

MONOGRAFIE PODATKOWE

Redakcja naukowa: WITOLD MODZELEWSKI

OPODATKOWANIE SPÓŁKI JAWNEJ



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

OPODATKOWANIE SPÓŁKI JAWNEJ

Redakcja naukowa: prof. dr hab. Witold Modzelewski

**Autorzy: Witold Modzelewski, Agnieszka Sobiech,
Maciej Jendraszczyk, Jakub Kostrzewa, Maciej Sobiech**

OPODATKOWANIE SPÓŁKI JAWNEJ

Warszawa 2022

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych

[Kup książkę](#)

Recenzja naukowa:

Prof. dr hab. Dominik Gajewski

Wydawnictwo Instytutu Studiów Podatkowych
Modzelewski i Wspólnicy Sp. z o.o.
04-367 Warszawa, ul. Kałęńska 8
www.wydawnictwo-isp.pl

WSZELKIE PRAWA ZASTRZEŻONE
kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie
(w całości lub części)
bez zgody wydawcy zabronione

ISBN 978-83-67172-04-2

e-ISBN 978-83-67172-05-9

Redaktor prowadzący:

Andrzej Sarna

Skład i łamanie:

Grzegorz Onufrowicz

[Kup książkę](#)

Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wstęp	13
Rozdział 1	
Wpływ konstrukcji spółki jawnej na jej wybór jako formy prowadzenia działalności gospodarczej	14
1.1. Charakterystyka spółki jawnej.....	14
1.1.1. Wprowadzenie.....	14
1.1.2. Spółka jawna – charakterystyka na gruncie Kodeksu spółek handlowych	25
1.1.3. Podsumowanie	28
1.2. Podmiotowość podatkowa spółki jawnej	29
1.2.1. Wprowadzenie.....	29
1.2.2. Spółka jawna jako podatnik poszczególnych podatków	29
1.2.2.1. Podatki dochodowe	29
1.2.2.2. Podatki pośrednie	33
1.2.2.2.1. Podatek od towarów i usług	33
1.2.2.2.2. Podatek akcyzowy	37
1.2.2.3. Podatek od czynności cywilnoprawnych.....	40
1.2.2.4. Podatek od nieruchomości.....	42
1.2.3. Podsumowanie	44
1.3. Opodatkowanie dochodów z tytułu uczestnictwa w spółce jawnej.	45
1.3.1. Wprowadzenie.....	45
1.3.2. Zasady ogólne opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze spółek jawnych niebędących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.....	47
1.3.2.1. Opodatkowanie dochodów wspólników spółki jawnej podatkiem zryczałtowanym.....	59
1.3.2.2. Opodatkowanie odsetek od udziału kapitałowego	61
1.3.2.3. Wynagrodzenie za prowadzenie spraw spółki jawnej	62
1.3.2.3.1. Podatek dochodowy od osób fizycznych	64
1.3.2.3.2. Podatek od towarów i usług	66

1.3.2.3.3.	Spółka jawna jako uczestnik grupy VAT w rozumieniu przepisów wprowadzających Polski Ład	69
1.3.3.	Opodatkowanie dochodów spółek jawnych będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych	73
1.3.3.1.	Ogólne warunki nieuznania spółki jawnej za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.....	73
1.3.3.2.	Informacja o wspólnikach spółki jawnej	74
1.3.3.2.1.	Wymogi, jakie musi spełniać informacja o wspólnikach	74
1.3.3.2.2.	Informacja i aktualizacja	74
1.3.3.2.3.	Obowiązek corocznego składania informacji	76
1.3.3.2.4.	Aktualizacja informacji bez uprzedniego złożenia takiego dokumentu	76
1.3.3.2.5.	Obowiązek informacyjny a spółka rozpoczynająca działalność po rozpoczęciu roku podatkowego	76
1.3.3.3.	Obowiązki spółki jawnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych	77
1.3.3.3.1.	Obowiązki związane z prowadzeniem ewidencji rachunkowej	77
1.3.3.3.2.	Dochody, źródło przychodów	77
1.3.3.3.3.	Ulgi i odliczenia	77
1.3.3.4.	Opodatkowanie dochodów spółki jawnej jako podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od dnia 1 stycznia 2021 r.	78
1.3.3.4.1.	Warunki uznania spółki jawnej za podatnika podatku dochodowego.....	78
1.3.3.4.2.	Upodmiotowienie niektórych spółek jawnych a kwestia rozliczenia wspólników oraz spółek od dnia 1 stycznia 2021 r. .	78
1.3.4.	Podsumowanie	82
1.4.	Wpływ treści umowy spółki jawnej na ocenę skutków podatkowych zdarzeń w spółce.....	83
1.4.1.	Wprowadzenie.....	83
1.4.2.	Zawarcie umowy spółki jawnej.....	84
1.4.3.	Postanowienia w umowie spółki jawnej mające wpływ na opodatkowanie	85
1.4.3.1.	Przedmiot działalności spółki jawnej	86
1.4.3.2.	Wniesienie wkładów w spółce jawnej.....	87
1.4.3.3.	Ogół praw i obowiązków w spółce jawnej.....	88

1.4.3.4.	Zasady partycypacji w zyskach i stratach w spółce jawnej	88
1.4.3.5.	Zasady likwidacji spółki jawnej	88
1.4.4.	Zmiana umowy spółki jawnej – skutki podatkowe	89
1.4.5.	Podsumowanie	91
1.5.	Odpowiedzialność wspólników spółki jawnej za zobowiązania podatkowe	91
1.5.1.	Uwagi wstępne	91
1.5.2.	Odpowiedzialność wspólników spółki jawnej w prawie prywatnym	92
1.5.3.	Odpowiedzialność wspólników spółki jawnej w prawie podatkowym	94
1.5.3.1.	Odpowiedzialność wspólników spółki jawnej jako osób trzecich	94
1.5.3.2.	Decyzja o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich a odpowiedzialność wspólników spółki jawnej	98
1.5.3.3.	Zakres odpowiedzialności wspólników spółki jawnej	102
1.5.4.	Odpowiedzialność wspólników spółki jawnej za zobowiązania podatkowe spółki przekształcanej	106
1.5.5.	Podsumowanie	109
Rozdział 2		
Skutki podatkowe zdarzeń związanych z tworzeniem i funkcjonowaniem spółki jawnej		
2.1.	Opodatkowanie wkładów wnoszonych do spółki jawnej i wycofywanych z tej spółki	111
2.1.1.	Wprowadzenie	111
2.1.2.	Wkłady pieniężne	113
2.1.3.	Wkłady niepieniężne	114
2.1.4.	Podatki dochodowe	117
2.1.4.1.	Amortyzacja wkładów	124
2.1.5.	Podatek od czynności cywilnoprawnych	125
2.1.6.	Podatek od towarów i usług	127
2.1.7.	Wycofanie wkładu ze spółki jawnej	133
2.1.7.1.	Zwrot części wkładów wspólnikowi będącemu osobą fizyczną	134
2.1.7.2.	Zwrot części wkładu wspólnikowi będącemu osobą prawną	136
2.1.8.	Podsumowanie	140
2.2.	Opodatkowanie umów zawieranych między wspólnikiem spółki jawnej a spółką	140

2.2.1.	Wprowadzenie.....	140
2.2.2.	Skuteczność umowy.....	141
2.2.3.	Sposób rozliczania przychodów i kosztów	144
2.2.4.	Kwalifikacja do źródła przychodów w przypadku spółki jawnej nieobjętej reżimem podatku dochodowego od osób prawnych	147
2.2.5.	Podsumowanie	148
2.3.	Problemy spółek jawnych rodzinnych.....	149
2.3.1.	Wprowadzenie.....	149
2.3.2.	Praca wspólników i członków rodziny na rzecz spółki jawnej.....	150
2.3.3.	Podróże służbowe członków rodziny wspólników spółki jawnej	154
2.3.4.	Świadczenia członków rodziny na rzecz spółki jawnej	155
2.3.5.	Odpowiedzialność członków rodziny wspólnika spółki jawnej.....	156
2.3.5.1.	Odpowiedzialność małżonka wspólnika spółki jawnej	156
2.3.5.2.	Odpowiedzialność członków rodziny wspólników spółki jawnej.....	158
2.3.6.	Podsumowanie	159
2.4.	Dokapitalizowanie spółki jawnej.....	159
2.4.1.	Wprowadzenie.....	159
2.4.2.	Dopłaty	160
2.4.2.1.	Podatek dochodowy	161
2.4.2.2.	Podatek od czynności cywilnoprawnych	164
2.4.3.	Wpłaty na kapitał zapasowy w spółkach jawnych	165
2.4.4.	Darowizny na rzecz spółki jawnej	167
2.4.5.	Pożyczki	168
2.4.5.1.	Podatek dochodowy	169
2.4.5.2.	Podatek od czynności cywilnoprawnych.....	174
2.4.5.3.	Podatek od towarów i usług	176
2.4.6.	Podsumowanie	177
Rozdział 3		
Zakończenie działalności w ramach spółki jawnej, likwidacja spółki jawnej, przekształcenie – skutki podatkowe.....		179
3.1.	Skutki podatkowe wystąpienia wspólnika ze spółki jawnej i zbycia ogółu praw i obowiązków w spółce jawnej.....	179
3.1.1.	Wprowadzenie.....	179
3.1.2.	Skutki podatkowe wystąpienia ze spółki jawnej.....	182
3.1.3.	Skutki podatkowe zbycia ogółu praw i obowiązków w podatkach dochodowych	188

