michał Kuźnik:</b> Zakres kognicji sądu upadłościowego w przedmiocie za- twierdzenia układu w postępowaniu upadłościowym .....	227
<b>Jacek Lachner:</b> Problematyka zmian umowy w związku z nadzwyczajną zmianą okoliczności.....	240
<b>Jolanta Loranc-Borkowska:</b> Nowa regulacja rękojmi za wady rzeczy sprze- danej – uwagi ogólne .....	251
<b>Aleksandra Lubicz-Posochowska:</b> Podmioty odpowiedzialne za czyn nie- uczciwej konkurencji – wprowadzanie w błąd oznaczeniem przedsięwzię- stwa .....	264
<b>Małgorzata Mędrala:</b> Ochrona małych pracodawców a transformacja ustro- jowa w Polsce – wybrane zagadnienia .....	274
<b>Ambroży Mituś:</b> Sekurytyzacja i jej uregulowanie w przepisach prawa kra- jowego – zarys problematyki.....	286
<b>Aleksandra Nowak-Gruca:</b> Środki ochrony praw własności przemysłowej w okresie transformacji ustrojowej (zagadnienia materialnoprawne).....	300
<b>Aldona Piotrowska:</b> Zmiany ustawodawstwa gospodarczego regulującego zawód pośrednika w obrocie nieruchomościami.....	315
<b>Katarzyna Poroś:</b> Prokura oddziałowa .....	330
<b>Agnieszka Sobiech:</b> Podmiotowość podatkowa spółek osobowych na prze- strzeni ostatnich 25 lat .....	342
<b>Tomasz M. Szczurowski:</b> Opcje na prawa udziałowe w procesach inwestycji w spółki niepubliczne .....	357
<b>Ryszard Szostak:</b> Rozpoznawanie sporów przedumownych z zakresu zamó- wień publicznych po reaktywowaniu mechanizmów rynkowych.....	370
<b>Andrzej Śmieja:</b> W sprawie funkcji realizowanych przez karę umowną .....	387
<b>Krzysztof Wesolowski:</b> Konsekwencje sposobu unormowania ochrony pasa- żerów w prawie Unii Europejskiej .....	399
<b>Magdalena Wilejczyk:</b> Przemiany polskiego prawa firmowego. Wokół (nie)zbywalności firmy .....	413
<b>Bartosz Ziemblicki:</b> Współpraca Polski z międzynarodowymi organizacjami gospodarczymi w okresie transformacji ustrojowej .....	424

## Summaries

<b>Dorota Ambrożuk:</b> Shaping the European law concerning the carriage of passengers .....	23
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Changes in banking and insurance law in the range of financial intermediation during the period of political transforma- tion. Part 1 – Banking law .....	35
<b>Jan Byrski, Monika Szaraniec:</b> Changes in banking and insurance law in the range of financial intermediation during the period of political transforma- tion. Part 2 – Insurance law .....	48

<b>Monika Chlipała:</b> A promise in licensed economic activity.....	59
<b>Marzena Czarnecka:</b> Ways of concluding contracts with customers in energy law from the date of its establishment till nowadays.....	69
<b>Daniel Dąbrowski:</b> The need for change in the domestic transport law .....	81
<b>Joanna Dominowska:</b> Non-governmental organizations business activity 1989-2014 .....	94
<b>Wojciech Fill:</b> Transformation of tax adjustment of holding law in Poland....	108
<b>Jan Gola:</b> Anti-corruption regulations of the public economic law and applying for administrative permission to conduct business activity .....	120
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> The scope of economic freedom in Polish hospitality in the last twenty five years (1989-2014). Part 1: Economic liberalism in hospitality in the 1990s.....	130
<b>Jerzy Gospodarek, Katarzyna Marak:</b> The scope of economic freedom in Polish hospitality in the last twenty five years (1989-2014). Part 2: Providing hotel services as a free economic activity based on the 1997 tourist services act.....	145
<b>Krzysztof Horubski:</b> Protection of the interests of workers in the public procurement system – selected issues.....	159
<b>Janusz Kaspryszyn:</b> Important causes of the exclusion of a shareholder from limited liability company .....	181
<b>Aneta Kaźmierczyk, Kinga Michałowska:</b> The evolution of ownership during the economic transformation of the turn of XX <sup>th</sup> and XXI <sup>st</sup> century ...	195
<b>Tadeusz Kocowski:</b> Commercialization of state companies vs. ownership supervision rights of public administration.....	210
<b>Piotr Kukuryk:</b> Evolution of the notion of ”consumer” in the Polish Civil Law .....	226
<b>Michał Kuźnik:</b> Scope of cognition of the bankruptcy court’s approval of the arrangement in bankruptcy proceedings.....	239
<b>Jacek Lachner:</b> Problem of contract changes in connection with the exceptional change of circumstances .....	250
<b>Jolanta Loranc-Borkowska:</b> New regulation of the warranty for defects of a sold thing – general comments .....	263
<b>Aleksandra Lubicz-Posochowska:</b> Entities responsible for an act of unfair competition – misleading indication of the company.....	273
<b>Małgorzata Mędrala:</b> Protection of small employers vs. political transformation in Poland – selected problems .....	285
<b>Ambroży Mituś:</b> Securitization and regulations pertaining to it in the national legal provisions – outline of the issue.....	299
<b>Aleksandra Nowak-Gruca:</b> Protection measures of industrial property rights in the times of political transformation (substantive issues) .....	314
<b>Aldona Piotrowska:</b> Changes in the legislation governing the profession of the real estate agent.....	329

---

<b>Katarzyna Poroś:</b> Branch commercial proxy .....	341
<b>Agnieszka Sobiech:</b> Tax subjectivity of partnerships in the last 25 years.....	356
<b>Tomasz M. Szczurowski:</b> Options on share-related rights in the processes of private equity investments .....	369
<b>Ryszard Szostak:</b> Recognizing pre-contractual disputes in public procurement after the reactivation of market mechanisms .....	386
<b>Andrzej Śmieja:</b> Functions of stipulated penalty .....	398
<b>Krzysztof Wesołowski:</b> The consequences of the method of protection of passengers in the European Union law .....	412
<b>Magdalena Wilejczyk:</b> Transformations of the Polish corporate law. Around the (non)transferability of the entrepreneur's name .....	423
<b>Bartosz Ziemblicki:</b> Cooperation of Poland with international economic organizations during the period of political transformation.....	432

**Agnieszka Sobiech**

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

---

## PODMIOTOWOŚĆ PODATKOWA SPÓŁEK OSOBOWYCH NA PRZESTRZENI OSTATNICH 25 LAT\*

---

**Streszczenie:** Opracowanie poświęcone zostało problematyce podmiotowości spółek osobowych w prawie podatkowym. Prawo podatkowe inaczej aniżeli prawo cywilne wyznacza katalog podmiotów, którym przypisuje zdolność do posiadania określonych praw i obowiązków, na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych, a nie w drodze generalnej normy prawnej. W artykule wskazano, jak ukształtowano zagadnienie podmiotowości spółek osobowych w najważniejszych dla naszego systemu finansowego podatkach – podatkach dochodowych, podatku od towarów i usług, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od nieruchomości.

