

**PRACE NAUKOWE**

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

**RESEARCH PAPERS**

of Wrocław University of Economics

**306**

# Finanse publiczne



Redaktorzy naukowi

**Jerzy Sokołowski**

**Arkadiusz Żabiński**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2013

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

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 2013

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-386-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Jan Borowiec</b> , Kryzys gospodarczy a polityka monetarna i fiskalna w strefie euro w latach 2008-2012.....	13
<b>Leszek Borowiec, Marzena Kuśmierk</b> , Kapitał żelazny w finansowaniu organizacji non-profit w Polsce .....	24
<b>Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska</b> , Determinanty wyceny rynkowej sektora bankowego w dobie kryzysu .....	37
<b>Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska</b> , Ocena sektora bankowego w Europie.....	48
<b>Iwona Dorota Czechowska</b> , Rachunki osobiste dla klientów 60+ .....	61
<b>Agnieszka Deresz, Marian Podstawka</b> , Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych mikroprzedsiębiorców w warunkach kryzysu .....	73
<b>Joanna Działo</b> , Czy Unia Europejska potrzebuje unii fiskalnej?.....	86
<b>Ryta Dziemianowicz</b> , <i>Tax expenditures</i> w konstrukcji reguły wydatkowej... ..	98
<b>Joanna Fila</b> , Mikrofinanse w Unii Europejskiej – polityka, instrumenty, efekty .....	110
<b>Beata Filipiak, Marek Dylewski</b> , Indywidualny wskaźnik zadłużenia jednostek samorządu terytorialnego – problemy dostosowawcze.....	120
<b>Piotr Gut</b> , Model odwróconej płatności ( <i>reverse charge</i> ) jako element konstrukcji podatku VAT ograniczający uszczuplenia w podatku VAT.....	132
<b>Małgorzata Magdalena Hybka</b> , Raison d'être solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej .....	143
<b>Marcin Idzik</b> , Ekskluzja finansowa – ujęcie empiryczne.....	154
<b>Maria Jastrzębska</b> , Kreacja i implementacja systemu zarządzania ryzykiem jednostki samorządu terytorialnego .....	166
<b>Piotr Karaś, Wojciech Pacut</b> , Porównanie działania banków islamskich i konwencjonalnych – przypadek Zjednoczonych Emiratów Arabskich ...	178
<b>Anna Kobialka</b> , Wykorzystanie funduszy unijnych w finansowaniu wydatków inwestycyjnych jednostek samorządu terytorialnego lubelszczyzny .....	190
<b>Teresa Kondrakiewicz</b> , Dywersyfikacja jako kierunek rozwoju grup kapitałowych.....	200
<b>Iwa Kuchciak</b> , Problematyka nadmiernego zadłużania w kontekście wykluczenia finansowego.....	213
<b>Elwira Leśna-Wierszołowicz</b> , Koncepcja wielofunduszowości w drugim filarze systemu emerytalnego w Polsce .....	225
<b>Paweł Marszałek</b> , Finansyzacja w Polsce – ciekawostka teoretyczna czy realny problem?.....	235
<b>Grzegorz Matysek</b> , Opodatkowanie dochodów spółek osobowych w Polsce – konieczność zmian.....	247

<b>Danuta Milaszewicz</b> , Stabilność fiskalna jako przymus w polityce fiskalnej	260
<b>Magdalena Miszczuk</b> , Zróżnicowanie sytuacji finansowej wybranych jednostek samorządu terytorialnego na podstawie indywidualnego wskaźnika zadłużenia .....	272
<b>Anna Murdoch</b> , Wejście Polski do strefy euro a długoterminowe cele rozwoju kraju .....	285
<b>Piotr Ptak</b> , Polityka wydatków publicznych w Polsce w latach 2008-2012....	298
<b>Witold Rakowski</b> , Zróżnicowanie wydatków gmin i powiatów na oświatę w latach 2005-2010 w układzie przestrzennym .....	311
<b>Halina Rechul</b> , Samodzielność finansowa jednostek samorządu terytorialnego w Polsce.....	325
<b>Wioleta Samitowska</b> , Fundusze pożyczkowe i fundusze poręczeń kredytowych jako instrumenty finansowego wsparcia MŚP .....	338
<b>Przemysław Siudak</b> , Specjalne strefy ekonomiczne jako instrument generujący oszczędności budżetu państwa z tytułu zatrudniania bezrobotnych..	351
<b>Andrzej Sobczyk</b> , Dynamika wydatków inwestycyjnych i liczby mieszkańców w gminach województwa zachodniopomorskiego w latach 2008-2011 .....	362
<b>Michał Sosnowski</b> , Progresywne i proporcjonalne opodatkowanie przedsiębiorstw osób fizycznych w Polsce .....	372
<b>Feliks Marek Stawarczyk</b> , Kryzys finansowy a sytuacja banków krajowych w Niemczech .....	386
<b>Igor Styn</b> , Wpływ zmian w MSSF 9 na wyniki finansowe największych dwóch banków działających w Polsce oraz na ich politykę kredytową .....	397
<b>Magdalena Syrkiewicz-Świtłała, Tomasz Holecki, Katarzyna Kłyta</b> , Możliwości wprowadzenia prywatnych ubezpieczeń zdrowotnych do powszechnego systemu ochrony zdrowia w Polsce w opinii mieszkańców powiatu tarnogórskiego .....	409
<b>Waldemar Szczepaniak</b> , Ocena sytuacji finansowej publicznych uczelni technicznych w Polsce w latach 2004-2011 .....	418
<b>Tomasz Śmietanka</b> , Gospodarka finansowa gminy miejsko-wiejskiej Kozienice w latach 2003-2012 .....	430
<b>Tomasz Uryszek</b> , Zadłużenie sektora samorządowego w krajach Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego .....	442
<b>Alina Walenia</b> , Zarządzanie ryzykiem w sektorze samorządowych finansów publicznych .....	454
<b>Jerzy Wąchoł</b> , Spowolnienie gospodarcze i problemy długu publicznego na świecie w świetle danych statystycznych .....	466
<b>Radosław Witczak</b> , Wykorzystanie metod szacowania podstawy opodatkowania do określenia wysokości zobowiązań podatkowych .....	478
<b>Iwona Wojciechowska-Toruńska</b> , „Pakt fiskalny” a polityka fiskalna .....	488