3.1.4.	Skutki zbycia w innych podatkach.....	193
3.1.5.	Zmiany wynikające z ustawy z dnia 29 października 2021 r. w zakresie opodatkowania przychodów z tytułu otrzymania przez wspólnika będącego osobą fizyczną majątku ze spółki jawnej (tzw. zmniejszenie udziału kapitałowego).....	195
3.1.6.	Podsumowanie	197
3.2.	Śmierć wspólnika spółki jawnej – problemy prawnopodatkowe spadkobierców	197
3.2.1.	Wprowadzenie.....	197
3.2.2.	Skutki śmierci wspólnika spółki jawnej na gruncie Kodeksu spółek handlowych.....	198
3.2.3.	Odpowiedzialność spadkobiercy wstępującego do spółki jawnej za zobowiązania wynikające z przyjęcia spadku.....	201
3.2.4.	Skutki śmierci spadkodawcy w prawie podatkowym	204
3.2.5.	Podsumowanie	213
3.3.	Likwidacja spółki jawnej – wybrane problemy podatkowe	214
3.3.1.	Wprowadzenie.....	214
3.3.2.	Skutki likwidacji spółki jawnej w podatkach dochodowych	216
3.3.3.	Skutki likwidacji spółki jawnej w podatku od towarów i usług	225
3.3.4.	Podsumowanie	228
3.4.	Sukcesja spółki jawnej w drodze darowizny.....	229
3.4.1.	Wprowadzenie.....	229
3.4.2.	Zalety umowy darowizny.....	230
3.4.2.1.	Podatek od spadków i darowizn.....	232
3.4.2.2.	Skutki zawarcia umowy darowizny w pozostałych podatkach.....	234
3.4.2.2.1.	Podatek dochodowy od osób fizycz- nych	234
3.4.2.2.2.	Podatek od czynności cywilnopraw- nych	235
3.4.2.2.3.	Podatek od towarów i usług	236
3.4.3.	Podsumowanie	236
3.5.	Skutki podatkowe przekształcenia spółek	237
3.5.1.	Wprowadzenie.....	237
3.5.2.	Przekształcenie spółki jawnej na gruncie Kodeksu spółek handlowych	237
3.5.3.	Następstwo prawne w prawie podatkowym.....	241
3.5.3.1.	Sukcesja NIP	244
3.5.4.	Przekształcenie spółki w prawie bilansowym.....	244
3.5.5.	Przekształcenie spółki w podatkach dochodowych	246
3.5.5.1.	Zagadnienia ogólne	246

3.5.5.2. Rozliczanie straty podatkowej	253
3.5.5.3. Zasady amortyzacji	254
3.5.5.4. Niepodzielone zyski w spółce jawnej	255
3.5.6. Skutki przekształcenia spółki jawnej w podatku od czynności cywilnoprawnych	259
3.5.7. Zmiany dotyczące transformacji spółki jawnej wynikające z ustawy z dnia 29 października 2021 r.	264
3.5.8. Skutki przekształcenia w podatku od towarów i usług	271
3.5.9. Podsumowanie	274
Załączniki	
Załącznik 1. Wzory formularzy informacji (CIT-15J i CIT/JW)	276
Załącznik 2. Wyciąg z przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych ze zmianami wprowadzo- nymi ustawą z dnia 28 listopada 2020 r.	279
Załącznik 3. Wyciąg z przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ze zmianami wprowadzo- nymi ustawą z dnia 28 listopada 2020 r.	319
Załącznik 4. Przepisy przejściowe ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. ...	323
Abstract	328
Bibliografia	329

Wykaz skrótów

- Dyrektor KIS** – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
- dyrektywa 2006/112/WE** – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.)
- dyrektywa 2008/7/WE** – dyrektywa Rady 2008/7/WE z dnia 12 lutego 2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz. Urz. UE L 46 z 21.02.2008, s. 11)
- Kodeks cywilny** albo **k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
- Kodeks postępowania cywilnego** albo **k.p.c.** – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.)
- Kodeks rodzinny i opiekuńczy** albo **k.r.o.** – ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1359)
- Kodeks spółek handlowych** albo **k.s.h.** – ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
- Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- KRS** – Krajowy Rejestr Sądowy
- NBP** – Narodowy Bank Polski
- NIP** – numer identyfikacji podatkowej
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- Ordynacja podatkowa** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
- PKD** – Polska Klasyfikacja Działalności wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) (Dz.U. Nr 251, poz. 1885 ze zm.)
- Prawo prywatne międzynarodowe** – ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (tekst jednolity Dz.U. z 2015 r. poz. 1792)

Prawo przedsiębiorców – ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)

Prawo własności przemysłowej – ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 324)

rozporządzenie nr 2157/2001 – rozporządzenie Rady (WE) nr 2157/2001 z dnia 8 października 2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) (Dz. Urz. WE L 294 z 10.11.2001, s. 1, ze zm.; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 6, t. 4, s. 251)

rozporządzenie z dnia 11 stycznia 2021 r. – rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 11 stycznia 2021 r. w sprawie wzoru informacji o podatnikach podatku dochodowego posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku spółki jawnej (Dz.U. poz. 87)

RP – Rzeczpospolita Polska

SA – Sąd Apelacyjny

SN – Sąd Najwyższy

szósta dyrektywa – szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EWG) (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, ze zm., Dz. Urz. WE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23)

TK – Trybunał Konstytucyjny

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

ustawa o KRS – ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 112 ze zm.)

ustawa o podatku obrotowym – ustawa z dnia 16 lutego 1972 r. o podatku obrotowym (tekst jednolity Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191)

ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 143)

ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. – ustawa z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1316)

ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. – ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.)

ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. – ustawa z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 104, poz. 1104 ze zm.)

ustawa z dnia 9 września 2000 r. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 111)

- ustawa z dnia 10 września 2015 r.** – ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649)
- ustawa z dnia 11 marca 2004 r.** – **ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r.** – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
- ustawa z dnia 13 października 1995 r.** – ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 166)
- ustawa z dnia 13 października 1998 r.** – ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.)
- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
- ustawa z dnia 20 listopada 1998 r.** – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.)
- ustawa z dnia 20 marca 2015 r.** – ustawa z dnia 20 marca 2015 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 539)
- ustawa z dnia 22 stycznia 2010 r.** – ustawa z dnia 22 stycznia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 44, poz. 251)
- ustawa z dnia 25 listopada 2010 r.** – ustawa z dnia 25 listopada 2010 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 226, poz. 1478 ze zm.)
- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
- ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.** – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1043)
- ustawa z dnia 28 listopada 2020 r.** – ustawa z dnia 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2123)
- ustawa z dnia 29 października 2021 r.** – ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105 ze zm.)

ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. – ustawa z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1328 ze zm.)

ustawa z dnia 29 września 1994 r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)

VAT – ang. *value-added tax* (podatek od wartości dodanej)

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

ZUS – Zakład Ubezpieczeń Społecznych

Wstęp

Spółka jawna jest jedną z najczęściej wybieranych form prowadzenia działalności gospodarczej spośród spółek handlowych. Jej zalety to z pewnością znaczna swoboda w kształtowaniu umowy spółki, brak wymagań kapitałowych i relatywnie mało sformalizowany proces rejestracji i likwidacji spółki. Bez wątpienia forma spółki jawnej najlepiej sprawdza się przy prowadzeniu działalności w mniejszych lub średnich rozmiarach z uwagi na konstrukcję zasad odpowiedzialności za zobowiązania spółki. Wspólnicy spółki jawnej ponoszą odpowiedzialność subsydiarną i solidarną za jej zobowiązania.

