

# OPODATKOWANIE PRZEKSZTAŁCEŃ SPÓŁEK

Łukasz Karczyński

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business



# OPODATKOWANIE PRZEKSZTAŁCEŃ SPÓŁEK

Łukasz Karczyński



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2011

Recenzent:  
Dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic, prof. UŚ

Wydawca:  
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:  
Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne:  
Izabela Ratusińska

Łamanie:  
Anna Atanaziewicz

Układ typograficzny:  
Marta Baranowska

© Copyright by  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2011

ISBN 978-83-264-1602-6  
ISSN 1897-4392

Wydane przez:  
Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek  
01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a  
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35  
e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)  
Księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# Spis treści

---

Wykaz skrótów / 13

Wstęp / 19

Rozdział I

## **Charakter prawny przekształcenia spółki / 25**

1. Uwagi ogólne / 25
2. Spółka jako podmiot prawa i przedmiot przekształcenia / 29
  - 2.1. Wprowadzenie / 29
  - 2.2. Podmiotowość jako kategoria teoretycznoprawna / 31
  - 2.3. Byty niematerialne jako kategoria ontologiczna / 34
  - 2.4. Sposoby istnienia w filozofii Romana Ingardena / 37
  - 2.5. Intencjonalny charakter podmiotowości spółki / 42
  - 2.6. Podsumowanie / 49
3. Przekształcenie spółki jako rodzaj przekształcenia podmiotowego / 51
  - 3.1. Wprowadzenie / 51
  - 3.2. Przekształcenie w języku powszechnym / 51
  - 3.3. Tożsamość jako kluczowy element pojęcia przekształcenia / 53
  - 3.4. Tożsamość podmiotowości a tożsamość podmiotu prawa / 57
  - 3.5. Pojęcie przekształcenia podmiotowego / 63
  - 3.6. Podsumowanie / 66
4. Przekształcenie spółki a stosunek prawny / 67
  - 4.1. Wprowadzenie / 67
  - 4.2. Prawo (uprawnienie) i obowiązek jako elementy stosunku prawnego / 69
  - 4.3. Pojęcie sukcesji uprawnień i obowiązków / 72

- 4.4. Pojęcie kontynuacji uprawnień i obowiązków / 73
- 4.5. Przekształcenie spółki a stosunek członkostwa / 74
- 4.6. Podsumowanie / 76
- 5. Konstrukcja prywatnoprawna przekształcenia spółki / 77
  - 5.1. Wprowadzenie / 77
  - 5.2. Przekształcenia spółek posiadających podmiotowość cywilnoprawną / 79
  - 5.3. Przekształcenie spółki nieposiadającej podmiotowości cywilnoprawnej w podmiot prawa cywilnego / 83
  - 5.4. Transgraniczne przekształcenie spółki / 85
    - 5.4.1. Wprowadzenie / 85
    - 5.4.2. Transgraniczne przekształcanie spółek a wewnętrzne prawo spółek i prawo kolizyjne / 86
    - 5.4.3. Transgraniczne przekształcanie spółek a *acquis communautaire* / 87
    - 5.4.4. Transgraniczne przekształcanie spółek a prawo polskie / 90
  - 5.5. Podsumowanie / 94
- 6. Uwagi końcowe / 95

## Rozdział II

### **Przekształcenie spółki w świetle prawa podatkowego**

#### **– ujęcie ogólnosystemowe / 98**

- 1. Uwagi ogólne / 98
- 2. Przekształcenie spółki a jej podmiotowość podatkowoprawna / 100
  - 2.1. Wprowadzenie / 100
  - 2.2. Podmiotowość spółki w prawie prywatnym i w prawie podatkowym / 102
  - 2.3. Charakter prawny przekształcenia spółki w świetle prawa podatkowego / 107
  - 2.4. Przekształcenie spółki a stosunek podatkowoprawny / 110
  - 2.5. Podsumowanie / 113
- 3. Przekształcenie spółki jako przedmiot regulacji podatkowoprawnej / 114
  - 3.1. Wprowadzenie / 114
  - 3.2. Przekształcenie spółki a postulat neutralności opodatkowania / 117

- 3.3. Regulacja konsekwencji podatkowoprawnych przekształcenia spółki w świetle zasad prawidłowej legislacji / 119
- 3.4. Uprawnienia i obowiązki jako przedmiot kontynuacji i sukcesji podatkowoprawnej w polskim systemie prawa podatkowego / 127
- 3.5. Podsumowanie / 131
- 4. Konsekwencje przekształcenia spółki w zakresie formalnych uprawnień i obowiązków podatkowoprawnych / 132
  - 4.1. Wprowadzenie / 132
  - 4.2. Zdolność procesowa spółki przekształconej / 132
  - 4.3. Przekształcenie spółki a jej identyfikacja / 134
  - 4.4. Błędna identyfikacja spółki a postępowania podatkowe i administracyjnosądowe / 136
  - 4.5. Podsumowanie / 139
- 5. Konsekwencje przekształcenia spółki w zakresie rachunkowości / 140
  - 5.1. Wprowadzenie / 140
  - 5.2. Przekształcenie spółki a obowiązek zamknięcia i otwarcia ksiąg rachunkowych / 142
  - 5.3. Przekształcenie spółki a obowiązek przechowywania zbiorów / 146
  - 5.4. Przekształcenie spółki a obowiązki sprawozdawcze / 147
  - 5.5. Przekształcenie spółki a obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów / 148
  - 5.6. Podsumowanie / 149
- 6. Uwagi końcowe / 150