<b>Katarzyna Wójtowicz</b> , Udziały samorządów w podatkach państwowych – własne czy obce źródło dochodów JST? Dylematy teorii a praktyka budżetowa wybranych państw.....	501
<b>Dorota Wyszowska</b> , Stan finansów jednostek samorządu terytorialnego jako determinanta wykorzystania środków pomocowych Unii Europejskiej w perspektywie 2014-2020 .....	513
<b>Jolanta Zawora</b> , Samodzielność finansowa samorządów gminnych w warunkach spowolnienia gospodarczego.....	523
<b>Anna Zielińska-Chmielewska</b> , Ocena realizacji strategii płynności finansowej GK Tarczyński SA w ujęciu dochód-ryzyko .....	534
<b>Dagmara Zuzek</b> , Faktoring jako niekonwencjonalne źródło finansowania mikro- i małych przedsiębiorstw w Polsce.....	547
<b>Arkadiusz Żabiński</b> , Realizacja zasady równości opodatkowania czynników wytwórczych w wybranych krajach europejskich.....	558

## Summaries

<b>Jan Borowiec</b> , Economic crisis and monetary and fiscal policies in the euro zone in the years 2008-2012 .....	23
<b>Leszek Borowiec, Marzena Kuśmierk</b> , Endowment capital and funding sources in non-profit organizations .....	36
<b>Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska</b> , Determinants of market valuation of the banking sector during the recent financial crisis .....	47
<b>Patrycja Chodnicka, Katarzyna Niewińska</b> , Assessment of the banking sector in Europe .....	60
<b>Iwona Dorota Czechowska</b> , Personal accounts for clients 60+.....	72
<b>Agnieszka Deresz, Marian Podstawka</b> , Personal income tax on small entrepreneurs in times of crisis .....	85
<b>Joanna Działo</b> , Does the European Union need a fiscal union? .....	97
<b>Ryta Dziemianowicz</b> , Tax expenditures in the construction of the expenditure rule.....	109
<b>Joanna Fila</b> , Microfinance in European Union – policy, instruments, effects .....	119
<b>Beata Filipiak, Marek Dylewski</b> , Personal debt ratio of local government – system problems .....	131
<b>Piotr Gut</b> , Reverse charge model as an element of the VAT system, preventing it from tax abuse .....	142
<b>Małgorzata Magdalena Hybka</b> , Raison d'être of the joint and several liability for value added tax purposes.....	153
<b>Marcin Idzik</b> , Financial exclusion – empirical approach.....	165
<b>Maria Jastrzębska</b> , Creation and implementation of the risk management system of territorial self-government unit .....	177

<b>Piotr Karaś, Wojciech Pacut</b> , Islamic vs. conventional banking – the case of United Arab Emirates.....	189
<b>Anna Kobialka</b> , European Union funds use in financing of territorial self-governments units' investment in Lublin region.....	199
<b>Teresa Kondrakiewicz</b> , Diversification strategy in the process of holding companies development.....	212
<b>Iwa Kuchciak</b> , The issue of overindebtedness in the context of financial exclusion .....	224
<b>Elwira Leśna-Wierszółowicz</b> , The concept of multifunding in the second pension pillar in Poland .....	234
<b>Paweł Marszałek</b> , Financialization in Poland – theoretical curiosity or the real problem?.....	246
<b>Grzegorz Matysek</b> , Income taxation of partnerships in Poland – the necessity of changes .....	259
<b>Danuta Milaszewicz</b> , Fiscal stability as a coercion in fiscal policy .....	271
<b>Magdalena Miszczuk</b> , Diversity of the financial situation of selected self-government units under individual debt indicator.....	284
<b>Anna Murdoch</b> , Poland's entry into the Eurozone vs. its long term growth objectives .....	297
<b>Piotr Ptak</b> , Public spending policy in Poland in the years 2008-2012 .....	310
<b>Witold Rakowski</b> , Variation of educational spending by communities and counties across regions in 2005-2010 .....	324
<b>Halina Rechul</b> , Financial independence of local government units in Poland .....	337
<b>Wioleta Samitowska</b> , Loan funds and credit guarantee funds as instruments of financial support for SME.....	350
<b>Przemysław Siudak</b> , Special economic zones as an instrument generating savings for the state budget through the employment of the unemployed .	361
<b>Andrzej Sobczyk</b> , Dynamics of capital expenditure and population in communities of Western Pomeranian Voivodeship in the years 2008-2011 .....	371
<b>Michał Sosnowski</b> , Progressive and proportional taxation of natural persons' enterprises in Poland.....	385
<b>Feliks Marek Stawarczyk</b> , Financial crisis and <i>Landesbanken</i> problems in Germany .....	396
<b>Igor Styn</b> , How changes in IFRS 9 can affect net earnings of two biggest banks operating in Poland and their loan policy .....	408
<b>Magdalena Syrkiewicz-Świtła, Tomasz Holecki, Katarzyna Kłyta</b> , Possibilities of introducing private insurance in the public health care system in Poland in the opinion of the inhabitants of Tarnowskie Góry county .....	417
<b>Waldemar Szczepaniak</b> , Assessment of financial situation of technical universities in Poland between 2004-2011 .....	429

---

<b>Tomasz Śmietanka</b> , Financial economy of the urban-rural commune of Kozienice in the years 2003-2012.....	441
<b>Tomasz Uryszek</b> , Local and regional government sector debt in the European Union countries during the economic crisis.....	453
<b>Alina Walenia</b> , Risk management in the self-government public finance sector.....	465
<b>Jerzy Wąchol</b> , Economic slowdown and problems with public debt in the world in the light of statistical data .....	477
<b>Radosław Witczak</b> , The use of tax base estimation methods for the determination of the amount of tax liability.....	487
<b>Iwona Wojciechowska-Toruńska</b> , “Fiscal Pact” vs. fiscal policy .....	500
<b>Katarzyna Wójtowicz</b> , Local governments tax sharing arrangements – own or external source of revenues? Theoretical dilemmas vs. practical experiences of several European countries .....	512
<b>Dorota Wyszowska</b> , Financial standing of local self-government entities as a determinant of using of European Union aid in the perspective of 2014-2020 .....	522
<b>Jolanta Zawora</b> , Financial independence of communes during economic slowdown .....	533
<b>Anna Zielińska-Chmielewska</b> , Assessment of strategies of working capital financial liquidity in the concept of risk-return analysis on GK Tarczyński SA .....	546
<b>Dagmara Zuzek</b> , Factoring as an unconventional source of financing activities of micro and small enterprises in Poland.....	557
<b>Arkadiusz Żabiński</b> , The implementation of the principle of equality in the taxation of factors of production in selected European countries .....	567

**Grzegorz Matysek**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

---

## OPODATKOWANIE DOCHODÓW SPÓŁEK OSOBOWYCH W POLSCE – KONIECZNOŚĆ ZMIAN

---

**Streszczenie:** W artykule poruszono zagadnienie opodatkowania dochodów osiąganych przez wspólników spółek osobowych w Polsce. Zidentyfikowano główne obszary problematyczne, które – ze względu na niedostateczny zakres normatywnych uregulowań, nadmierną ogólnikowość i nieprecyzyjność przepisów podatkowych – można uznać za jedną z istotnych wad ograniczających atrakcyjność spółek osobowych jako formy prowadzenia działalności gospodarczej. Identyfikacja tego rodzaju trudności jest niezbędnym wstępnym etapem dla określenia przyszłych pożądanych kierunków zmian w obszarze opodatkowania dochodów osiąganych przez spółki osobowe.