Zasadniczo przez 20 lat od wejścia w życie Kodeksu spółek handlowych od dnia 1 stycznia 2001 r. polski ustawodawca przyjął na gruncie ustaw o podatkach dochodowych koncepcję zakładającą, że mimo przyznania spółkom osobowym podmiotowości prawnej w prawie cywilnym mamy do czynienia z pewną zbiorowością wspólników realizującą w ramach spółki wspólny cel gospodarczy i dlatego skutki podatkowe działalności spółki należy oceniać indywidualnie, na poziomie każdego wspólnika. Takie podejście powodowało, że na gruncie podatków dochodowych spółka jawna nie była uznawana za podatnika, a dochody spółek jawnych były opodatkowane na poziomie wspólników.

Zmiany w zasadach opodatkowania spółek jawnych i komandytowych wprowadzone w 2021 r., a wcześniej również w odniesieniu do spółek komandytowo-akcyjnych, sprawiły, że model opodatkowania oparty na założeniu, że dochody wygenerowane przez spółki osobowe są opodatkowane jednokrotnie, uległ zasadniczej zmianie. Od dnia 1 stycznia 2021 r. dochody ze spółek jawnych są opodatkowane jednokrotnie lub dwukrotnie (w pewnym uproszczeniu) w zależności od tego, czy wspólnikami spółki są wyłącznie osoby fizyczne, czy w gronie wspólników znajduje się spółka będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, czyli przede wszystkim spółka kapitałowa.

Wpływ konstrukcji spółki jawnej na jej wybór jako formy prowadzenia działalności gospodarczej

1.1. CHARAKTERYSTYKA SPÓŁKI JAWNEJ

1.1.1. Wprowadzenie

Od dnia 1 stycznia 2021 r. zgodnie z art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. przepisy tej ustawy co do zasady mają zastosowanie również do spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., lub
- b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników
- do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki.

Opodatkowanie spółek jawnych ma ograniczony charakter. Podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych nie są spółki jawne, których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne. Jeżeli chociaż jeden wspólnik spółki jawnej jest podmiotem niebędącym osobą fizyczną, objęcie zakresem podatku dochodowego od osób prawnych zależy od wykonania obowiązku informacyjnego przez spółkę.

Po wejściu w życie zmian spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, przed którego rozpoczęciem nie złożyła informacji wskazanej w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b powyższej ustawy. Status podatnika spółka jawna posiada do dnia likwidacji lub wykreślenia z właściwego rejestru.

Stosownie do art. 8 ust. 2b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. w przypadku uzyskania statusu podatnika przez spółkę jawną pierwszy rok podatkowy tej spółki trwa od dnia, w którym spółka uzyskała ten status, do końca przyjętego przez tę spółkę roku obrotowego. Ponadto w myśl art. 9 ust. 2e powyższej ustawy w przypadku uzyskania przez spółkę jawną statusu podatnika spółka ta jest obowiązana:

- 1) zamknąć księgi rachunkowe i sporządzić sprawozdanie finansowe zgodnie z przepisami o rachunkowości na dzień poprzedzający dzień uzyskania tego statusu oraz
- 2) wydzielić w kapitale podstawowym zyski wypracowane w okresie, w którym spółka ta nie posiadała statusu podatnika, jeżeli zyski te nie zostały podzielone między wspólników tej spółki.

Treść informacji, o której mowa wyżej, została określona w ust. 4, dodanym do art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie ze wspomnianym przepisem informacja zawiera:

- 1) imię i nazwisko lub firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a) wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
 - b) podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej, osiągającego dochody z tej spółki;
- 2) nazwę, adres i NIP podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za którego pośrednictwem podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.

Pierwszą informację, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium RP, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, składała w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r. według stanu na dzień:

- 1) 1 stycznia 2021 r. – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność przed dniem 1 stycznia 2021 r.;
- 2) rozpoczęcia działalności – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 stycznia 2021 r.

Jeżeli przed przekazaniem pierwszej informacji nastąpiła zmiana w składzie podatników, pierwszą aktualizację tej informacji należało złożyć w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r., chyba że termin na jej złożenie przypada później. W przypadku niezłożenia pierwszej informacji lub pierwszej aktualizacji, spółka jawna uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych odpowiednio z dniem 1 stycznia 2021 r., z dniem rozpoczęcia działalności albo z dniem, w którym nastąpiła zmiana w składzie podatników.

Od dnia, gdy spółka jawna staje się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, dotychczasowe zasady opodatkowania wspólników będących

osobami fizycznymi (tj. opodatkowanie jako dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej) ulegają całkowitej zmianie, ponieważ przychód z udziału w zyskach spółki jawnej jest traktowany jak przychód z udziału w zyskach osób prawnych, czyli stanowi przychód z kapitałów pieniężnych (art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Dochody wspólników będących osobami prawnymi są opodatkowane jako przychód z udziału w zyskach osób prawnych. Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. podatek dochodowy od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu). Przepis art. 22 przywołanej ustawy przewiduje również możliwość zwolnienia od podatku dochodowego przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, jeżeli zostaną spełnione określone w tej ustawie warunki¹.

Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów², wyrażonym w odpowiedzi na zapytanie poselskie, początkiem roku obrotowego nowo utworzonej spółki jawnej jest dzień otwarcia przez nią ksiąg rachunkowych. Ustawa z dnia 29 września 1994 r. stanowi bowiem, że nowo powstała spółka jest obowiązana otworzyć księgi rachunkowe na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym. Zdaniem Ministerstwa Finansów, jeżeli spółka jawna przed tak rozumianym dniem rozpoczęcia działalności złoży informację na formularzu CIT-15J, zachowa status podmiotu podatkowo transparentnego. Z kolei spółka jawna, która uzyska status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, zachowuje go aż do czasu jej likwidacji lub wykreślenia z rejestru przedsiębiorców. Zmiany w składzie osobowym spółki jawnej, która już uzyska status podatnika podatku dochodowego (np. wystąpienie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, będącej jednym ze wspólników), nie mają zatem wpływu na ten status. Nowo utworzona spółka jawna, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, zachowa więc status podmiotu podatkowo transparentnego, jeżeli już po jej zarejestrowaniu w KRS, a przed dniem faktycznego rozpoczęcia działalności gospodarczej złoży informację, o której mowa w wyżej przywołanym art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. Sam akt wpisania spółki jawnej do KRS nie rozpoczyna bowiem jej roku obrotowego. Nowo powstała jednostka jest obowiązana otworzyć księgi

¹ K. Wawrzonkiewicz, *Opodatkowanie dochodów osiągniętych przez wspólników spółki jawnej jako podatnika podatku dochodowego od dnia 1 stycznia 2021 r.*, „Serwis Doradztwa Podatkowego” nr 598, 1 lutego 2021 r., <https://isp-modzelewski.pl/serwis/opodatkowanie-dochodow-osiagnitych-przez-wspolnikow-spolki-jawnej-jako-podatnika-podatku-dochodowego-od-dnia-1-stycznia-2021-r/>, dostęp: 17.02.2022.

² Odpowiedź Jana Sarnowskiego, podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów, na interpelację nr 18645, DD5.054.8.2021, Warszawa, dnia 15 lutego 2021 r., <https://sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=BYAKL2>, dostęp: 17.02.2022.

rachunkowe na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym³.

W tym miejscu warto zaznaczyć, że zmiana w składzie osobowym wspólników spółki jawnej, która została uznana za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, nie powoduje utraty tego statusu, czyli spółka nie staje się ponownie podmiotem transparentnym podatkowo.

W kwestii tej następująco wypowiedział się Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 16 września 2021 r.: „[...] spółka jawna, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, jest zobowiązana do złożenia informacji, przed rozpoczęciem roku obrotowego, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki. Zobowiązana jest także do składania aktualizacji informacji, o której mowa w ww. art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a, w przypadku zmian w składzie ich wspólników/podatników, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia takich zmian. Jednocześnie, w przypadku niezłożenia takiej informacji spółka uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru (art. 1 ust. 5 ustawy CIT⁴).

Powyższe przepisy dotyczą także nowo powstających spółek jawnych oraz spółek jawnych powstałych w wyniku przekształcenia innej spółki prawa handlowego, które chciałyby zachować status podmiotów podatkowo transparentnych, to jest podmiotów, w przypadku których opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają tylko wspólnicy takiego podmiotu.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca powstał w dniu 25 maja 2021 r. w wyniku przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną, na podstawie uchwały z 16 kwietnia 2021 r. Na dzień 25 maja 2021 r., tj. dzień rejestracji spółki jawnej w KRS wspólnikami spółki jawnej (Wnioskodawcy) są dwie osoby fizyczne oraz spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

Przekształcona spółka (komandytowa) skorzystała z możliwości przesunięcia do 1 maja 2021 r. opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, w związku z czym do 30 kwietnia 2021 r. opodatkowani byli wspólnicy spółki. Natomiast w okresie od 1 maja 2021 r. do 24 maja 2021 r. spółka komandytowa była opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych. Nie doszło do zamknięcia ksiąg rachunkowych i roku obrotowego w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Tym samym spółka jawna kontynuuje rok obrachunkowy otwarty

³ Art. 12 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r.