**Słowa kluczowe:** podmiotowość podatkowa, opodatkowanie spółek osobowych.

DOI: 10.15611/pn.2014.362.26

### 1. Wstęp

Na przestrzeni ostatnich dwudziestu pięciu lat spółki osobowe przeszły długą drogę. Pomimo ich bogatej tradycji na początku okresu transformacji ustrojowej osobowe spółki handlowe nie były uznawane za szczególnie atrakcyjną formę prowadzenia działalności gospodarczej. Znacznie częściej wybierano konstrukcję spółki cywilnej lub spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Początkowo katalog osobowych spółek handlowych ograniczał się tylko do spółki jawnej i spółki komandytowej. Podstawą ich funkcjonowania było Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – *Kodeks handlowy*. Obowiązywał on do czasu wejścia w życie w dniu 1 stycznia 2001 r. ustawy *Kodeks spółek handlowych*. Reforma spółek handlowych zaowocowała dodaniem do katalogu spółek osobowych spółki partnerskiej i spółki komandytowo-akcyjnej. Kodeks spółek handlowych wprowadził konieczność przekształcenia spółek cywilnych w spółki jawne. Od tego czasu obserwuje-

---

\*Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki przyznanych na podstawie decyzji numer DEC-2011/01/D/HS5/02294.

my stały wzrost liczby zakładanych spółek osobowych. Początkowo były to przede wszystkim spółki jawne, a z czasem także partnerskie, komandytowe i komandytowo-akcyjne. Te dwie ostatnie formy stały się w ostatnich kilku latach szczególnie popularne ze względu na możliwość wykorzystania tych form działalności do celów optymalizacji podatkowej. Możliwość tworzenia spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych z komplementariuszem będącym spółką kapitałową przyczyniła się do wręcz lawinowego wzrostu liczby spółek w latach 2010-2013.

W okresie tych dwudziestu pięciu lat od momentu rozpoczęcia transformacji ustrojowej ulegał kształt systemu podatkowego, a także regulacje prywatnoprawne poświęcone spółkom osobowym. Zasadniczym celem niniejszego opracowania jest zarysowanie problemu ukształtowania podmiotowości spółek osobowych w poszczególnych podatkach. Zmiany zakresu podmiotowego ulegały pewnym modyfikacjom wraz z reformami poszczególnych podatków, mającymi dostosować je do wymagań nowoczesnej gospodarki rynkowej, do prawa wspólnotowego oraz do zmieniającego się otoczenia<sup>1</sup>.

## 2. Podmiotowość podatkowa

Podmiotowość prawna jest cechą przypisywaną przez prawo pozytywne i oznacza zdolność do posiadania określonych praw i obowiązków oraz zdolność ich wykonywania. Prawo podatkowe, inaczej aniżeli prawo cywilne, nie przyznaje podmiotowości w drodze generalnej normy prawnej<sup>2</sup>. Określenie podmiotowości prawnej podatnika ma zasadnicze znaczenie dla zakresu opodatkowania.

W doktrynie prawa cywilnego przez wiele lat toczył się spór co do podmiotowości spółek osobowych i koncepcji ułomnej osoby prawnej<sup>3</sup>, zakończony wprowadzeniem do kodeksu cywilnego<sup>4</sup> art. 33<sup>1</sup>, zgodnie z którym do jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, stosuje się odpowiednio przepisy o osobach prawnych<sup>5</sup>. *De lege lata* wyróżnić należy w prawie cywilnym trzy grupy podmiotów: osoby fizyczne, osoby prawne i podmioty bez osobowości prawnej, czyli jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną. Ustawodawca przesądził o podmiotowo-

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński, *Reformy podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 189 i nast.

<sup>2</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 76.

<sup>3</sup> Z. Radwański opowiadał się za dwupodziałem podmiotów prawa na osoby fizyczne i prawne, nie widząc miejsca dla trzeciej kategorii podmiotów. A. Wolter twierdził, iż obok osób fizycznych i prawnych funkcjonują w stosunkach cywilnoprawnych inne jeszcze podmioty, tzw. ułomne osoby prawne.

<sup>4</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – *Kodeks cywilny*, Dz.U. 1964, nr 16, poz. 93 z późn. zm.

<sup>5</sup> Nowelizacja ustawy *Kodeks cywilny* z 2003 r. dokonana ustawą z dnia 14 lutego 2003 r. o zmianie ustawy – *Kodeks cywilny* oraz niektórych innych ustaw, obowiązująca, z niewielkimi wyjątkami, od 25 września 2003 roku.



ści handlowych spółek osobowych w art. 8 § 1 ksh<sup>6</sup>, stanowiąc, że spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywaną. Wejście w życie art. 8 ksh i art. 33<sup>1</sup> kc uczyniło oczywistym, że osobowa spółka handlowa zajmuje pozycję odrębnego – względem współników – podmiotu praw i obowiązków, ma własny majątek, uczestniczy w obrocie we własnym imieniu i ponosi odpowiedzialność cywilną<sup>7</sup>. Następnym uznaniem podmiotowości spółek osobowych jest przykładowo wyodrębnienie tych spółek, jako trzeciej kategorii podmiotów prawa, w art. 36 pkt 2-5 i art. 38 ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym<sup>8</sup> oraz w art. 2 ust. 1 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, która określa obowiązek nadawania numeru identyfikacji podatkowej<sup>9</sup>. Wpis do KRS jest momentem nabycia przez spółki osobowe podmiotowości prawnej<sup>10</sup>. Przyznanie spółkom ułomnej osobowości prawnej oznacza, że to spółki, a nie współnicy, są nosicielami praw i obowiązków powstających w ramach stosunku spółki<sup>11</sup>. Inaczej na gruncie prawa cywilnego przedstawia się sytuacja prawna spółki cywilnej. Spółka cywilna jest stosunkiem obligacyjnym opartym na umowie, w której współnicy zobowiązują się do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w oznaczony sposób, w szczególności przez wniesienie wkładów (art. 860 § 1 kc). Zgodnie z przyjętą konstrukcją spółka cywilna jest niczym innym jak umową cywilnoprawną pomiędzy współnikami, zawartą dla realizacji określonego celu gospodarczego. Zawarcie umowy spółki cywilnej nie kreuje żadnego nowego podmiotu czy jednostki organizacyjnej, lecz jedynie stosunek zobowiązaniowy.