**Słowa kluczowe:** opodatkowanie, spółka osobowa, podatek dochodowy, wspólnik.

### 1. Wstęp

Jedną z dopuszczalnych i relatywnie powszechnych form prowadzenia działalności gospodarczej na świecie jest spółka osobowa<sup>1</sup>. Zgodnie z obowiązującym w Polsce porządkiem prawnym typologia tych spółek obejmuje oprócz spółki regulowanej przez przepisy kodeksu cywilnego<sup>2</sup> również cztery spółki handlowe<sup>3</sup>. Dwie spośród

<sup>1</sup> B.T. Borden, *Aggregate-plus theory of partnership taxation*, "Georgia Law Review", vol. 43/2009, s. 719.

<sup>2</sup> Jak wskazuje P. Nazaruk, spółka cywilna nie jest podmiotem prawa cywilnego, jednocześnie nie będąc osobą prawną, nie jest również jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej wyposażoną w zdolność prawną. Por. A. Stępień-Sporek, K. Jędrej, G. Karaszewski, J. Knabe, B. Ruszkiewicz, P. Nazaruk, G. Sikorski, J. Ciszewski, *Kodeks cywilny. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, wydanie elektroniczne LexPolonica, Warszawa 2012. Cywilnoprawny charakter poszczególnych spółek osobowych pozostaje poza zakresem rozważań zawartych w niniejszym opracowaniu. Podkreślenia wymaga to, że przepisy prawa podatkowego nie traktują jednolicie spółek osobowych na gruncie wszystkich podatków. Por. M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 1999, s. 244.

<sup>3</sup> Do grupy spółek osobowych zaliczyć można również europejskie zgrupowanie interesów gospodarczych (EZIG). Por: art. 7 Ustawy z dnia 4 marca 2005 r. *o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej* (DzU 2005, nr 62, poz. 551 ze zm.) oraz Rozporządzenie Rady (EWG) nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. *w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG)* (DzUrzUE L 1985, nr 199, poz. 1).



handlowych spółek osobowych – spółka partnerska i spółka komandytowo-akcyjna są relatywnie nowymi typami spółki przeniesionymi do polskiego prawa z kultury prawnej niemieckiej i amerykańskiej<sup>4</sup>.

Celem artykułu jest zidentyfikowanie głównych zakłóceń w funkcjonowaniu spółek osobowych w Polsce jako podmiotów transparentnych dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym<sup>5</sup>. Ujawniające się problemy związane z opodatkowaniem wspólników tych spółek, brak precyzyjnych regulacji normatywnych odnoszących się zarówno do osób fizycznych, jak i osób prawnych, będących uczestnikami tych spółek, niejednorodność poglądów wyrażanych przez organy podatkowe i sądy administracyjne stanowią aktualnie jedną z istotnych wad ograniczających atrakcyjność prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorców w formie spółek osobowych. Paradoksalnie zaś sposób opodatkowania zysków osiągniętych przez spółki osobowe jest jednocześnie podstawową ich zaletą<sup>6</sup>. Identyfikacja tego rodzaju trudności jest niezbędnym wstępnym etapem dla określenia przyszłych pożądanych kierunków zmian w obszarze opodatkowania dochodów osiągniętych przez spółki osobowe.

## 2. Ogólna charakterystyka zasad opodatkowania dochodów spółek osobowych w Polsce

Spółki osobowe w Polsce nie są podmiotem podatku dochodowego. Zasada ta nie dotyczy tylko polskiego porządku prawnego<sup>7</sup>. W systemach podatkowych różnych państw opodatkowanie zysków wypracowywanych przez spółki niewyposażone w osobowość prawną zasadniczo następuje na poziomie wspólników takiej spółki, przy czym poszczególne państwa w zakresie własnych jurysdykcji podatkowych mogą uczynić i czynią w drodze wyjątku niektóre takie spółki podatnikami podatku

---

<sup>4</sup> E. Boniuszko, *Prawo handlowe dla praktyków z wzorami umów, uchwał i regulaminów*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, wydanie elektroniczne LexPolonica, Warszawa 2002.

<sup>5</sup> Podział na spółki transparentne i nietransparentne podatkowo dotyczy wyłącznie zdolności do bycia podatnikiem. Nieposiadanie tej zdolności nie jest równoznaczne z brakiem konieczności stosowania w ogóle przez taką spółkę przepisów z zakresu podatku dochodowego. Zob. Ł. Karczyński, *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 157.

<sup>6</sup> W doktrynie wskazuje się wręcz, że przy aktualnie krytykowanym stanie regulacji prawa cywilnego w części dotyczącej np. spółki jawnej transparentność opodatkowania podatkiem dochodowym jest w zasadzie jedynym uzasadnieniem dla praktycznego wykorzystania tej formy organizacyjno-prawnej przy prowadzeniu działalności gospodarczej. A.W. Wiśniewski, *Kilka uwag w sprawie reformy prawa osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9, Wolters Kluwer Polska, s. 27.

<sup>7</sup> Por. J. Rabkin, M.H. Johnson, *The partnership under the federal tax laws*, “Harvard Law Review”, vol. LV, no. 6, April 1942, s. 911.

dochodowego<sup>8</sup>. Ustawodawstwa wewnętrzne mogą więc różnić się między sobą pod względem traktowania spółek osobowych<sup>9</sup>.

Polskie regulacje prawne odnoszące się do zasad opodatkowania spółek osobowych są wciąż relatywnie ubogie. Ze względu zaś na *sui generis* „mieszany” charakter podmiotowości prawno-podatkowej spółek osobowych (zyski osiągane w danym okresie przez spółkę osobową – z uwagi na odmienny status jej wspólników – mogą być opodatkowane zarówno podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jak i podatkiem dochodowym od osób prawnych) wydaje się, że prawodawca winien w procesie stanowienia prawa w sposób szczególny uwzględniać tę okoliczność. Jednoczesne uczestnictwo w spółce osobowej osób fizycznych i prawnych powoduje, że do opodatkowania zysków spółki osobowej stosuje się normy szczegółowego prawa materialnego zawarte w dwóch odrębnych ustawach podatkowych. Ustawy podatkowe nie zawierają regulacji, do których stosowania zobowiązane wprost byłyby spółki osobowe (wszak nie są one podatnikami podatku dochodowego), lecz w praktyce, prowadząc stosowną ewidencję rachunkową (zgodnie z ustawą o rachunkowości) dla celów rozliczeń podatkowych wspólników, muszą stosować dwa odrębne i różniące się między sobą reżimy prawne.