⁴ Tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.

przez spółkę komandytową, czyli jej rokiem obrachunkowym jest okres od 1 stycznia 2021 r. – do 31 grudnia 2021 r. i za taki okres będzie sporządzane sprawozdanie.

W dniu 31 maja 2021 r. odbyło się zebranie wspólników spółki jawnej, podczas którego spółka z o.o. wystąpiła ze spółki jawnej. Zmianie uległa umowa spółki poprzez wykreślenie występującego wspólnika. Od tego dnia ostatecznie w spółce będącej Wnioskodawcą wspólnikami są dwie osoby fizyczne – każda po 50% udziałów. W rezultacie spółka jawna, spółka osobowa, której wspólnikami są jedynie osoby fizyczne jest opodatkowana podatkiem od osób prawnych.

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy jest kwestia ustalenia w jaki sposób i kiedy w obecnym stanie faktycznym i prawnym Wnioskodawca będący spółką jawną może utracić status podatnika podatku od osób prawnych, a jej wspólnicy będą opodatkowani podatkiem od osób fizycznych z tytułu dochodów uzyskiwanych w spółce jawnej?

[...]

Z art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT wynika, że informację o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki – spółka jawna składa przed rozpoczęciem roku obrotowego. Ponadto powinna złożyć aktualizację informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników.

[...] zgodnie z art. 12 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości, można nie zamknąć i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową.

Z powyższego przepisu wynika zatem uprawnienie przysługujące przekształcającym się spółkom osobowym (m.in. spółce komandytowej przekształcającej się w spółkę jawną), w zakresie zamknięcia (bądź też nie) ksiąg rachunkowych.

Wskazać należy, iż rozpoczęcie pierwszego roku obrotowego przedsiębiorcy będącego spółką jawną nie jest tożsame z datą rejestracji w KRS-ie takiego przedsiębiorcy. Początkiem roku obrotowego nowo tworzonego podmiotu zobowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym spółek prawa handlowego, jest dzień otwarcia przez taki podmiot ksiąg rachunkowych.

W omawianej sprawie należy zwrócić uwagę, iż w procesie przekształcania spółek nie następuje zmiana tożsamości podmiotu podlegającego przekształceniu. Spółka przekształcana nie przestaje istnieć.

[...]

Sukcesja podatkowa na gruncie podatków dochodowych oznacza, że na spółkę przekształconą przejdą skutki podatkowe zdarzeń zaistniałych w spółce przekształcanej i ujętych w prowadzonych przez nią ewidencjach dla celów po-

datkowych, które wystąpiłyby w tej spółce, gdyby przekształcenie nie miało miejsca.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż zarówno sukcesja uniwersalna w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych, jak i sukcesja podatkowa regulowana Ordynacją podatkową zakładają, że spółka przekształcana nie jest traktowana jako podmiot likwidowany, gdyż prowadzona działalność gospodarcza przy wykorzystaniu tego samego majątku będzie kontynuowana przez następcę prawnego.

Mając na uwadze wyżej przytoczone uregulowania należy zatem stwierdzić, że, jeżeli spółka jawna powstaje w wyniku przekształcenia innej spółki prawa handlowego, w tym np. spółki komandytowej, to wówczas informację, o której mowa w ww. art. 1 ust. 3 pkt 1a, powinna złożyć w terminie:

- **14 dni od dnia rejestracji przekształcenia spółki – jeżeli w trakcie przekształcenia innej spółki w spółkę jawną doszło do zmiany wspólników takiej przekształcanej spółki lub praw wspólników do udziału w zyskach spółki przekształconej (powstałej z przekształcenia), lub**
- **przed dniem rejestracji przekształcenia spółki – jeżeli w trakcie przekształcenia innej spółki w spółkę jawną nie doszło do zmiany wspólników takiej przekształcanej spółki lub praw wspólników do udziału w zyskach spółki przekształconej (powstałej z przekształcenia); w tym przypadku informację taką zobowiązana byłaby złożyć spółka przekształcana [wszystkie podkreślenia – aut.].**

W przypadku zatem dochowania powyżej wskazanych terminów, spółka jawna powstała w wyniku przekształcenia innej spółki prawa handlowego zachowuje status podmiotu podatkowo transparentnego, a tym samym jest uprawniona do rozliczania przychodów i kosztów przez jej bezpośrednich i pośrednich wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych na zasadach przewidzianych w art. 5 updog⁵.

[...]

Jak jednak wynika z opisu stanu faktycznego, w omawianej sprawie spółka przekształcana/Wnioskodawca w związku z przekształceniem nie złożył/a oświadczenia, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT, do złożenia którego zobowiązany/a był/a w terminie:

- 14 dni od dnia rejestracji przekształcenia spółki – jeżeli w trakcie przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną doszło do zmiany wspólników takiej przekształcanej spółki lub praw wspólników do udziału w zyskach spółki przekształconej (powstałej z przekształcenia), lub
- przed dniem rejestracji przekształcenia spółki – jeżeli w trakcie przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną nie doszło do zmiany wspólników spółki przekształcanej lub praw wspólników do udziału w zyskach spółki przekształconej (powstałej z przekształcenia).

⁵ Tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – przyp. red.

Tymczasem dopełnienie powyższego obowiązku było warunkiem niezbędnym do tego aby Wnioskodawca jako spółka jawna, której współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne – nie stał się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Z wniosku wynika, iż informację CIT-15J wraz z załącznikiem CIT-JW. Wnioskodawca złożył dopiero po zmianie umowy spółki, w wyniku której wykreślono ze spółki występującego współnika, tj. jedynego współnika będącego osobą prawną.

Powyższa informacja nie została zatem złożona w związku ze zmianą formy prawnej spółki ze spółki komandytowej na spółkę jawną oraz w terminie warunkującym zachowanie przez spółkę jawną statusu podmiotu transparentnego podatkowo.

W omawianej sprawie, w sytuacji w której spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski uzyska status podatnika podatku CIT lecz następnie nastąpi zmiana jej składu osobowego współników, na obejmujący wyłącznie osoby fizyczne, zasadnicze znaczenie ma treść art. 1 ust. 5 ustawy CIT. Zgodnie z tym przepisem, spółka jawna, która uzyska status podatnika CIT zachowuje ten status aż do czasu jej likwidacji lub wykreślenia z rejestru przedsiębiorców. Zmiany w składzie osobowym spółki jawnej, która już uzyska status podatnika podatku CIT nie mają zatem wpływu na ten status”⁶.

Warto także zacytować interpretację indywidualną Dyrektora KIS z dnia 3 grudnia 2021 r.: „[...] w myśl art. 21 ust. 1 ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2020 r. poz. 2123, dalej: ustawa nowelizująca), pierwszą informację, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a ustawy zmienianej w art. 2, spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, której współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, składa w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r. według stanu na dzień:

1. 1 stycznia 2021 r. – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność przed dniem 1 stycznia 2021 r.;
2. rozpoczęcia działalności – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 stycznia 2021 r.

Jeżeli przed przekazaniem pierwszej informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a ustawy zmienianej w art. 2, nastąpi zmiana w składzie podatników, pierwszą aktualizację informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. b ustawy zmienianej w art. 2, składa się w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r., chyba że termin do jej złożenia przypada później (art. 21 ust. 2 ww. ustawy).

⁶ 0111-KDIB2-1.4010.309.2021.1.AR, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=617615>, dostęp: 17.02.2022.

Zgodnie z art. 21 ust. 3 ustawy nowelizującej, w przypadku niezłożenia zgodnie z ust. 1 albo 2 informacji, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy zmienianej w art. 2, spółka jawna uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych odpowiednio z dniem 1 stycznia 2021 r., z dniem rozpoczęcia działalności albo z dniem, w którym nastąpiła zmiana w składzie podatników.

W myśl natomiast art. 1 ust. 4 ustawy CIT, informacja, o której mowa w ust. 3 pkt 1a, zawiera:

1. imię i nazwisko albo firmę (nazwę), adres miejsca zamieszkania albo adres siedziby, numer identyfikacji podatkowej oraz wielkość prawa do udziału w zysku spółki jawnej:
 - a. wspólnika będącego podatnikiem osiągającym dochody ze spółki jawnej,
 - b. podatnika niebędącego wspólnikiem spółki jawnej osiągającego dochody z tej spółki;
2. nazwę, adres oraz numer identyfikacji podatkowej podmiotu niebędącego podatnikiem podatku dochodowego, za pośrednictwem którego podatnik osiąga dochody ze spółki jawnej, oraz wielkość posiadanego przez podatnika prawa do udziału w zysku tego podmiotu.