Spółki osobowe mają także podmiotowość w prawie publicznym. Nie jest to kategoria jednolita. Spółka osobowa może mieć podmiotowość na gruncie określonego rodzaju stosunków prawa publicznego (np. prawa ochrony środowiska, podatku od

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – *Kodeks spółek handlowych*, tekst jedn.: Dz.U. 2013, poz. 1030 z późn. zm. (dalej ksh).

<sup>7</sup> O wątpliwościach w zakresie uznania podmiotowości spółek osobowych może świadczyć wyrok WSA w Warszawie z 11.3.2004 r. (WSA 1563/03, niepubl.), w którym sąd wyraził stanowisko, że dopiero od wprowadzenia do *Kodeksu cywilnego* art. 331 na podstawie art. 8 § 1 ksh w zw. z art. 29 kpa i art. 331 kc spółka jawna może być stroną postępowania administracyjnego. W uzasadnieniu WSA podkreślił, że fakt pełnienia przez spółkę roli przedsiębiorcy na tle art. 2 ust. 2 ustawy z 19.11.1999 r. – *Prawo działalności gospodarczej* (Dz.U. nr 101, poz. 1178 ze zm.) nie oznaczał, iż przysługiwał jej przymiot strony w każdym postępowaniu administracyjnym.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r., Dz.U. 1997, nr 121, poz. 769 ze zm.

<sup>9</sup> Ustawa z dnia 13 października 1995 r., tekst jedn. z dnia 27 września 2012 r. (Dz.U. 2012, poz. 1314).

<sup>10</sup> Nowelizacja z dnia 12 grudnia 2003 r. (Dz.U. nr 229, poz. 2276) wprowadziła istotną zmianę w odniesieniu do spółki jawnej. Wcześniej spółki te powstawały z chwilą zawarcia umowy.

<sup>11</sup> M. Litwińska-Werner, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2007, komentarz do art. 8.

towarów i usług itd.). Może być jej jednocześnie pozbawiona na gruncie innych stosunków (np. podatku dochodowego)<sup>12</sup>.

Zgodnie z poglądami wyrażanymi w doktrynie zasadniczym warunkiem posiadania podmiotowości podatkowej jest zdolność do świadczenia podatkowego, rozumiana jako zdolność do zapłaty podatku<sup>13</sup>. Podmiotowość podatkowa nie jest uzależniona od posiadania podmiotowości cywilnoprawnej. Choć podmiotowość cywilnoprawna wraz z jej atrybutami ma dla wyznaczenia podmiotowości podatkowej niebagatelne znaczenie<sup>14</sup>. Istotne z perspektywy prawa podatkowego jest to, by podmiot stosunku prawnego mógł być podmiotem zdarzeń, z którymi łączy się określone skutki prawnopodatkowe<sup>15</sup>.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. W praktyce każda ustawa podatkowa określa katalog podmiotów oraz warunki, jakie muszą spełnić, by nabyć określone uprawnienia i obowiązki podatkowe. Zatem podmiotowość podatkową mają te podmioty, którym ustawy nadają taki przymiot poprzez nałożenie określonych praw i obowiązków<sup>16</sup>. W konsekwencji podmiotowość podatkowa musi być rozpatrywana odrębnie w stosunku do każdego z podatków. Ustawodawca decyduje w sposób dyskrecyjny o sposobie wyznaczenia podmiotu podatku na gruncie każdej z ustaw podatkowych. Skutkiem takiej sytuacji jest zróżnicowanie katalogu podatników w poszczególnych podatkach. Zgodnie z treścią art. 7 § 1 ustawy *Ordynacja podatkowa*<sup>17</sup> podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Na mocy § 2 tegoż artykułu ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1. Określenie podatnika odbywa się nie tylko poprzez wyliczenie kategorii podmiotów, które mogą wystąpić w stosunku prawnopodatkowym, ale także poprzez wskazanie, że podmioty te podlegają obowiązkowi podatkowemu. W rezultacie podmiotowość podatkowa sprawdzona zostaje do przypisania przez ustawę konkretnego obowiązku podatkowego<sup>18</sup>.

<sup>12</sup> J. Bieniak, M. Bieniak, G. Nita-Jagielski, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014, komentarz do art. 8; J.A. Strzępka, *Konsekwencje legislacyjnego wyodrębnienia osobowych spółek handlowych*, „Prawo Spółek” 2001, nr 9, s. 4.; M. Nieradka-Bernaciak i in., *Spółka jawna. Zagadnienia praktyczne*, Warszawa 2012, s. 17.

<sup>13</sup> R. Mastalski, *Wstęp do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.

<sup>14</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna...*, s. 29.

<sup>15</sup> K. Ostrowski przyjął, że podatnikiem może być jednostka życia społecznego, z którą przepisy prawa wiążą obowiązek podatkowy.

<sup>16</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 54.

<sup>17</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – *Ordynacja podatkowa*, tekst jedn. Dz.U. 2012, poz. 749 ze zm. (dalej: op).

<sup>18</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa...*

Nie sposób określić podmiotowości podatkowej spółek osobowych bez odwołania do treści poszczególnych ustaw. Poniżej przedstawiono, jak kształtuje się kwestia podmiotowości spółek osobowych w podatkach dochodowych, podatku od towarów i usług, podatku od czynności cywilnoprawnych i w podatku od nieruchomości.