W ostatnich latach prawodawca, dostrzegając problem skąpości regulacji odnoszących się do spółek niemających osobowości prawnej, podjął próby pełniejszego i bardziej szczegółowego normatywnego ujęcia w ustawach podatkowych zasad opodatkowania spółek osobowych. Niestety, co należy podkreślić, zmiany te nie miały charakteru kompleksowego. Nie były one ukierunkowane na zbudowanie regulacji wyczerpujących, systemowo regulujących zasady opodatkowania dochodów osiąganych przez spółki osobowe (od momentu zawiązania spółki, wyposażenia jej w majątek, przez ewentualne restrukturyzacje, aż do czasu jej likwidacji), lecz są to jedynie rozwiązania fragmentaryczne, będące próbami uszczelnienia systemu opodatkowania dochodów, podyktowanymi względami czysto fiskalnymi, i „wymuszone” przez ukształtowaną niekorzystną dla stanu finansów publicznych linię orzeczniczą sądów administracyjnych.

Podstawowymi regulacjami odnoszącymi się do opodatkowania dochodów osiąganych przez spółki osobowe są art. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz merytoryczny jego odpowiednik art. 8 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z ogólną dyspozycją tych przepisów przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną (oraz koszty ich uzyskania)

<sup>8</sup> Nadanie statusu podatnika podatku dochodowego (*corporate income tax*) spółce niemającej osobowości prawnej w państwie jej siedziby (stającym się tym samym państwem jej podatkowej rezydencji) powoduje, że również w innych krajach taka spółka (w zakresie dochodów uzyskiwanych poza krajem jej rezydencji, podlegających w tym innym kraju ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu) staje się podatnikiem podatku dochodowego przewidzianego dla osób prawnych (por. art. 1 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Zob. również raport OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*, Paris, 20 January 1999.

<sup>9</sup> *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, tłum. K. Bany, ABC Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011, s. 55.

określa się i łączy z przychodami (kosztami) każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku<sup>10</sup>.

### 3. Główne obszary problematyczne z zakresu opodatkowania dochodów osiągniętych przez spółki osobowe

Do podstawowych zidentyfikowanych problematycznych zagadnień związanych z funkcjonowaniem spółek osobowych należy zaliczyć:

1. Na etapie zawiązywania/powoływania spółki osobowej:
  - a) przekształcenie spółki kapitałowej w spółkę osobową (problem z identyfikacją kategorii tzw. zysków niepodzielonych, podlegających opodatkowaniu na moment przekształcenia)<sup>11</sup>,
  - b) zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych wnoszonych do spółek osobowych (czy może to być wartość rynkowa czy też historyczna cena nabycia)<sup>12</sup>,
  - c) wydatki ponoszone w związku z zawiązaniem spółki osobowej (problem z jednoznacznym ustaleniem strony uprawnionej do uznania tych wydatków za koszty uzyskania przychodów oraz problem z ustaleniem daty potrącalności tych kosztów),

---

<sup>10</sup> Poszczególne regulacje zawarte odpowiednio w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych różnią się między sobą. Różnice te nabierają znaczenia w szczególności w zakresie, w jakim wspólnikami jednej spółki osobowej są równocześnie wskazane obydwie kategorie podatników. Ustawodawca poprzez niezachowanie jednolitości zapisów doprowadza do zróżnicowania pozycji podatkowej poszczególnych wspólników w zależności od ich prawno-podatkowego statusu. Choć różnice zdają się niewielkie, pojawia się pytanie o ich uzasadnienie (np. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje, że określony klucz podziału przychodów i kosztów stosuje się również do *zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku*, jednocześnie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych stanowi tylko o ulgach podatkowych; w zamian za to druga z wymienionych ustaw dopuszcza zasadę proporcjonalnego rozliczania pomiędzy wspólników strat, podczas gdy ustawa dotycząca osób prawnych na ten temat milczy).

<sup>11</sup> M. Thedy, Ł. Kupryjańczuk, *Kto nie ma racji w sprawie opodatkowania zysków zatrzymanych*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 18 lutego 2013 r. Zob. również interpretację indywidualną dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 22 listopada 2012 r., znak: IPTPB3/423-279/12-4/MF, interpretację indywidualną dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 października 2012 r., znak: IPPB3/423-510/12-4/DP), wyrok WSA w Olsztynie z 9 stycznia 2013 r. (I SA/Ol 689/12), wyrok WSA w Rzeszowie z 6 listopada 2012 r. (I SA/Rz 891/12), wyrok WSA we Wrocławiu z 18 maja 2012 r. (I SA/Wr 208/12), wyrok NSA z 19 kwietnia 2012 r. (II FSK1863/10).

<sup>12</sup> Zob. A. Mariański, *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych (I)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 22-23; A. Mariański, *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych po zmianach obowiązujących od 1.01.2011 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 2, s. 41.

d) wyposazenie spółki osobowej w majątek (problem ewentualnych skutków podatkowych dla wspólnika zbywającego majątek na skutek wniesienia tego majątku do spółki osobowej)<sup>13</sup>,

2. Na etapie funkcjonowania spółki osobowej:

a) zmiany w trakcie roku podatkowego wysokości udziałów w zysku poszczególnych wspólników (problem z jednoznacznym przyporządkowaniem poszczególnym wspólnikom w rocznym rozliczeniu podatkowym wartości przypadających na nich przychodów i kosztów, w szczególności w zakresie, w jakim wspólnicy w trakcie roku pobierali zaliczki na poczet przyszłego podziału zysku)<sup>14</sup>,

b) wypłata zysków dla akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej (problem z jednoznacznym ustaleniem reguł opodatkowania dywidendy pobieranej przez akcjonariusza, a w szczególności daty powstania obowiązku podatkowego oraz – w zakresie osób fizycznych – źródła przychodów, do których należy zaliczyć otrzymywaną dywidendę)<sup>15</sup>,

<sup>13</sup> Ze względu na zasadniczy, wręcz podstawowy charakter wskazanej operacji gospodarczej zagadnienie to zostało ujęte w zestawieniu, pomimo że problem ten dotyczy podmiotów niebędących jeszcze podatnikami z tytułu uczestniczenia w zyskach/dochodach spółki osobowej, a podmiotów nabywających dopiero status takiego wspólnika. Od 2011 r. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wyłącza z przychodów podatkowych takie wartości (art. 12 ust. 4 pkt 3c), zaś w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzono stosowne zwolnienie przedmiotowe (art. 21 ust. 1 pkt 50b). W tym miejscu można sformułować wątpliwość, czy wnoszący w ogóle uzyskuje jakikolwiek przychód z tego tytułu, który w następstwie można by wyłączyć/zwolnić z opodatkowania. Ponadto ze względu na wprowadzenie tych regulacji dopiero od stycznia 2011 r. pojawia się wątpliwość, czy przed 2011 r. tego rodzaju zdarzenia wiązały się z koniecznością opodatkowania takich przychodów po stronie osoby zbywającej majątek. Por. Uzasadnienie do 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) oraz wyrok NSA z 22 września 2010 r. (II FSK 836/09).