Zgodnie zaś z art. 1 ust. 5 ustawy CIT, spółka jawna posiada status podatnika odpowiednio od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru.

Ze wskazanych powyżej przepisów wynika zatem, że spółka jawna, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, jest zobowiązana do złożenia informacji, przed rozpoczęciem roku obrotowego, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki. Zobowiązana jest także do składania aktualizacji informacji, o której mowa w ww. art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a, w przypadku zmian w składzie ich wspólników/podatników, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia takich zmian. Jednocześnie, w przypadku niezłożenia takiej informacji spółka uzyskuje status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych od pierwszego dnia roku obrotowego, o którym mowa w ust. 3 pkt 1a lit. a, albo od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników, o których mowa w ust. 3 pkt 1a lit. b, do dnia likwidacji spółki lub wykreślenia z właściwego rejestru (art. 1 ust. 5 ustawy CIT).

Powyższe przepisy dotyczą także nowo powstających spółek jawnych oraz spółek jawnych powstałych w wyniku przekształcenia innej spółki prawa handlowego, które chciałyby zachować status podmiotów podatkowo transparentnych, to jest podmiotów, w przypadku których opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają tylko wspólnicy takiego podmiotu.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca powstał w dniu 27 września 2021 r. (data wpisu do KRS) w wyniku przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną. Wspólnikami spółki komandytowej były dwie osoby fizyczne (komplementariusze) oraz spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (komandytariusz).

W spółce przekształconej, w stosunku do spółki przekształcanej nie doszło do zmiany wspólników spółki oraz do zmiany praw wspólników w zakresie udziału w zyskach.

Ponadto w związku z przekształceniem, spółka przekształcana nie dokonała zamknięcia ksiąg rachunkowych. Tym samym spółka jawna kontynuuje rok obrachunkowy otwarty przez spółkę komandytową, czyli jej rokiem obrachunkowym jest okres od 1 stycznia 2021 r. do 31 grudnia 2021 r.

W dniu 7 października 2021 r. Spółka złożyła do właściwych urzędów skarbowych oświadczenie «CIT-15J» zawierające informacje, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT, tj. o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku Spółki, w którym wskazany został stan faktyczny aktualny na dzień wpisu Spółki przekształcanej do rejestru.

Przedmiotem wątpliwości Wnioskodawcy jest kwestia ustalenia czy Wnioskodawca będący spółką jawną powstałą wskutek przekształcenia spółki komandytowej, w obecnym stanie prawnym, stał się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych z dniem 27 września 2021 r.

W uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej Ustawodawca wyraźnie wskazał, iż «założeniem proponowanych regulacji nie jest nałożenie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na spółki jawne przez generalne nadanie im statusu podatnika podatku dochodowego, lecz zapewnienie możliwości weryfikacji prawidłowości rozliczeń w tym podatku przez będących podatnikami tego podatku wspólników takich spółek (bezpośrednich i pośrednich).»

W uzasadnieniu tym Ustawodawca wskazał również: «podstawowym celem wprowadzenia tych przepisów jest zatem uszczelnienie polskiego systemu podatkowego przez skuteczniejsze egzekwowanie już istniejącego i wynikającego z aktualnych przepisów obowiązku podatkowego oraz faktyczna realizacja akceptowanej również przez inne ustawodawstwa podatkowe zasady, iż dochody powinny podlegać opodatkowaniu w miejscu/w kraju, w którym były rzeczywiście wypracowane.»

Z art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT wynika, że informację o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki – spółka jawna składa przed rozpoczęciem roku obrotowego. Ponadto

powinna złożyć aktualizację informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników

Zgodnie zaś z art. 12 ust. 1 pkt 1-3 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości [...] księgi rachunkowe otwiera się, z zastrzeżeniem ust. 3:

1. na dzień rozpoczęcia działalności, którym jest dzień pierwszego zdarzenia wywołującego skutki o charakterze majątkowym lub finansowym,
2. na początek każdego następnego roku obrotowego,
3. na dzień zmiany formy prawnej.

W myśl art. 12 ust. 2 pkt 3 ww. ustawy, księgi rachunkowe zamyka się, z zastrzeżeniem ust. 3-3d, na dzień poprzedzający zmianę formy prawnej.

Zgodnie natomiast z art. 8 ust. 6 ustawy CIT, jeżeli z odrębnych przepisów wynika obowiązek zamknięcia ksiąg rachunkowych (sporządzenia bilansu) przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego, za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego.

Zatem zamknięcie ksiąg rachunkowych prowadzi do zakończenia roku obrotowego podatnika.

Przy czym zgodnie z art. 12 ust. 3 pkt 1 ustawy o rachunkowości, można nie zamykać i nie otwierać ksiąg rachunkowych w przypadku przekształcenia spółki osobowej oraz spółki cywilnej w inną spółkę osobową, a także spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową.

Z powyższego przepisu wynika zatem uprawnienie przysługujące przekształcającym się spółkom osobowym (m.in. spółce komandytowej przekształcającej się w spółkę jawną), w zakresie zamknięcia (bądź też nie) ksiąg rachunkowych.

Wskazać należy, iż rozpoczęcie pierwszego roku obrotowego przedsiębiorcy będącego spółką jawną nie jest tożsame z datą rejestracji w KRS-ie takiego przedsiębiorcy. Początkiem roku obrotowego nowo tworzonego podmiotu zobowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym spółek prawa handlowego, jest dzień otwarcia przez taki podmiot ksiąg rachunkowych.

W omawianej sprawie należy zwrócić uwagę, iż w procesie przekształcania spółek nie następuje zmiana tożsamości podmiotu podlegającego przekształceniu. Spółka przekształcana nie przestaje istnieć.

Zgodnie bowiem z art. 552 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych [...] spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształconej do rejestru (dzień przekształcenia). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną.

Zgodnie natomiast z art. 553 § 1 ww. ustawy, spółce przekształconej przysługują wszystkie prawa i obowiązki spółki przekształcanej.

Spółka przekształcona pozostaje podmiotem w szczególności zezwoleń, koncesji oraz ulg, które zostały przyznane spółce przed jej przekształceniem, chyba że ustawa lub decyzja o udzieleniu zezwolenia, koncesji albo ulgi stanowi inaczej. Natomiast Wspólnicy spółki przekształcanej stają się z dniem przekształcenia wspólnikami spółki przekształconej, z uwzględnieniem art. 576 (art. 553 § 2 i § 3 k.s.h.).

Z treści art. 552 i art. 553 Kodeksu spółek handlowych wynikają podstawowe skutki przekształcenia, a mianowicie określone w tych przepisach zasady tzw. sukcesji uniwersalnej, w myśl których spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształconej do rejestru (dzień przekształcenia). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną.

Zasady powyższej sukcesji uniwersalnej nie obejmują jednak skutków podatkowych, tzw. sukcesji podatkowej, gdyż te zasady zostały unormowane odrębnie w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa [...].

Zgodnie bowiem z art. 93a § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, osoba prawna związana (powstała) w wyniku:

1. przekształcenia innej osoby prawnej,
2. przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej – wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.

Przy czym zgodnie z art. 93a § 2 pkt 1 lit. a ww. ustawy, przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osobowej spółki handlowej związanej (powstałej) w wyniku przekształcenia innej spółki niemającej osobowości prawnej.

Sukcesja podatkowa na gruncie podatków dochodowych oznacza, że na spółkę przekształconą przejdą skutki podatkowe zdarzeń zaistniałych w spółce przekształcanej i ujętych w prowadzonych przez nią ewidencjach dla celów podatkowych, które wystąpiłyby w tej spółce, gdyby przekształcenie nie miało miejsca.

Należy jednak zwrócić uwagę, iż zarówno sukcesja uniwersalna w rozumieniu Kodeksu spółek handlowych, jak i sukcesja podatkowa regulowana Ordynacją podatkową zakładają, że spółka przekształcana nie jest traktowana jako podmiot likwidowany, gdyż prowadzona działalność gospodarcza przy wykorzystaniu tego samego majątku będzie kontynuowana przez następcę prawnego.