### 3. Spółki osobowe jako podatnicy poszczególnych podatków

#### 3.1. Podatki dochodowe

Okres transformacji ustrojowej zaowocował zmianami w zakresie podatków dochodowych. Przełom lat 80. i 90. XX w. był czasem zasadniczych zmian naszego systemu podatkowego. Jeszcze w poprzednim ustroju gospodarczym wprowadzono jednolity podatek dochodowy obciążający dochody wszystkich osób prawnych (tych zaliczanych do jednostek gospodarki społecznej oraz tych z sektora nieuspołecznionego). Dokonano tego ustawą z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>19</sup>. W zasadzie od zlikwidowania tego podziału w podatku dochodowym od osób prawnych i oparciu tego podatku na fundamentalnej zasadzie równości opodatkowania nie zaszły już rewolucyjne zmiany. Wszelkie nowelizacje starej ustawy miały na celu jedynie udoskonalenie dotychczasowych rozwiązań<sup>20</sup>. Wprowadzona ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>21</sup> nie zmieniła już tych podstawowych założeń swej poprzedniczki, lecz zharmonizowała jego konstrukcję z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>22</sup>.

Osobowe spółki handlowe co do zasady traktowane były jako transparentne („przeźroczyste”) na gruncie ustaw o podatkach dochodowych. W art. 1 ustawy pdop wskazano zakres podmiotowy. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Zgodnie z jego treścią przepisy tej ustawy stosuje się również do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (z wyłączeniem spółek osobowych). W rezultacie spółki jawne, partnerskie, komandytowe i komandytowo-akcyjne nie były podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Przyjęto model, zgodnie z którym spółka osobowa traktowana jest jako zespół przedsiębiorców indywidualnych, a nie jak jeden przedsiębiorca (podatnik)<sup>23</sup>. Takie rozwiązanie powoduje, że spółka osobowa traktowana jest jako podmiot podatkowo transparentny – w takim przypadku dochód osiągnięty przez spółkę osobową opodatkowany jest na poziomie wspólni-

<sup>19</sup> Dz.U. nr 3, poz. 12.

<sup>20</sup> J. Kulicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, Analizy nr 6 (50), Biuro Analiz Sejmowych 2011, s. 14.

<sup>21</sup> Dz.U. nr 21, poz. 86 (dalej ustawa: pdop).

<sup>22</sup> Tekst jedn. Dz.U. 2010, nr 51, poz. 307 z późn. zm. (dalej ustawa pdof).

<sup>23</sup> H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013, s. 209.

ków (proporcjonalnie do posiadanych udziałów w zysku), natomiast nie na poziomie spółki (jak to następuje w odniesieniu do spółek kapitałowych)<sup>24</sup>.

Opodatkowanie spółek osobowych nie jest jednolite. W niektórych państwach wszystkie spółki podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych (nazywanemu podatkiem od dochodów spółek czy korporacji). W innych, tak jak w Polsce, co do zasady podatkiem obciążone są dochody na poziomie samych wspólników, uzyskane z tytułu uczestnictwa w spółce.

O sposobie opodatkowania spółek osobowych mogą przesądzać także regulacje prywatnoprawne. Przyznanie osobowości prawnej spółkom spowodowałoby konieczność obciążenia ich dochodu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Na marginesie należy podkreślić bezpośredni wpływ regulacji prawa cywilnego, regulującego organizację i funkcjonowanie podmiotów prawa, na zakres opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych<sup>25</sup>.

Twórcy reformy prawa handlowego wskazywali na „przejrzystość” podatkową spółek osobowych, w szczególności projektowanej spółki partnerskiej i komandytowo-akcyjnej, jako jedną z zalet tych form prawnych<sup>26</sup>. Pragnąc wzmocnić pozycję komplementariusza (eliminując podwójne opodatkowanie jego dochodu), ustawodawca uczynił polską spółkę komandytowo-akcyjną bardziej „komandytową” niż „akcyjną” (model niemiecko-francuski) i odmówił jej przymiotu osobowości prawnej<sup>27</sup>. Ustawodawca miał możliwość wykorzystania innych rozwiązań. Regulacje prawa wewnętrznego określające sposób opodatkowania spółki osobowej w podatkach dochodowych mogą mieć charakter bezwzględnie obowiązujący lub względnie obowiązujący. W przypadku norm bezwzględnie obowiązujących zasady opodatkowania nie mogą być zmieniane lub wyłączane wolą spółki osobowej lub wspólników. Natomiast w przypadku norm względnie obowiązujących spółce osobowej (wspólnikom spółki) przyznaje się prawo wyboru sposobu opodatkowania – tzn. o opodatkowaniu na zasadach właściwych dla osoby prawnej lub podmiotu podatkowo transparentnego rozstrzyga spółka osobowa (wspólnicy spółki). Takie rozwiązania przyjęto, w ograniczonym zakresie, do niektórych typów spółek osobowych w Stanach Zjednoczonych i Francji, gdzie dopuszczono możliwość zadecydowania, czy dochód osiągniany przez spółki osobowe będzie opodatkowany podatkiem dochodowym od osób prawnych na poziomie spółki czy też na poziomie wspólników spółek<sup>28</sup>. Koncepcja ta wymagałaby reformy podatku dochodowego. Jednak w takim przypadku kwestia wyposażenia osobowych spółek handlowych w osobo-

---

<sup>24</sup> A. Morska, *Rozbieżności w zakresie opodatkowania spółki osobowej w ustawodawstwie wybranych państw*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 8, s. 24.

<sup>25</sup> R. Mastalski, wyd. cyt., Warszawa 2009, s. 387.

<sup>26</sup> Zob. *Uzasadnienie projektu ustawy – Prawo spółek handlowych opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Cywilnego*, projekt z 27 stycznia 1999 roku.

<sup>27</sup> Ł. Franczak, *Wpływ prawa podatkowego na popularność i zastosowanie instytucji spółki komandytowo-akcyjnej w Polsce*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2009, nr 3-4, s. 6.

<sup>28</sup> A. Morska, wyd. cyt.

wość prawną nie powodowałyby negatywnych skutków w postaci ekonomicznego podwójnego opodatkowania dochodu tego typu spółek.