<sup>14</sup> Zob. Interpretacja indywidualna z 28 marca 2012 r. dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, znak: IPTPB3/423-4/12-2/KJ; Wyrok WSA w Łodzi z 20 września 2012 r. (I SA/Łd 836/12); Interpretacja indywidualna z 10 marca 2010 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-984/09-2/MT; Interpretacja indywidualna z 3 grudnia 2009 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-674/09-2/AM; Interpretacja indywidualna z 28 czerwca 2010 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-370/10-2/AM; Interpretacja indywidualna z 1 lipca 2011 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, znak: ILPB1/415-553/11-5/AGr. Por. również: B. Hudziak, *Wspólnik nie powinien płacić podatku od niepodzielonego zysku*, „Rzeczpospolita”, 6 maja 2011 r.; M. Kowalska, A. Sewerynek, *Korekta przychodów i kosztów podatkowych na skutek zmiany udziału w zysku w spółce komandytowo-akcyjnej*, „Monitor Podatkowy” 1/2013, s. 53-55.

<sup>15</sup> Zob. Wyrok NSA z 15 lipca 2010 r. (II FSK 2/10); Wyrok NSA z 23 października 2012 r. (II FSK 382/11); Wyrok NSA z 26 kwietnia 2012 r. (II FSK 1070/10); Wyrok WSA w Krakowie z 20 grudnia 2007 r. (I Sa/Kr 1181/07); Uchwała siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r. (II FPS 1/11), interpretacja ogólna z 11 maja 2012 r., znak: DD5/033/1/12/KSM/DD-125; Postanowienie NSA z 18 grudnia 2012 r. (II FSK 754/11); Interpretacja indywidualna z 2 lipca 2012 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-371/12-2/IF. Na temat niejednorodności w procesie stosowania prawa podatkowego w analizowanym zakresie zob. również A. Hanusz, *Sądy nie są od poprawiania*

c) transakcje w ramach podmiotów ze sobą powiązanych (problem jednoznacznej identyfikacji obowiązków opracowania dokumentacji cen transferowych w sytuacji przeprowadzania transakcji np. pomiędzy spółką a jej wspólnikiem)<sup>16</sup>,

d) opodatkowanie nierezydenta z tytułu posiadania statusu wspólnika w spółce osobowej (problem statusu spółki jako zakładu w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania)<sup>17</sup>,

e) zasady ustalania wartości początkowej środków trwałych przy spółce osobowej, w której wspólnikami są jednocześnie osoba fizyczna i prawna (brak przepisów regulujących konsekwencje wynikające z odmienności regulacji prawnych przewidzianych w ustawach podatkowych, adresowanych do poszczególnych kategorii podatników)<sup>18</sup>,

f) indywidualne wydatki ponoszone przez osobę fizyczną będącą wspólnikiem w spółce osobowej (problem braku możliwości przyporządkowania do danego wspólnika kosztów uzyskania przychodów w innej proporcji, aniżeli wynika to z prawa danego wspólnika do udziału w zysku)<sup>19</sup>,

3. Na etapie likwidacji/rozwiązania spółki osobowej/odejścia wspólnika ze spółki:

a) wycena środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych w wyniku likwidacji spółki osobowej przez wspólnika, który tak otrzymany majątek będzie wykorzystywał w prowadzonej przez siebie działalności gospodar-

---

*przepisów*, „Rzeczpospolita”, 4 lutego 2013 r.; Ł. Mazur (red.), *Optymalizacja podatkowa*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2012, s. 159-167.

<sup>16</sup> Por. Interpretację dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 grudnia 2011 r., znak: IBP-BI/2/423-1157/11/AP, wskazującą, że takiego obowiązku nie ma, oraz prezentującą pogląd odmienny Interpretację dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lutego 2012 r., znak: IPPB5/423-1079/11-2/DG. Zob. T. Rysiak, *W oczekiwaniu na zmianę ustawy o CIT*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 4 marca 2013 r.

<sup>17</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z 19 grudnia 2012 r. (I SA/Po 887/12); Wyrok WSA w Poznaniu z 4 grudnia 2012 r. (sygn. akt I SA/Po 731/12); Wyrok WSA w Warszawie z 8 listopada 2012 r. (III SA/Wa 3535/11). Zob. również: Ł. Zalewski, *Cyprijski udziałowiec SKA z podatkiem*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 6 marca 2013 r.; A. Cloer, M. Jamroży, *Kontrowersje wokół opodatkowania dywidend otrzymanych przez spółkę osobową*, „Monitor Podatkowy” 6/2012, s. 11-15; K. Budasz, W. Komer, *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Opodatkowanie płatności do odbiorców zagranicznych*, Difin, Warszawa 2012, s. 105-109.

<sup>18</sup> Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dopuszcza rozwiązania, których nie zawiera ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (możliwość wyceny wartości przez podatnika albo biegłego, możliwość uproszczonego określenia wartości początkowej budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych, por. art. 22g ust. 8-10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

<sup>19</sup> Problem ten można zobrazować następującym przykładem: w spółce osobowej tylko jeden ze wspólników (będący osobą fizyczną) jest zobowiązany do opłacania składek na fundusz pracy. Jest to obligatoryjny tylko dla tego jednego wspólnika wydatek (wydatek niejako „indywidualny”), ale jest „rozliczany” na wszystkich wspólników zgodnie z określonym prawem do udziału w zysku. W tym kontekście należy podnieść, iż zasadne byłoby dopuszczenie przez prawodawcę – w zakresie kosztów uzyskania przychodów – odstępstw od sztywnej reguły rozliczania kosztów tylko w oparciu o prawo danego wspólnika do udziału w zysku spółki osobowej.

czej (problem dopuszczalności ustalania wartości majątku według wartości rynkowej)<sup>20</sup>,

b) wypłata na rzecz wspólników przez likwidowaną spółkę osobową, powstałą z przekształcenia spółki kapitałowej, środków pieniężnych, które odpowiadają równowartości zysków zgromadzonych w spółce kapitałowej i przekazanych przed jej przekształceniem na kapitał zapasowy lub rezerwy (problem braku w ogóle opodatkowania takich środków)<sup>21</sup>,

c) dochody ze zbycia ogółu praw i obowiązków przez wspólnika (osobę fizyczną) są objęte progresywnym podatkiem dochodowym, co można postrzegać jako niesprawiedliwe względem faktu, że zbycie udziałów/akcji w spółkach kapitałowych objęte jest podatkiem liniowym.