Mając na uwadze wyżej przytoczone uregulowania należy zatem stwierdzić, że, jeżeli spółka jawna powstaje w wyniku przekształcenia innej spółki prawa handlowego, w tym spółki komandytowej, to wówczas informację, o której mowa w ww. art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT, powinna złożyć w terminie:

- 14 dni od dnia rejestracji przekształcenia spółki – jeżeli w trakcie przekształcenia innej spółki w spółkę jawną doszło do zmiany wspólników takiej przekształcanej spółki lub praw wspólników do udziału w zyskach spółki przekształconej (powstałej z przekształcenia), lub

- przed dniem rejestracji przekształcenia spółki – jeżeli w trakcie przekształcenia innej spółki w spółkę jawną nie doszło do zmiany wspólników takiej przekształcanej spółki lub praw wspólników do udziału w zyskach spółki przekształcanej (powstałej z przekształcenia); w tym przypadku informację taką zobowiązana byłaby złożyć spółka przekształcana.

W przypadku zatem dochowania powyżej wskazanych terminów, spółka jawna powstała w wyniku przekształcenia innej spółki prawa handlowego zachowuje status podmiotu podatkowo transparentnego, a tym samym jest uprawniona do rozliczania przychodów i kosztów przez jej bezpośrednich i pośrednich wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych na zasadach przewidzianych w art. 5 ustawy CIT.

Odnosząc powyższe uregulowania do przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego należy wskazać, że w związku z okolicznością, iż w trakcie przekształcenia spółki komandytowej w spółkę jawną nie doszło do zmiany wspólników spółki przekształcanej lub praw wspólników do udziału w zyskach spółki przekształcanej (powstałej z przekształcenia) – do złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT zobowiązana była spółka przekształcana (Spółka komandytowa) przed dniem rejestracji przekształcenia. Tymczasem jak wynika z opisu stanu faktycznego ww. oświadczenie złożone zostało przez Wnioskodawcę (spółkę powstałą z przekształcenia) w dniu 7 października 2021 r., tj. po rejestracji przekształcenia, które miało miejsce 27 września 2021 r.

Dopełnienie powyższego obowiązku jeszcze przed rejestracją przekształcenia Spółki komandytowej było warunkiem niezbędnym do tego aby Wnioskodawca jako spółka jawna, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne – nie stał się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Reasumując, należy stwierdzić, iż w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym Wnioskodawca (spółka jawna), który powstał z przekształcenia Spółki komandytowej posiadającej status podatnika CIT i nie dochował obowiązku złożenia jeszcze przed rejestracją przekształcenia oświadczenia zawierającego informacje, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a ustawy CIT, uzyskał status podatnika CIT w dniu 27 września 2021 r. i zachował ten status aż do czasu likwidacji lub wykreślenia z rejestru przedsiębiorców⁷.

1.1.2. Spółka jawna – charakterystyka na gruncie Kodeksu spółek handlowych

Spółka jawna jest jednym z najstarszych typów spółek. Po raz pierwszy uregulowano ją w końcu XVII w. we Francji w *Ordonnance de Commerce* (1673). W Niemczech spółka jawna (*offene Gesellschaft*) została uregulowana ustawowo w 1861 r. w *Handelsgesetzbuch* (HGB). Wzorem dla konstrukcji spółki jawnej

⁷ 0111-KDIB2-1.4010.468.2021.1.MM, <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/pisma-urzedowe/0111-kdib2-1-4010-468-2021-1-mm-oswiadczenie-spolki-185174821>, dostęp: 17.02.2022.

z Kodeksu handlowego w 1934 r.⁸ był model spółki niemieckiej i austriackiej. Obecnie przepisy dotyczące tego typu spółek zawiera Kodeks spółek handlowych, który wszedł w życie od dnia 1 stycznia 2001 r. (art. 22-85).

Zgodnie z art. 22 § 1 k.s.h. spółką jawną jest spółka osobowa, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Spółka jawna – tak jak pozostałe spółki osobowe – nie jest osobą prawną. Jest jednostką organizacyjną, o której mowa w art. 33¹ k.c., czyli taką, której odrębna ustawa (tj. Kodeks spółek handlowych w art. 8) przyznaje zdolność prawną i zdolność sądową. Spółka jawna może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, oraz zaciągać zobowiązania (art. 8 k.s.h.), w związku z czym ma zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych⁹.

Spółka posiada własny majątek, który stanowi wszelkie mienie wniesione jako wkład lub nabyte przez spółkę w czasie jej istnienia (art. 28 k.s.h.).

Od osób prawnych odróżnia ją przede wszystkim brak wymagań kapitałowych, osobista odpowiedzialność wspólników za długi spółki, brak ustawowych organów oraz zależność bytu spółki od jej składu osobowego¹⁰.

Spółka jawna jest przedsiębiorcą zarówno w rozumieniu art. 43¹ k.c., art. 4 Prawa przedsiębiorców, jak i art. 36 ustawy o KRS.

Aby utworzyć spółkę jawną, konieczne jest zawarcie umowy w formie pisemnej, pod rygorem nieważności, oraz wpis spółki do KRS (art. 25¹ k.s.h.). Umowa spółki jawnej może być zawarta przy wykorzystaniu wzorca udostępnionego w systemie teleinformatycznym S24 (art. 23¹ k.s.h.).

Spółka jawna prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą. W firmie powinno być podane nazwisko lub firmy (nazwy) wszystkich wspólników albo nazwisko albo firma (nazwa) jednego albo kilku wspólników oraz dodatkowe oznaczenie „spółka jawna”. Dopuszczalne jest używanie w obrocie skrótu „s.p.j.”.

Jedną z niewątpliwych wad prowadzenia działalności w formie spółki jawnej jest ryzyko związane z odpowiedzialnością za zobowiązania spółki¹¹. Jest ono konsekwencją braku osobowości prawnej. Należy zaznaczyć, że w pierwszej kolejności odpowiedzialność za zobowiązania spoczywa na spółce. Zgodnie z art. 31 § 1 k.s.h. wierzyciel spółki może prowadzić egzekucję z majątku wspólnika, w przypadku gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna (subsydiarna odpowiedzialność wspólnika)¹². Każdy wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki bez ograniczenia, całym swoim majątkiem, solidarnie z pozostałymi wspólnikami oraz ze spółką (art. 22 § 2 k.s.h.). Odpowiedzialności nie można

⁸ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy, Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.

⁹ G. Gorczyński, *Spółka jawna jako podmiot prawa*, Warszawa 2009, s. 47 i nast.; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, Warszawa 2016.

¹⁰ S. Sołtysiński, *Spółka jawna*, „Studia Prawa Prywatnego” 2006, nr 3, s. 10; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

¹¹ A.J. Witosz, *Subsydiarna odpowiedzialność wspólników spółek osobowych. Zasady naczelne*, Warszawa 2009; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

¹² S. Sołtysiński, *Spółka jawna*, dz. cyt.; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

skutecznie ograniczyć ani wyłączyć. Wspólnicy ponoszą również odpowiedzialność w przypadku wystąpienia ze spółki, a także po jej rozwiązaniu i wykreśleniu z rejestru. Osoby przystępujące do spółki odpowiadają również za zobowiązania powstałe przed ich przyjęciem do grona wspólników.

Spółkę osobową może reprezentować każdy ze wspólników. Reprezentacja dotyczy wszystkich czynności sądowych i pozasądowych. Prawo do reprezentacji można wyłączyć bądź ograniczyć w stosunkach wewnętrznych. Takie wyłączenie nie jest skuteczne wobec osób trzecich. Spółka może być również reprezentowana przez prokurenta, pełnomocnika, kuratora¹³.

Prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki spoczywa na wszystkich wspólnikach (art. 39 § 1 k.s.h.). Każdy wspólnik może bez uprzedniej uchwały wspólników prowadzić sprawy nieprzekraczające zakresu zwykłych czynności spółki. Jeżeli jednak przed załatwieniem sprawy choćby jeden z pozostałych wspólników sprzeciwi się jej przeprowadzeniu, wymagana jest uprzednia uchwała wspólników. Wspólnicy mogą postanowić w umowie lub późniejszej uchwale, że sprawy spółki będą prowadzone tylko przez jednego wspólnika lub kilku wspólników, co powoduje wyłączenie pozostałych wspólników z prowadzenia spraw spółki.

Jednym z obowiązków wspólnika jest wniesienie wkładów do spółki (art. 3 k.s.h.). Kodeks spółek handlowych nie wprowadza minimalnej wartości wnoszonych wkładów. Wspólnik może wnieść do spółki wkład pieniężny i niepieniężny (aport). Przedmiotem wkładu niepieniężnego może być w szczególności prawo własności rzeczy (nieruchomości, ruchomości), użytkowanie wieczyste, ograniczone prawa rzeczowe, wierzytelności, prawa własności przemysłowej, przedsiębiorstwo, know-how, świadczenie pracy, świadczenie usług.