Zasady opodatkowania spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych obowiązujące do 31 grudnia 2013 roku przesądzały o atrakcyjności tej formy prowadzenia działalności gospodarczej<sup>29</sup>. Jednokrotne opodatkowanie dochodu na poziomie wspólnika uczyniło spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne interesującą alternatywą dla spółek kapitałowych. Dodatkowo tworzenie spółek hybrydowych – spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, komandytowych i komandytowo-akcyjnych – pozwalało na optymalizację podatkową z równoczesną możliwością ograniczenia odpowiedzialności za zobowiązania spółki wspólników będących komplementariuszami, wynikającą z ich formy prawnej (sp. z o.o. lub SA). Gwałtowny wzrost liczby zakładanych spółek komandytowo-akcyjnych stał się przyczyną interwencji ustawodawcy<sup>30</sup>. Jednak nie sama liczba spółek przyczyniła się do zmiany obowiązującego prawa, ale jak wynika z treści uzasadnienia do projektu ustawy, także problemy z określeniem zasad opodatkowania akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych<sup>31</sup>. Nowelizacja<sup>32</sup> doprowadziła do objęcia zakresem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych także spółek komandytowo-akcyjnych, czyniąc tym samym wyłom w zasadzie transparentności podatkowej spółek osobowych. Ustawodawca objął podatkiem dochodowym wyłącznie spółki komandytowo-akcyjne, choć projekt zakładał, iż zmiany odnosić się będą również do spółki komandytowej<sup>33</sup>. Na podstawie art. 1 ust. 3 ustawy ppop<sup>34</sup> przepisy ustawy mają również od dnia 1 stycznia 2014 r. zastosowanie do:

1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

2) spółek niemających osobowości prawnej, mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

---

<sup>29</sup> J. Wyciśłok, *Spółki osobowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek osobowych*, Warszawa 2014, s. 52-53.

<sup>30</sup> W latach 2010 i 2011 odnotowano wzrost (r/r) rzędu 46% i 42%, jednak najwyższy – w 2012 r., tj. 88%. Źródło: Główny Urząd Statystyczny, *Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON*.

<sup>31</sup> *Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym*, Sejm RP VII kadencji, nr druku: 1725, <http://www.sejm.gov.pl>.

<sup>32</sup> Ustawa z dnia 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz.U. 2013, poz. 1387.

<sup>33</sup> *Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy...*

<sup>34</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz.U. 2011, nr 74, poz. 397 z późn. zm.

Treść przytoczonych przepisów przesądziła o podmiotowości podatkowej spółek komandytowo-akcyjnych w podatku dochodowym od osób prawnych, jednak dochody komplementariuszy tych spółek nie podlegają podwójnemu opodatkowaniu w sensie ekonomicznym, tak jak dochody wspólników spółek kapitałowych. Wobec tej kategorii podmiotów zastosowano możliwości skorzystania z odliczenia podatku dochodowego zgodnie z zasadami wskazanymi w art. 22 ust. 1a updop.

Podmiotowości podatkowej – do celów podatku dochodowego – nie posiadają spółki jawne, partnerskie i komandytowe. Podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy spółki osobowej, a dochody z tytułu udziału w spółce osobowej podlegają, co do zasady, opodatkowaniu u każdego ze wspólników, proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku. W zależności od formy prawnej wspólnika dochody z udziału w zysku w spółce osobowej podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych albo podatkiem dochodowym od osób fizycznych<sup>35</sup>. Artykuł 8 ust. 1 ustawy p.dof stanowi o osobnym opodatkowaniu u każdego wspólnika przychodu z udziału w spółce niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Zgodnie z wyrażonymi tam zasadami „przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną [...] u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału) oraz co do zasady łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali podatkowej”. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku (udziału) są równe. Wspólnicy – osoby fizyczne – mogą wybrać ogólne zasady opodatkowania bądź opodatkowanie podatkiem liniowym<sup>36</sup>. Odpowiednio, w odniesieniu do wspólników będących osobami prawnymi, kwestie sposobu opodatkowania dochodów ze spółek osobowych reguluje art. 5 ustawy p.dop. Poza powtórzeniem powyższych zasad kwalifikowania dochodów art. 5 ust. 2 przewiduje, iż zasady opodatkowania dochodów stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku<sup>37</sup>. Dla określenia wysokości obciążeń podatkowych bierze się pod uwagę jedynie udział wspólnika w zysku (wynikający przede wszystkim z umowy spółki). W sensie technicznym ustalanie dochodów wspólników z tytułu uczestnictwa w spółce osobowej jest dwufazowe. W pierwszej fazie należy ustalić

---

<sup>35</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz.U. 2012, nr 361.

<sup>36</sup> W. Wollgarten, *Opodatkowanie spółek osobowych. Problemy podatkowe i bilansowe na przykładzie spółki komandytowej*, Warszawa 2013, s. 18.

<sup>37</sup> Dla celów podatkowych w spółkach przychody i koszty są ustalane: (1) zgodnie z art. 24 ust 1 ustawy p.dof według ksiąg rachunkowych spółki (np. dla spółek komandytowych lub podmiotów, które zgodnie z art. 2 ust. pkt 2 ustawy o rachunkowości przychody netto przekroczyły 1 200 000 euro za poprzedni rok finansowy) albo (2) zgodnie z art. 24a ust. 1 ustawy p.dof na podstawie książki przychodów i rozchodów prowadzonych dla spółek osobowych. Jeśli wspólnik spółki osobowej nie prowadzi innej działalności gospodarczej, to nie musi prowadzić dodatkowej odrębnej książki przychodów i rozchodów.

dochód spółki (przy uwzględnieniu przychodów, kosztów spółki – tak jakby to spółka była podatnikiem), a dopiero w drugiej fazie ustala się dochód przypadający na danego współnika<sup>38</sup>.

Jak wskazano powyżej, podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są również zagraniczne spółki osobowe, jeśli są traktowane przez prawo podatkowe państwa swej rezydencji podatkowej tak jak osoby prawne. Do określenia sposobu opodatkowania dochodów tych spółek zastosowanie znajdują normy wynikające z umów międzynarodowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania<sup>39</sup>.

### 3.2. Podatek od towarów i usług

Reforma systemu prawa podatkowego objęła również podatki pośrednie<sup>40</sup>. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>41</sup> zastąpiła ustawy regulujące podatki obrotowe – ustawę z dnia 16 lutego 1972 r. o podatku obrotowym<sup>42</sup> oraz ustawę z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej. Z dniem 1 maja 2004 r., czyli z dniem przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, wprowadzono nową ustawę mającą zharmonizować system podatków pośrednich – ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>43</sup>, która zastąpiła ustawę z roku 1993. Zmiany te spowodowane były dostosowaniem polskiego systemu prawnego do norm obowiązujących we wszystkich państwach członkowskich Wspólnoty.