#### 4. Wnioski *de lege ferenda*

Na podkreślenie zasługuje to, że zasady opodatkowania winny być formułowane przez prawodawcę w taki sposób, aby obowiązujące regulacje były czytelne dla ich adresatów, przez co zapewniona będzie możliwość ich powszechnego stosowania<sup>22</sup>. Nie do zaakceptowania jest bowiem taki stan, w którym odkodowanie we własnym zakresie przez podatników hipotezy, dyspozycji i sankcji, wynikających z tekstu normatywnego, nie jest w praktyce możliwe, zaś regułą staje się konieczność wyjaśniania treści poszczególnych przepisów przez organy podatkowe czy sądy administracyjne. Aktualnie bowiem jakiegokolwiek działania wspólników spółek osobowych ukierunkowane na zmiany w spółce (takie jak: przenoszenie aktywów w formie wkładu do spółki, zmiana wysokości umownego udziału wspólników w zyskach spółki, przekształcenie spółki w spółkę osobową, a do niedawna również umowne ustalanie dla danego wspólnika różnego udziału w zyskach oraz w stratach spółki osobowej<sup>23</sup>), ze względu na ryzyko podatkowe, nie może być przeprowadzone bez

<sup>20</sup> Por. Wyrok NSA z 31 sierpnia 2012 r. (II FSK 2607/10). Problematiczne jest również ustalenie jednoznacznych skutków podatkowych późniejszego odpłatnego zbycia takiej rzeczy przez wspólnika (wątpliwość budzi wartość, którą będzie można uznać za podatkowy koszt przy tym zbyciu).

<sup>21</sup> A. Miarkowski, *To już ostatni dzwonek, aby zoptymalizować biznes*, „Rzeczpospolita”, 21 stycznia 2013 r.

<sup>22</sup> Zgodnie z § 6-§ 8 Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” przepisy ustawy winny być redagowane tak, aby dokładnie i w sposób zrozumiały dla adresatów zawartych w nich norm wyrażały intencje prawodawcy. Jednocześnie w ustawie należy posługiwać się poprawnymi wyrażeniami językowymi (określeniami) w ich podstawowym i powszechnie przyjętym znaczeniu, unikając – na ile jest to możliwe – stosowania profesjonalizmów, wyrazów obcojęzycznych oraz neologizmów. Jednocześnie zdania winny być redagowane w sposób jak najprostszy konstrukcyjnie (najlepiej jednokrotnie złożone) zgodnie z powszechnie przyjętymi regułami składni języka polskiego.

<sup>23</sup> Co wynikało z niedookreślenia do 2010 r. w przepisach podatkowych, o jaki udział chodziło ustawodawcy przy ustalaniu zasad podziału podatkowych przychodów i kosztów na poszczególnych wspólników (czy chodziło o udział w zyskach, czy też dopuszczalne było przyjęcie jako klucza podziału ustalonego w umowie udziału w stratach).

uprzedniego złożenia przez zainteresowanych wniosku do ministra finansów o wydanie interpretacji indywidualnej, potwierdzającej prawidłowość oceny skutków podatkowych planowanego przedsięwzięcia.

Zasadność wprowadzenia zmian w zakresie przepisów regulujących funkcjonowanie spółek osobowych nie dotyczy tylko sfery opodatkowania. W doktrynie postulowana jest konieczność przeprowadzenia głębokiej reformy prawa spółek osobowych. Reforma taka powinna uporządkować zagadnienia powstające zarówno na styku handlowych spółek osobowych ze spółką cywilną, jak i w obszarze potencjalnej konkurencji handlowych spółek osobowych i kapitałowych. Zmiany wymaga zakres obowiązującej spółki osobowe jawności danych i regulacja wkładów (należy znieść zakaz spółki bezwkładowej) oraz związane z tymi kwestiami wymagania rejestrowe. Potrzebne jest też wypełnienie luki, jaką stanowi brak szczególnych zasad reprezentacji spółki w stosunku wewnętrznym (między wspólnikami). Najkrócej rzecz ujmując, handlowe spółki osobowe są przeregulowane – potrzebna jest im racjonalna, ale zdecydowana liberalizacja<sup>24</sup>. Jednocześnie należy się liczyć z tym, że wszelkim istotnym przyszłym zmianom dokonywanym w zakresie prawa cywilnego winny automatycznie towarzyszyć odpowiednie korekty prawa podatkowego. Brak zmian dostosowawczych w sferze opodatkowania może bowiem wówczas całkowicie zniweczyć dotychczasowy dorobek nauki i praktyki w zakresie opodatkowania spółek osobowych.

Problemy ze stosowaniem przepisów regulujących zasady opodatkowania spółek osobowych to nie tylko cecha charakterystyczna dla polskiego prawodawstwa. Również w USA krytykowany jest brak przejrzystości tamtejszych przepisów<sup>25</sup>. Za jedną z przyczyn takiej sytuacji uznaje się niedookreślenie w teorii prawa gospodarczego ideologicznego charakteru spółki osobowej, która – w zależności od koncepcji – uznawana może być za podmiot odrębny od swoich członków (*entity concept*), albo też – jedynie za pewną określoną zbiorowość, składającą się z tworzących tę zbiorowość wspólników (*aggregate concept*). W zależności od podejścia bardziej lub mniej uwypuklana jest prawna podmiotowość takiej spółki, która może implikować zasady opodatkowania dochodów przez nią osiągniętych. Podobnie jak w Polsce trudności w stosowaniu prawa podatkowego wobec spółek osobowych wynikają również ze zróżnicowania cywilnoprawnego charakteru spółek przy jednoczesnym braku wyraźnego odzwierciedlenia tych różnic w prawie podatkowym. Jedynie wówczas opodatkowanie dochodów spółek osobowych nie będzie wywoływało kontrowersji, gdy zarówno ci, którzy stosują prawo podatkowe, jak i ci, któ-

<sup>24</sup> A.W. Wiśniewski, wyd. cyt., s. 26-30. Zob także: P. Piniór, *O potrzebie zmian prawa spółek handlowych w zakresie regulacji spółek osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9, Wolters Kluwer Polska – LEX, s. 45-48; U. Promińska, *W sprawie modelowej konstrukcji handlowych spółek osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9, Wolters Kluwer Polska – LEX, s. 10-13.