Wspólnicy w umowie spółki powinni oznaczyć wartość wniesionych wkładów. W razie wątpliwości uważa się, że wkłady wspólników są równe (art. 48 § 1 k.s.h.).

Według wartości rzeczywiście wniesionego wkładu wyznacza się wartość udziału kapitałowego (art. 50 k.s.h.). Udział kapitałowy wspólnika jest podstawą do obliczania należnego wspólnikowi zysku (art. 51 k.s.h.), odsetek (art. 53 k.s.h.), rozliczenia z tytułu wystąpienia wspólnika ze spółki (art. 65 k.s.h.) oraz ustalenia wielkości kwoty likwidacyjnej (art. 82 k.s.h.).

W spółce jawnej zysk jest co do zasady dzielony między wspólników w częściach równych. W takim samym zakresie wspólnicy partycypują w stratach. Wspólnicy mogą jednak zmienić w umowie spółki zasady udziału w zyskach spółki, np. uzależnić wysokość tego udziału od wartości wniesionego do spółki wkładu czy stopnia zaangażowania w prowadzenie spraw (mierzonego np. liczbą zafakturowanych usług). Niezależnie od wypłaty zysku wspólnik ma prawo co-

¹³ K. Kopaczyńska-Pieczniak, *Pozycja prawna wspólnika spółki jawnej*, Warszawa 2013, s. 121 i nast.; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

rocznie żądać wypłaty odsetek w wysokości 5% od swojego udziału kapitałowego (art. 53 k.s.h.).

Spółka jawna ulega rozwiązaniu w razie zajścia przyczyn określonych w art. 58 k.s.h. Są to:

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

W przypadku zaistnienia powyższych okoliczności należy przeprowadzić likwidację spółki, chyba że współnicy uzgodnili inny sposób zakończenia działalności spółki. Zakończenie spółki bez konieczności przeprowadzenia likwidacji jest jej niewątpliwą zaletą, odróżniającą tę formę prawną od spółek kapitałowych, w których likwidacja jest procedurą co do zasady obligatoryjną. Spółka traci swój byt prawny z chwilą wykreślenia jej z rejestru.

1.1.3. Podsumowanie

Kodeks spółek handlowych uczynił ze spółki jawnej atrakcyjną formę prowadzenia działalności gospodarczej. Przyznanie podmiotowości w sferze prawa cywilnego, subsydiarna (wtórna) odpowiedzialność współników, duże możliwości swobodnego kształtowania stosunków w spółce oraz relatywnie niskie koszty związane z tworzeniem i prowadzeniem spółki jawnej są z pewnością przyczyną wyboru tej formy działalności gospodarczej jako docelowej bądź adekwatnej do aktualnego etapu rozwoju przedsiębiorstwa.

Należy mieć na uwadze, że na gruncie prawa spółek obserwuje się konkurencję regulacyjną poszczególnych systemów prawnych¹⁴. Zasada swobody przedsiębiorczości, wyrażona w art. 49-55 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹⁵, przyznaje osobom fizycznym i prawnym prawo do wyboru miejsca oraz formy działalności gospodarczej w ramach UE¹⁶. W rezultacie możliwe jest dokonanie wyboru formy prowadzenia działalności spośród 27 systemów prawnych państw członkowskich, które z założenia są zainteresowane przyciągnięciem, a przynajmniej zatrzymaniem kapitału inwestycyjnego i stworzeniem klimatu przyjaznego przedsiębiorcom.

¹⁴ M. Szydło, *Konkurencja regulacyjna w prawie spółek*, Warszawa 2008, s. 107; A. Opalski, *Kierunki ewolucji europejskiego prawa spółek a polskie prawo spółek*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2009, nr 11, s. 14; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

¹⁵ Wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47.

¹⁶ J. Napierała, *Korzystanie przez spółki ze swobody przedsiębiorczości*, „Studia Prawa Prywatnego” 2015, nr 1, s. 61 i nast.; A. Sobiech, *Ograniczenie mobilności spółek na obszarze UE w kontekście swobody przedsiębiorczości wyrażonej w Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej*, w: *Unia Europejska 10 lat po największym rozszerzeniu. perspektywa nowych państw członkowskich*, E. Małuszyńska, I. Musiałkowska, G. Mazur (red.), Poznań 2015, s. 232-246; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

1.2. PODMIOTOWOŚĆ PODATKOWA SPÓŁKI JAWNEJ

1.2.1. Wprowadzenie

O przyznaniu podmiotowości spółce jawnej na gruncie poszczególnych ustaw podatkowych przesądza źródło podatku i jego konstrukcja. W zależności od tego, czy przedmiotem opodatkowania jest przychód, dochód, majątek czy konsumpcja, spółka jawna może być podatnikiem, jeśli znajduje się w sytuacji prawnej lub faktycznej powodującej powstanie obowiązku podatkowego.

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 otoczenia¹⁷. W podatkach dochodowych nałożenie na spółki jawne obowiązku podatkowego jest kwestią decyzji ustawodawcy.

Niewątpliwie spółki te, realizując cele określone w umowach, są zdolne do generowania dochodu. Możliwe jest uczynienie spółki podatnikiem i opodatkowanie dochodu tylko na poziomie spółki, na poziomie spółki i wspólników bądź wyłącznie na poziomie samych wspólników. Przyznanie bądź nieprzyznanie podmiotowości na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych ma wpływ na szczegółowe rozwiązania w ustawach o podatkach dochodowych. W pozostałych podatkach spółki handlowe (kapitałowe i osobowe) są traktowane w zbliżony sposób.

1.2.2. Spółka jawna jako podatnik poszczególnych podatków

1.2.2.1. Podatki dochodowe

Okres transformacji ustrojowej zaowocował zmianami w zakresie podatków dochodowych. Przełom lat 80. i 90. XX w. był czasem zasadniczych przeobrażeń polskiego systemu podatkowego. Jeszcze w poprzednim ustroju gospodarczym wprowadzono jednolity podatek dochodowy obciążający dochody wszystkich osób prawnych (tych zaliczanych do jednostek gospodarki uspołecznionej oraz tych z sektora nieuspołecznionego). Dokonano tego ustawą z dnia 31 stycznia 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸. W zasadzie od zlikwidowania tego podziału w podatku dochodowym od osób prawnych i oparcia tego podatku na fundamentalnej zasadzie równości opodatkowania nie zaszły już rewolucyjne zmiany. Wszelkie nowelizacje starej ustawy miały na celu jedynie udoskonalenie dotychczasowych rozwiązań¹⁹.

¹⁷ B. Brzeziński, *Reformy podatków i prawa podatkowego*, w: *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 189 i nast.; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

¹⁸ Dz.U. Nr 3, poz. 12 ze zm.

¹⁹ J. Kulicki, *Rozwój podatku dochodowego w Polsce*, „Analizy BAS” 2011, nr 6 (50), s. 14.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. nie zmieniła podstawowych założeń swej poprzedniczki, lecz zharmonizowała konstrukcję podatku dochodowego od osób prawnych z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.²⁰

Spółki jawne co do zasady były traktowane jako transparentne na gruncie ustaw o podatkach dochodowych. Art. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. określa zakres podmiotowy – ustawa ta reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji; przepisy tej ustawy stosuje się również do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej (z wyłączeniem spółek osobowych). W rezultacie spółki jawne do dnia 1 stycznia 2021 r. nie były podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Przyjęto model, w którym spółka jawna jest uznawana za zespół przedsiębiorców indywidualnych, a nie za jednego przedsiębiorcę (podatnika)²¹. Spółka jawna jest więc traktowana jako podmiot podatkowo transparentny – w takim przypadku dochód osiągnięty przez taką spółkę jest opodatkowany na poziomie wspólników (proporcjonalnie do posiadanych udziałów w zysku), a nie na poziomie spółki (jak to następuje w spółkach kapitałowych)²².

W przypadku spółki jawnej, w której wspólnikami są osoby fizyczne, podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy spółki jawnej, a dochody z tytułu udziału w spółce jawnej podlegają co do zasady opodatkowaniu u każdego ze wspólników, proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku. Aby określić wysokość 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 dochód spółki (z uwzględnieniem przychodów, kosztów spółki – tak jakby to spółka była podatnikiem), a dopiero w drugiej fazie ustala się dochód przypadający na danego wspólnika²³.