Ustawa o podatku obrotowym z 1972 roku w art. 1 ust. 1 stanowiła, że opodatkowaniu podatkiem obrotowym podlega działalność wytwórcza, usługowa i handlowa, wykonywana na obszarze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej przez osoby fizyczne oraz nie będące jednostkami gospodarki uspołecznionej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej<sup>44</sup>. Zasadniczo pomimo sporów związanych z podmiotowością spółek osobowych spółki jawne i komandytowe, które na mocy art. 81 kodeksu handlowego mogły nabywać prawa i zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywane, mogły być podatnikami podatku obrotowego. Miały zdolność dokonywania czynności będących przedmiotem opodatkowania. Większe wątpliwości wiązały się ze zdolnością do bycia podatnikiem spółek cywilnych, które zdolności do nabywania praw i zaciągania zobowiązań nie miały. Pomimo iż z treści przepisów tej ustawy wynikało, że przedmiotem podatku było

<sup>38</sup> K. Serwińska, J. Narkiewicz-Tarłowska (red.), *PIT. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2014, uwagi do art. 8.

<sup>39</sup> M. Jamroży (red.), *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012, s. 233.

<sup>40</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 447; R. Mastalski, wyd. cyt., Warszawa 2009, s. 507.

<sup>41</sup> Dz.U. 1993, nr 11, poz. 50.

<sup>42</sup> Dz.U. 1983, nr 43, poz. 191.

<sup>43</sup> Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.

<sup>44</sup> Pierwotnie w ustawie posługiwano się pojęciem „spółki nie posiadającej osobowości prawnej”.

uzyskiwanie przychodów z tytułu sprzedaży wyrobów lub świadczenia usług, a zatem uzyskiwanie przychodów z tytułu dokonywania aktów obrotu cywilnoprawnego, a te mogły być dokonywane przez podmioty prawa cywilnego, nie przeszkodziło to np. w zwolnieniu od tego podatku dokonany przez Ministra Finansów rozporządzeniem z dnia 18 maja 1990 roku osób fizycznych i spółek cywilnych osób fizycznych<sup>45</sup>. Pomimo zastrzeżeń ze strony doktryny w praktyce uznawano spółki cywilne za podatników podatku od towarów i usług na gruncie ustawy z 1972 r. i ustawy z 1993 roku. Ustawa o podatku od towarów i usług z 2004 r. określiła pojęcie podatnika w art. 15 ust. 1. Zgodnie z jego treścią podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Pojęcie działalności gospodarczej zostało zdefiniowane na gruncie ustawy, jako wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Ustawa wprowadziła konstrukcję podatnika oderwaną od pojęcia obowiązku podatkowego. Podatnik to podmiot, który prowadzi działalność gospodarczą, niekoniecznie zaś wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu, w związku z czym podlegałyby obowiązkowi podatkowemu. O ile bowiem wskazanie czynności podlegających opodatkowaniu wyznacza zakres przedmiotowy opodatkowania, to zdefiniowanie pojęcia podatnika wskazuje na podmiotowy zakres opodatkowania. W efekcie opodatkowaniu mogą podlegać te czynności, w przypadku których spełniony został zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy zakres opodatkowania, tzn. zaistniała czynność określona, jako opodatkowana, która została wykonana przez podmiot mający cechę podatnika<sup>46</sup>. Podatnik w podatku od towarów i usług może podlegać (i zazwyczaj podlega) obowiązkowi podatkowemu, jednakże nie jest to warunkiem koniecznym dla wyznaczenia jego statusu<sup>47</sup>.

Ustawa zgodnie z wymogami prawa wspólnotowego kładzie nacisk przede wszystkim na ekonomiczne aspekty czynności, odrywając ją od jej skutków konwencjonalnych na gruncie prawa cywilnego. W związku z tym uznać trzeba, że za działalność gospodarczą będzie mogła być uznana aktywność danego podmiotu niezależnie od jego zdolności do czynności cywilnoprawnych<sup>48</sup>. Rezultatem takiego stanowiska jest uznanie spółki cywilnej za podatnika.

Nie wszyscy komentatorzy uznają słuszność kwalifikowania spółki cywilnej jako podatnika podatku od towarów i usług, podkreślając, iż spółka ta stanowi je-

<sup>45</sup> M. Kalinowski, *Podmiotowość podatkowa...*, s. 240-241.

<sup>46</sup> A. Bartosiewicz, *VAT Komentarz*, System Informacji Prawnej Lex 2014, uwagi do art. 15.

<sup>47</sup> A. Bartosiewicz, *Prowadzenie działalności gospodarczej – status podatnika VAT. Komentarz praktyczny*, System Informacji Prawnej LEX.

<sup>48</sup> A. Bartosiewicz, wyd. cyt.



dynie prawną formę współpracy kontrahentów (podobnie jak np. umowa zlecenia), a działalność prowadzą sami wspólnicy<sup>49</sup>. Obecnie ustawa o swobodzie działalności gospodarczej odmawia spółkom cywilnym statusu przedsiębiorcy, stanowiąc, że przedsiębiorcami są wyłącznie wspólnicy takich spółek. Wcześniej ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej przedsiębiorcę definiowała jako prowadzącą działalność gospodarczą osobę fizyczną, osobę prawną, a także jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, utworzoną zgodnie z przepisami prawa. Nie budziło wątpliwości, iż przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy była spółka cywilna. Słuszny wydaje się pogląd, że tylko pozornie ustawodawcy udało się uregulować status prawny spółki cywilnej na gruncie prawa cywilnego, pozbawiając spółkę podmiotowości w obrocie gospodarczym<sup>50</sup>. Jednak nadal, co naturalnie stanowi niepożądaną niekonsekwencję, spółka cywilna posiada swoistą „osobowość publicznoprawną”, w tym osobowość podatkową<sup>51</sup>. Należy przychylić się do stanowiska, że obecny chaos prawny w zakresie funkcjonowania spółek cywilnych wymaga ingerencji ustawodawcy ze względu na dość dużą popularność tego rodzaju spółek w obrocie gospodarczym<sup>52</sup>.