<sup>25</sup> B.T. Borden, wyd. cyt., s. 719. Por. również J. Rabkin, M.H. Johnson, wyd. cyt., s. 910-949. Na temat dysfunkcji zasad opodatkowania spółek osobowych w USA zob. A. Monroe, *Integrity in taxation: Rethinking partnership tax*, „Alabama Law Review”, vol. 64/2012, s. 289-334.

rzy je stanowią, w pełni rozumieć i akceptować będą istotę spółek osobowych<sup>26</sup>. Spółki są bowiem podmiotami, które dzięki efektowi synergii osiąganemu na skutek połączenia wysiłku wspólników mogą przynosić więcej korzyści ekonomicznych (zarówno dla samych wspólników, jak i otoczenia w którym funkcjonują, w tym dla władzy publicznej), aniżeli prosta suma efektów osiągniętych dzięki indywidualnym przedsięwzięciom gospodarczym podejmowanym przez poszczególnych założycieli spółki. Prawo podatkowe nie powinno więc być barierą dla podejmowania inicjatyw tego rodzaju<sup>27</sup>.

Tymczasem planowane na 2014 r. zmiany w podatku dochodowym od osób prawnych przewidują, że podatnikami tego podatku staną się nie tylko spółki komandytowo-akcyjne, ale również spółki komandytowe. Dla wspólników tych spółek zmiany oznaczają istotny wzrost realnego poziomu opodatkowania. Ze względu na utratę przez nie przymiotu transparentności podatkowej należy zakładać zdecydowany spadek liczby nowo zawieranych umów spółek osobowych na korzyść tworzenia spółek kapitałowych. W przypadku jednak spółek kapitałowych pojawia się problem podwójnego opodatkowania dochodów.

Szczególnego podkreślenia wymaga fakt, że już teraz podnosi się względem projektowanych zmian zarzuty niekonstytucyjności oraz podaje w wątpliwość realność zakładanych fiskalnych korzyści, które znalazły się u podstaw projektu nowelizacji. Zmiany te mają za zadanie przede wszystkim ograniczenie katalogu możliwości optymalizacji ciężaru podatkowego<sup>28</sup>.

## 5. Podsumowanie

Przeprowadzona analiza obowiązujących w Polsce regulacji dotyczących zasad opodatkowania dochodów osiągniętych przez spółki osobowe prowadzi do wniosku, że konieczne jest wprowadzenie w tym zakresie do ustaw o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o podatku dochodowym od osób fizycznych szeregu istotnych zmian. Zmiany te, w ramach rozwiązań systemowych, winny być zsynchronizowane z przepisami prawa cywilnego, ukierunkowane na uwzględnienie odrębności po-

<sup>26</sup> Por. J. Rabkin, M.H. Johnson, wyd. cyt., s. 949. U podłoża wszelkich trudności praktycznych w stosowaniu prawa podatkowego względem spółek osobowych leży konieczność udzielenia odpowiedzi na pytanie o istotę spółki osobowej, (1) czy jest to jedynie porozumienie wspólników o wzajemnej współpracy, czy też może jest czymś więcej, (2) czy jest to jedna spółka (porozumienie), czy też kilka spółek (porozumień) istniejących równocześnie pomiędzy poszczególnymi wspólnikami, (3) czy transakcje polegające na zbyciu majątku są realizowane przez spółkę, czy też przez poszczególnych wspólników. Por. D. Westfall, *Corporate analogues partnership taxation*, "Harvard Law Review", vol. 80, no. 4, February 1967, s. 766.

<sup>27</sup> Na temat różnego podejścia do zasad opodatkowania dochodów osiągniętych przez spółki osobowe i ich wspólników w innych krajach, zob. A. Morska, *Rozbieżności w zakresie opodatkowania spółki osobowej w ustawodawstwie wybranych państw*, „Monitor Podatkowy” 8/2012, s. 21-26.

<sup>28</sup> I. Jackowska, *Fiskus śpieszy się ze zmianami*, „Puls Biznesu”, 22 lutego 2013 r.; J. Królak, *Minister zamyka podatkowe furtki*, „Puls Biznesu”, 14 lutego 2013 r.



szczególnych rodzajów spółek osobowych. Modyfikacja przepisów w tym zakresie winna być jednocześnie kompleksowa, uwzględniająca specyficzne okoliczności towarzyszące zakładaniu, funkcjonowaniu i likwidacji tego rodzaju podmiotów.

Z jednej strony nadmierne rozbudowanie przepisów (przeregulowanie) nie służy dobrze procesowi stosowania prawa. Z drugiej jednak strony regulacje zbyt ubogie, a dodatkowo stanowione doraźnie, z reguły celem zapobiegnięcia negatywnym skutkom fiskalnym ujawnionych luk podatkowych i działań optymalizacyjnych podatników, są odpowiedzialne za to, że aktualnie obowiązujący zbiór regulacji podatkowych (którego nie można określić mianem systemu) jest niespójny i nieczytelny. Jednocześnie specyfika problematyki związanej z opodatkowaniem dochodów spółek osobowych uzasadnia wyodrębnienie samodzielnego rozdziału (bloku tematycznego) w konstrukcji obydwu ustaw o podatkach dochodowych (zatytułowanych np. *Opodatkowanie dochodów spółek osobowych*<sup>29</sup>). Gruntowna i dojrzała nowelizacja przepisów w tym zakresie z pewnością zaowocowałaby ograniczeniem liczby powstających wątpliwości interpretacyjnych, ujednocnieniem praktyki stosowania prawa podatkowego oraz wzmocnieniem poczucia sprawiedliwości opodatkowania.

## Literatura

- Boniuszko E., *Prawo handlowe dla praktyków z wzorami umów, uchwał i regulaminów*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, wydanie elektroniczne LexPolonica, Warszawa 2002.
- Borden B.T., *Aggregate-plus theory of partnership taxation*, "Georgia Law Review", vol. 43/2009.
- Budasz K., Komer W., *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Opodatkowanie płatności do odbiorców zagranicznych*, Difin, Warszawa 2012.
- Cloer A., Jamroży M., *Kontrowersje wokół opodatkowania dywidend otrzymywanych przez spółkę osobową*, „Monitor Podatkowy” 6/2012.
- Hanusz A., *Sądy nie są od poprawiania przepisów*, „Rzeczpospolita”, 4 lutego 2013 r.
- Hudziak B., *Wspólnik nie powinien płacić podatku od niepodzielonego zysku*, „Rzeczpospolita”, 6 maja 2011 r.
- Jackowska I., *Fiskus śpieszy się ze zmianami*, „Puls Biznesu”, 22 lutego 2013 r.
- Kalinowski M., *Podmiotowość prawna podatnika*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 1999.
- Karczyński Ł., *Opodatkowanie przekształceń spółek*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
- Kowalska M., Sewerynek A., *Korekta przychodów i kosztów podatkowych na skutek zmiany udziału w zysku w spółce komandytowo-akcyjnej*, „Monitor Podatkowy” 1/2013.
- Królak J., *Minister zamyka podatkowe furtki*, „Puls Biznesu”, 14 lutego 2013 r.
- Mariański A., *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych (1)*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7.