Z dniem 1 stycznia 2021 r. spółki jawne przestały być podmiotami transparentnymi podatkowo i stały się podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych. Z tym też dniem art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. – na podstawie ustawy z dnia 28 listopada 2020 r. – przyjął następujące brzmienie: „Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:

- 1) spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;

²⁰ A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

²¹ *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, H. Litwińczuk (red.), Warszawa 2013, s. 209; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

²² A. Morska, *Rozbieżności w zakresie opodatkowania spółki osobowej w ustawodawstwie wybranych państw*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 8, s. 24; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

²³ *PIT. Komentarz praktyczny*, K. Serwińska, J. Narkiewicz-Tarłowska (red.), Warszawa 2014, uwagi do art. 8; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

- a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [...], lub
 - b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników
 - **do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki;**
- 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”.

W konsekwencji podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych są jedynie spółki, których wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, o ile spółki te nie złożyły informacji o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycznych, posiadających bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki.

Wzór powyższej informacji określa rozporządzenie z dnia 11 stycznia 2021 r. Nadano jej symbol CIT-15J; podatnicy dołączają do niej załączniki o symbolu CIT/JW.

Informacja jest składana do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz do naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki. Powyższe informacje powinny być co do zasady składane przed rozpoczęciem roku obrotowego spółki. Ich aktualizację należy natomiast złożyć w każdym przypadku, gdy nastąpi zmiana w składzie podatników, w terminie 14 dni od dnia zaistnienia zmiany.

Zgodnie z przepisem przejściowym (art. 21 ustawy z dnia 28 listopada 2020 r.) pierwszą informację spółka jawna mająca siedzibę lub zarząd na terytorium RP, której wspólnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne, powinna była złożyć w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r. według stanu na dzień:

- 1) 1 stycznia 2021 r. – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność przed dniem 1 stycznia 2021 r.;
- 2) rozpoczęcia działalności – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 stycznia 2021 r.

Z kolei jeżeli przed przekazaniem pierwszej informacji nastąpiła zmiana w składzie podatników, pierwszą aktualizację informacji należało złożyć w terminie do dnia 31 stycznia 2021 r., chyba że termin na jej złożenie przypadał później.

Dodatkowo na mocy przepisu przejściowego w razie niezłożenia powyższych informacji spółka jawna uzyskiwała status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych odpowiednio:

- 1) z dniem 1 stycznia 2021 r. – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność przed dniem 1 stycznia 2021 r.,
- 2) z dniem rozpoczęcia działalności – w przypadku spółki jawnej, która rozpoczęła działalność w okresie od dnia 1 stycznia 2021 r. do dnia 31 stycznia 2021 r., albo
- 3) z dniem, w którym nastąpiła zmiana w składzie podatników – w przypadku gdy przed przekazaniem pierwszej informacji nastąpiła zmiana w składzie podatników.

Jednocześnie należy zauważyć, że z dniem 1 stycznia 2021 r. w konsekwencji powyższego zmianie uległa również definicja legalna spółki zawarta w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 4a pkt 21 tej ustawy na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych **spółka oznacza:**

- 1) spółkę posiadającą osobowość prawną, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia nr 2157/2001,
- 2) spółkę kapitałową w organizacji,
- 3) **spółki, o których mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1 i 1a, mające siedzibę lub zarząd na terytorium RP,**
- 4) spółkę niemającą osobowości prawnej, mającą siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa jest traktowana jak osoba prawna i podlega w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

Jednocześnie w myśl art. 4a pkt 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. **spółka niebędąca osobą prawną** oznacza spółkę **inną niż określona w pkt 21**. Z kolei na podstawie art. 4a pkt 19 **udział w zyskach osób prawnych** oznacza również udział w zyskach spółek, o których mowa w art. 1 ust. 3.

Powyższe znajduje także odzwierciedlenie w przepisach ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. (zob. odpowiednio art. 5a pkt 28, 26 i 31).

W konsekwencji należy uznać, że w przypadku spółek jawnych, które są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych, dochodzi do opodatkowania na dwóch poziomach – na poziomie dochodu spółki, a następnie na poziomie przychodów uzyskanych przez jej wspólników.

W zakresie opodatkowania **dochodu na poziomie spółki** stosuje się ogólne zasady przewidziane dla osób prawnych i stawkę, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. W myśl wskazanego przepisu podatek, z zastrzeżeniem art. 21, 22, 24a, 24b, 24d i 24f, wynosi:

- 1) 19% podstawy opodatkowania;
- 2) 9% podstawy opodatkowania od przychodów (dochodów) innych niż z zysków kapitałowych – w przypadku podatników, u których przychody osiągnięte w roku podatkowym nie przekroczyły wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 2 mln euro, przeliczonej według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Z kolei **na poziomie dochodu wspólników** zastosowanie znajdują:

- 1) w przypadku wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych – art. 30a ust. 1 pkt 4 w związku z art. 5a pkt 31 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który stanowi, że od uzyskanych dochodów (przychodów) z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych pobiera się 19-proc. zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a;
- 2) w przypadku wspólników będących podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych – art. 22 ust. 1 w związku z art. 7b ust. 1 pkt 1 i art. 4a pkt 19 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., który stanowi, że podatek dochodowy od określonych w art. 7b ust. 1 pkt 1 przychodów z dywidend oraz innych przychodów (dochodów) z tytułu udziału w zyskach osób prawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium RP ustala się w wysokości 19% uzyskanego przychodu (dochodu).

1.2.2.2. Podatki pośrednie

1.2.2.2.1. Podatek od towarów i usług

Reforma systemu prawa podatkowego objęła również podatki pośrednie²⁴. Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. zastąpiła ustawy regulujące podatki obrotowe – ustawę o podatku obrotowym oraz ustawę z dnia 26 lutego 1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki społecznej²⁵. Z dniem 1 maja 2004 r., czyli z dniem przystąpienia Polski do Wspólnoty Europejskiej, wprowadzono nową ustawę mającą zharmonizować system podatków pośrednich – ustawę z dnia 11 marca 2004 r., która zastąpiła ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. Zmiany te były spowodowane koniecznością dostosowania polskiego systemu prawnego do norm obowiązujących we wszystkich państwach członkowskich Wspólnoty Europejskiej.

Art. 1 ust. 1 ustawy o podatku obrotowym stanowił, że opodatkowaniu tym podatkiem podlega działalność wytwórcza, usługowa i handlowa, wykonywana

²⁴ A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 447; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2014, s. 494; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

²⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 1987 r. Nr 12, poz. 77.

na obszarze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej przez osoby fizyczne oraz niebędące jednostkami gospodarki społecznej osoby prawne i inne jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej²⁶.

Zasadniczo – mimo sporów związanych z podmiotowością spółek osobowych – spółki jawne i komandytowe, które na mocy art. 81 k.s.h. 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 spółek cywilnych do bycia podatnikiem, ponieważ nie miały one zdolności do nabywania praw i zaciągania zobowiązań. Chociaż z treści przepisów ustawy o podatku obrotowym wynikało, że przedmiotem podatku było 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 Ministrowi Finansów w zwolnieniu od tego podatku osób fizycznych i spółek cywilnych osób fizycznych na mocy rozporządzenia²⁷. Pomimo zastrzeżeń ze strony doktryny w orzecznictwie uznawano spółki cywilne za podatników podatku od towarów i usług zarówno na gruncie ustawy o podatku obrotowym, jak i ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r.²⁸

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. zawiera definicję pojęcia 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 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.

²⁶ Pierwotnie w ustawie posługiwano się pojęciem „spółki nieposiadającej osobowości prawnej”. A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

²⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 maja 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej, Dz.U. Nr 35, poz. 203 ze zm. Zob. też M. Kalinowski, op. cit., s. 240-241; A. Sobiech, *Opodatkowanie spółek osobowych*, dz. cyt.

²⁸ NSA oz. w Łodzi w wyroku z dnia 16 maja 1995 r., SA/Łd 3939/94, niepubl., orzekł, że zgodnie z przepisami ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. podatnikami podatku od towarów i usług są spółki cywilne (art. 5 ust. 1), a nie poszczególni wspólnicy.

NSA oz. w Katowicach w wyroku z dnia 28 czerwca 1995 r., SA/Ka 2192/94, niepubl., orzekł, że te same osoby mogą utworzyć kilka odrębnych spółek cywilnych dla celów realizacji różnych przedsięwzięć gospodarczych. Z kolei art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. do podatników podatku od towarów i usług zalicza m.in. jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, a więc i spółki cywilne. Skoro zatem uznano, że te same osoby mogły powołać trzy spółki cywilne, to również – konsekwentnie – stanowiły one trzy podmioty prawa podatkowego, z wszelkimi tego konsekwencjami w zakresie podatku od towarów i usług (rejestracja, prawo do zwolnienia, sposób rozliczania itd.).