### 3.3. Podatek od czynności cywilnoprawnych

Podatek od czynności cywilnoprawnych jest zasadniczo podatkiem od odpłatnego nabycia praw majątkowych, wywodzącym się w Polsce od opłat stemplowych<sup>53</sup>. Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>54</sup> zastąpiła ustawę z dnia 1 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej<sup>55</sup>. Przedmiotem opodatkowania tym podatkiem są czynności cywilnoprawne, enumeratywnie wyznaczone w art. 1 ustawy. Umowy nienazwane oraz czynności pozostające poza katalogiem nie podlegają opodatkowaniu. Podatek od czynności cywilnoprawnych pozostaje w swoistej konkurencji wobec podatku od towarów i usług, obejmując przede wszystkim niezawodowy obrót majątkiem. W większości przypadków spółki osobowe będące podatnikami podatku od towarów i usług

---

<sup>49</sup> A. Pęczyk-Tofel, M.S. Tofel, *Czy spółka cywilna jest podatnikiem podatku VAT?*, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 1.

<sup>50</sup> E. Kosiński, *Podmiotowość spółki cywilnej*, „Monitor Prawniczy” 2002, nr 12.

<sup>51</sup> M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 180-181; J. Lic, *Podmiotowość w prawie cywilnym i prawie podatkowym*, [w:] *Zastosowanie instytucji prawa prywatnego w prawie podatkowym*, red. B. Gnela, Warszawa 2012, s. 87-90.

<sup>52</sup> Zob. J. Lic, *Spółka cywilna. Problematyka podmiotowości prawnej*, Warszawa 2013.

<sup>53</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, wyd. cyt., Warszawa 2009, s. 539.

<sup>54</sup> Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych, t.j. Dz.U. 2010 nr 101, poz. 649 ze zm. (dalej ustawa pcc).

<sup>55</sup> Dz.U. nr 45, ze zm.

nie będą podlegały podatkowi od czynności cywilnoprawnych<sup>56</sup>. Opodatkowaniu podlegać będą czynności zawarcia umowy spółki oraz jej zmian. Zakres podmiotowy tego podatku jest określony katalogiem podmiotów wskazanych w art. 4 ustawy pcc, na których ciąży obowiązek zapłaty podatku. W pierwotnej wersji<sup>57</sup> art. 5 ust. 1 ustawy pcc wskazywał, że „obowiązek zapłaty podatku [...] ciąży solidarnie na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej będących stronami czynności cywilnoprawnej”. Obecnie art. 5 ust. 1 ustawy pcc stanowi, iż obowiązek zapłaty podatku ciąży na podatnikach tego podatku. Bez wątpienia zarówno osobowe spółki handlowe, jak i wspólnicy spółek cywilnych mogli występować jako strony czynności, w rezultacie kwalifikując się swym działaniem jako podatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych. Ustawa wskazuje w art. 5 ust. 2, że jeżeli obowiązek podatkowy ciąży na kilku podmiotach albo na stronach umowy zamiany, albo wspólnikach spółki cywilnej, zobowiązanymi solidarnie do zapłaty podatku są odpowiednio te podmioty, strony umowy zamiany albo wspólnicy spółki cywilnej. Zatem zasadniczo, jeśli po stronie, na której ciąży obowiązek zapłaty podatku występuje podmiot zbiorowy, np. wspólnicy spółki cywilnej, ich odpowiedzialność jest solidarna. Aktualnie art. 4 ustawy pcc określa stronę umowy, na której ciąży obowiązek podatkowy, natomiast przed zmianami (obowiązującymi od 1 stycznia 2007 roku) ustawa wskazywała, iż obowiązek podatkowy ciąży na stronach czynności cywilnoprawnej.

### 3.4. Podatek od nieruchomości

Podatek od nieruchomości wprowadzono ustawą z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych<sup>58</sup>. Stanowi on istotne źródło dochodów samorządu gminnego. Spółki osobowe mogą być również podatnikami podatku od nieruchomości na mocy art. 3 ust. 1 ustawy. Zgodnie z jego treścią „podatnikami podatku od nieruchomości są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące: 1) właścicielami nieruchomości lub obiektów budowlanych [...]; 2) posiadaczami samoistnymi nieruchomości lub obiektów budowlanych; 3) użytkownikami wieczystymi gruntów; 4) posiadaczami nieruchomości lub ich części albo obiektów budowlanych lub ich części, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego”. Nie ulega wątpliwości możliwość nabywania praw dotyczących nieruchomości przez osobowe spółki handlowe, co skutkuje podmiotowością na gruncie podatku od nieruchomości. W odniesieniu do tych spółek stosuje się zasady powstawania zobowiązania takie same jak w odniesieniu do osób prawnych.

<sup>56</sup> Art. 2 pkt 4 ustawy pcc: „Nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne, inne niż umowa spółki i jej zmiany, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług”.

<sup>57</sup> Obowiązującej do 1 stycznia 2007 roku.

<sup>58</sup> Tekst jedn. Dz.U. 2010, nr 95, poz. 613 ze zm.

Problemy pojawiają się w odniesieniu do spółki cywilnej. Spółka ta, nie posiadając zdolności prawnej, nie może nabyć w swoim imieniu żadnego prawa, w tym prawa własności nieruchomości. W związku z tym niewłaściwe jest przyjmowanie przez organy podatkowe, iż właścicielem określonych nieruchomości jest spółka cywilna. To wspólnicy spółki cywilnej są podatnikami podatku od nieruchomości, a nie spółka. Zgodnie z treścią art. 3 ust. 4 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, jeżeli nieruchomość lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy od nieruchomości lub obiektu budowlanego ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach lub posiadaczach. Wyjątkiem od tej zasady są części wspólne budynków, w których wyodrębniono własność lokali (ust. 5 art. 3 ustawy). Organ podatkowy w przypadku wspólników spółki cywilnej będących osobami fizycznymi musi wydać odrębne decyzje, w których wymierzy należny podatek<sup>59</sup>. Decyzje takie, o identycznej treści, w których wskazany będzie przedmiot współwłasności oraz wspólnicy, muszą być zaadresowane do wszystkich<sup>60</sup> oraz skutecznie doręczone każdemu z nich<sup>61</sup>. Inaczej przedstawiać się będzie sytuacja spółki cywilnej, której wspólnikami są osoby prawne, ze względu na odmienny sposób ukształtowania momentu powstania zobowiązania podatkowego (nie na mocy decyzji, lecz *ex lege*). Osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej są obowiązane na mocy art. 6 ust. 9 ustawy: 1) w terminie do dnia 31 stycznia składać właściwemu organowi podatkowemu deklaracje na podatek od nieruchomości na dany rok podatkowy, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia okoliczności uzasadniających powstanie tego obowiązku; 2) odpowiednio skorygować deklaracje; 3) wpłacać obliczony w deklaracji podatek od nieruchomości – bez wezwania, na rachunek właściwej gminy, w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego – w terminie do dnia 15 każdego miesiąca, a za styczeń do dnia 31 stycznia.