<sup>29</sup> Rozdział ten mógłby się odnosić nie tylko do opodatkowania spółek osobowych, ale również do tych sytuacji, które objęte są hipotezą normy wyrażonej art. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podobne względy zdecydowały o wyodrębnieniu w ustawach o podatkach dochodowych zasad opodatkowania leasingu (por. np. rozdział 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych „Opodatkowanie stron umowy leasingu”).

- Mariański A., *Podatkowe aspekty przystępowania i występowania z osobowych spółek handlowych po zmianach obowiązujących od 1.01.2011 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 2.
- Mazur Ł. (red.), *Optymalizacja podatkowa*, Wolters Kluwer business, Warszawa 2012.
- Miarkowski A., *To już ostatni dzwonek, aby zoptymalizować biznes*, „Rzeczpospolita”, 21 stycznia 2013 r.
- Monroe A., *Integrity in taxation: Rethinking partnership tax*, “Alabama Law Review” vol. 64/2012.
- Morska A., *Rozbieżności w zakresie opodatkowania spółki osobowej w ustawodawstwie wybranych państw*, „Monitor Podatkowy” 8/2012.
- Piniór P., *O potrzebie zmian prawa spółek handlowych w zakresie regulacji spółek osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9.
- Promińska U., *W sprawie modelowej konstrukcji handlowych spółek osobowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9.
- Rabkin J., Johnson M.H., *The partnership under the federal tax laws*, “Harvard Law Review”, vol. LV, no. 6, April 1942,
- Rysiak T., *W oczekiwaniu na zmianę ustawy o CIT*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 4 marca 2013 r.
- Stępień-Sporek A., Jędrej K., Karaszewski G., Knabe J., Ruszkiewicz B., Nazaruk P., Sikorski G., Ciszewski J., *Kodeks cywilny. Komentarz*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, wydanie elektroniczne LexPolonica, Warszawa 2012.
- Thedy M., Kupryjańczuk Ł., *Kto nie ma racji w sprawie opodatkowania zysków zatrzymanych*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 18 lutego 2013 r.
- Westfall D., *Corporate analogues partnership taxation*, “Harvard Law Review”, vol. 80, no. 4, February 1967.
- Wiśniewski A.W., *Kilka uwag w sprawie reformy prawa osobowych spółek handlowych*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2012, nr 9.
- Zalewski Ł., *Cypryjski udziałowiec SKA z podatkiem*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 6 marca 2013 r.

## Przepisy

1. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”.
2. Rozporządzenie Rady (EWG) Nr 2137/85 z dnia 25 lipca 1985 r. w sprawie europejskiego ugrupowania interesów gospodarczych (EUIG) (DzUrz UE L 1985, nr 199, poz. 1).
3. Ustawa z 4 marca 2005 r. o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej (DzU 2005, nr 62, poz. 551 ze zm.),

## Orzecznictwo

1. Interpretacja indywidualna z 3 grudnia 2009 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-674/09-2/AM.
2. Interpretacja indywidualna z 10 marca 2010 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-984/09-2/MT.
3. Interpretacja indywidualna z 28 czerwca 2010 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-370/10-2/AM.

4. Interpretacja indywidualna z 1 lipca 2011 r. dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, znak: ILPB1/415-553/11-5/AGr.
5. Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 19 grudnia 2011 r., znak: IBPBI/2/423-1157/11/AP.
6. Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 2 lutego 2012 r., znak: IPPB5/423-1079/11-2/DG.
7. Interpretacja indywidualna z 28 marca 2012 r. dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi, znak: IPT-PB3/423-4/12-2/KJ.
8. Interpretacja indywidualna z 2 lipca 2012 r. dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, znak: IPPB1/415-371/12-2/IF.
9. Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 października 2012 r., znak: IPPB3/423-510/12-4/DP).
10. Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 22 listopada 2012 r., znak: IPT-PB3/423-279/12-4/MF.
11. Interpretacja ogólna z 11 maja 2012 r., znak: DD5/033/1/12/KSM/DD-125.
12. Postanowienie NSA z 18 grudnia 2012 r. (II FSK 754/11).
13. Uchwała siedmiu sędziów NSA z 16 stycznia 2012 r. (II FPS 1/11).
14. Wyrok NSA z 15 lipca 2010 r. (II FSK 2/10).
15. Wyrok NSA z 22 września 2010 r. (II FSK 836/09).
16. Wyrok NSA z 19 kwietnia 2012 r. (II FSK 1863/10).
17. Wyrok NSA z 26 kwietnia 2012 r. (II FSK 1070/10).
18. Wyrok NSA z 31 sierpnia 2012 r. (II FSK 2607/10).
19. Wyrok NSA z 23 października 2012 r. (II FSK 382/11).
20. Wyrok WSA w Krakowie z 20 grudnia 2007 r. (I Sa/Kr 1181/07).
21. Wyrok WSA we Wrocławiu z 18 maja 2012 r. (I SA/Wr 208/12).
22. Wyrok WSA w Łodzi z 20 września 2012 r. (I SA/Łd 836/12).
23. Wyrok WSA w Rzeszowie z 6 listopada 2012 r. (I SA/Rz 891/12).
24. Wyrok WSA w Warszawie z 8 listopada 2012 r. (III SA/Wa 3535/11).
25. Wyrok WSA w Poznaniu z 4 grudnia 2012 r. (sygn. Akt I SA/Po 731/12).
26. Wyrok WSA w Poznaniu z 19 grudnia 2012 r. (I SA/Po 887/12).
27. Wyrok WSA w Olsztynie z 9 stycznia 2013 r. (I SA/Ol 689/12).

## Inne źródła

1. *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, tłum. K. Bany, ABC Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2011.
2. Raport OECD, *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Paris, 20 January 1999*.
3. Uzasadnienie do 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).

## **INCOME TAXATION OF PARTNERSHIPS IN POLAND – THE NECESSITY OF CHANGES**

**Summary:** Polish regulations concerning income taxation of partnerships require changes. These changes should be synchronized with the civil law. The current collection of tax regulations, which can hardly be described as a system, is incoherent and unclear. The specificity of partnership taxation justifies the creation of an independent thematic chapter in the construction of Polish tax enactments. The amendment could result in the clarification and standardization of the practice of tax law. Moreover this procedure might straighten the sense of justice in taxation.

**Keywords:** taxation, partnership, income tax, partner.