#### 4. Podsumowanie

Sytuacja spółek osobowych doskonale ilustruje różnice w sposobie ujmowania podmiotowości na gruncie prawa cywilnego i podatkowego. Zasadniczo podmiotowość podatkowa jest pojęciem szerszym. Na mocy ustaw podatkowych obowiązek podatkowy może być nakładany na struktury czy jednostki nie będące podmiotami prawa cywilnego, czego przykładem może być spółka cywilna. Prawo podatkowe nie na-

<sup>59</sup> M. Goettel, M. Lemonnier (red.), wyd. cyt., s. 348.

<sup>60</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 stycznia 2013, sygn. akt. I SA/GI 681/12.

<sup>61</sup> Art. 6 ust. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych: „Podatek od nieruchomości na rok podatkowy od osób fizycznych [...] ustala w drodze decyzji organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania. Podatek jest płatny w ratach proporcjonalnych do czasu trwania obowiązku podatkowego, w terminach: do dnia 15 marca, 15 maja, 15 września i 15 listopada roku podatkowego”.

daje w sposób generalny i jednolity zdolności podatkowej określonym podmiotom, lecz pozostawia decyzji ustawodawcy określenie katalogu podatników poszczególnych podatków. Przykładem jest sposób traktowania spółek osobowych na gruncie podatków dochodowych – zasadniczo podmioty te są transparentne podatkowo, choć na mocy zmian w ustawie od 1 stycznia 2014 r. spółki komandytowo-akcyjne zostały uznane za podmiot podatku dochodowego od osób prawnych. O ile na gruncie prawa cywilnego określony podmiot posiada lub nie zdolność prawną, w prawie podatkowym ten sam podmiot może być podatnikiem na gruncie jednej ustawy podatkowej (tak jak spółki osobowe są podatnikami podatku od towarów i usług), natomiast inne ustawy nie będą zaliczały go do katalogu podmiotów, na których ciąży obowiązek podatkowy. Należy zauważyć, iż także w obrębie jednego podatku sytuacja w zakresie praw i obowiązków wszystkich podatników nie jest jednorodna.

Spośród wszystkich spółek osobowych największe problemy w określeniu zdolności podatkowej dotyczą spółki cywilnej, która w praktyce często traktowana jest w taki sam sposób jak handlowe spółki osobowe. Jednak brak podmiotowości na gruncie prawa cywilnego oraz odmienne stosunki majątkowe sprawiają, że stosowanie do tego typu spółek takich samych rozwiązań podatkowych, jakie odnoszą się do osobowych spółek handlowych, okazuje się być zadaniem niezwykle karkołomnym. Z tego względu słuszny wydaje się pogląd, by *de lege ferenda* przyznać spółkom cywilnym podmiotowość prawną.

## Literatura

- Bartosiewicz A., *Prowadzenie działalności gospodarczej – status podatnika VAT. Komentarz praktyczny*, System Informacji Prawnej, Lex 2010.
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, System Informacji Prawnej, Lex 2014.
- Bieniak J., Bieniak M., Nita-Jagielski G., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2014.
- Brzeziński B., *Reformy podatków i prawa podatkowego*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Franczak Ł., *Wpływ prawa podatkowego na popularność i zastosowanie instytucji spółki komandytowo-akcyjnej w Polsce*, „Transformacje Prawa Prywatnego” 2009, nr 3-4.
- Goettel M., Lemonnier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2009.
- Jamróży M. (red.), *Spółka osobowa prawa handlowego. Aspekty prawno-podatkowe, optymalizacja podatkowa*, Warszawa 2012.
- Kalinowski M., *Podmiotowość podatkowa*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawną podatnika*, Toruń 1999.
- Kosiński E., *Podmiotowość spółki cywilnej*, „Monitor Prawniczy” 2002, nr 12.
- Kulicki J., *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, Analizy nr 6 (50), Biuro Analiz Sejmowych 2011.
- Lic J., *Podmiotowość w prawie cywilnym i prawie podatkowym*, [w:] *Zastosowanie instytucji prawa prywatnego w prawie podatkowym*, red. B. Gnela, Warszawa 2012.

- Lic J., *Spółka cywilna. Problematyka podmiotowości prawnej*, Warszawa 2013.
- Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2013.
- Litwińska-Werner M., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, wyd. 3, Warszawa 2007.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009.
- Morska A., *Rozbieżności w zakresie opodatkowania spółki osobowej w ustawodawstwie wybranych państw*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 8.
- Nieradka-Bernaciak M. i in., *Spółka jawna. Zagadnienia praktyczne*, Warszawa 2012.
- Pęczyk-Tofel A., Tofel M.S., *Czy spółka cywilna jest podatnikiem podatku VAT?*, „Monitor Podatkowy” 2009, nr 1.
- Serwińska K., Narkiewicz-Tarłowska J. (red.), *PIT. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2014.
- Strzępka J.A., *Konsekwencje legislacyjnego wyodrębnienia osobowych spółek handlowych*, „Prawo Spółek” 2001, nr 9.
- Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym*, Sejm RP VII kadencji, nr druku: 1725, <http://www.sejm.gov.pl>.
- Uzasadnienie projektu ustawy – Prawo spółek handlowych opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Prawa Cywilnego*, projekt z 27 stycznia 1999 r.
- Wollgarten W., *Opodatkowanie spółek osobowych. Problemy podatkowe i bilansowe na przykładzie spółki komandytowej*, Warszawa 2013.
- Wyciśłok J., *Spółki osobowe i ich opodatkowanie. Optymalizacja podatkowa spółek osobowych*, Warszawa 2014.

## TAX SUBJECTIVITY OF PARTNERSHIPS IN THE LAST 25 YEARS

**Summary:** This article presents the problem of subjectivity of partnerships in the tax law. Tax law, otherwise than civil law, designates a catalogue of entities, which assigns the ability to have certain rights and obligations on the basis of the tax laws, not by the general rules of law. The article indicates how the issue of partnerships subjectivity was formed in the most important taxes for our financial system – income taxes, value-added tax, tax on civil law transactions and property tax.

**Keywords:** tax subjectivity, partnership taxation.