### Rozdział III

#### **Spółka podlegająca przekształceniu a szczególne konsekwencje podatkowoprawne homogeniczności przekształcenia / 153**

- 1. Wprowadzenie / 153
- 2. Homogeniczność przekształcenia spółki a opodatkowanie dochodu i przychodu / 154
  - 2.1. Spółka i jej wspólnicy jako podmioty opodatkowania dochodu lub przychodu / 154
  - 2.2. Zakres kontynuacji podatkowoprawnej w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego

- od osób fizycznych w warunkach homogeniczności przekształcenia spółki / 159
- 2.3. Homogeniczność przekształcenia spółki a ciche rezerwy zysku / 164
- 2.4. Kwalifikacja podatkowoprawną wydatków poniesionych w związku z przekształceniem jako koszty uzyskania przychodu / 166
- 2.5. Homogeniczność przekształcenia spółki a kontynuacja uprawnienia do uwzględnienia straty powstałej przed przekształceniem / 170
- 2.6. Homogeniczność przekształcenia spółki a formalne aspekty rozliczenia podatków dochodowo-przychodowych / 172
- 2.7. Skutki podatkowe zmiany wysokości kapitału zakładowego w momencie przekształcenia spółki / 177
- 2.8. Przekształcenie spółki a szczególne formy opodatkowania dochodu lub przychodu / 179
- 2.9. Szczególne skutki transgranicznego przeniesienia siedziby spółki europejskiej / 181
- 2.10. Podsumowanie / 182
- 3. Homogeniczność przekształcenia spółki a opodatkowanie podatkami pośrednimi i majątkowymi / 184
- 4. Przekształcenie spółki a opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych / 189
- 5. Podsumowanie / 198

#### Rozdział IV

#### **Spółka podlegająca przekształceniu a szczególne konsekwencje podatkowoprawne heterogeniczności przekształcenia / 200**

- 1. Uwagi ogólne / 200
- 2. Szczególne problemy zakresu kontynuacji podatkowoprawnej w warunkach heterogeniczności przekształcenia spółki / 201
  - 2.1. Wprowadzenie / 201
  - 2.2. Sukcesja podatkowoprawną jako instrument osiągnięcia neutralności podatkowej przekształcenia heterogenicznego / 202
  - 2.3. Quasi-sukcesja podatkowoprawną jako instrument osiągnięcia neutralności podatkowoprawnej przekształcenia heterogenicznego / 208



- 2.4. Analogia jako instrument osiągnięcia neutralności podatkowoprawnej przekształcenia heterogenicznego / 212
- 2.5. Podsumowanie / 215
3. Heterogeniczność przekształcenia a sposób ustalenia dochodu spółki przekształcanej (względnie jej wspólników) / 216
  - 3.1. Wprowadzenie / 216
  - 3.2. Przychody i koszty ich uzyskania a przekształcenie heterogeniczne / 217
  - 3.3. Przekształcenie heterogeniczne a związek przychodów z kosztami ich uzyskania / 219
  - 3.4. Heterogeniczność przekształcenia spółki a amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych / 222
  - 3.5. Kwalifikacja podatkowoprawna wydatków poniesionych w związku z przekształceniem / 225
  - 3.6. Podsumowanie / 225
4. Heterogeniczność przekształcenia spółki a kontynuacja uprawnienia do uwzględnienia straty powstałej przed przekształceniem / 226
5. Heterogeniczność przekształcenia spółki a formalne aspekty rozliczenia podatku dochodowego / 228
6. Heterogeniczność przekształcenia spółki a opodatkowanie podatkiem tonażowym / 230
7. Heterogeniczność przekształcenia spółki a opodatkowanie podatkami majątkowymi i podatkiem od czynności cywilnoprawnych / 235
8. Podsumowanie / 238

## Rozdział V

### **Stosunek członkostwa w spółce podlegającej przekształceniu w świetle prawa podatkowego / 241**

1. Uwagi ogólne / 241
2. Charakter prawny przekształcenia stosunku członkostwa a opodatkowanie dochodu wspólnika / 243
  - 2.1. Wprowadzenie / 243
  - 2.2. Przekształcenie stosunku członkostwa w przekształcanej spółce osobowej / 244

- 2.3. Przekształcenie stosunku członkostwa w przekształcanej spółce kapitałowej / 247
- 2.4. Podsumowanie / 249
- 3. Konsekwencje podatkowoprawne wystąpienia wspólnika ze spółki w momencie przekształcenia / 250
  - 3.1. Wprowadzenie / 250
  - 3.2. Konsekwencje podatkowe wystąpienia wspólnika z przekształcanej spółki osobowej / 251
  - 3.3. Konsekwencje podatkowe wystąpienia wspólnika z przekształcanej spółki kapitałowej / 257
- 4. Konsekwencje podatkowoprawne utraty udziału w spółce przekształcanej / 259
  - 4.1. Wprowadzenie / 259
  - 4.2. Konsekwencje podatkowoprawne utraty udziału w spółce osobowej przekształcanej z innej spółki osobowej / 260
  - 4.3. Konsekwencje podatkowoprawne utraty członkostwa w spółce kapitałowej przekształcanej z innej spółki kapitałowej / 262
  - 4.4. Konsekwencje podatkowoprawne utraty udziału w spółce osobowej przekształcanej ze spółki kapitałowej / 264
  - 4.5. Konsekwencje podatkowoprawne utraty udziału w spółce kapitałowej przekształcanej ze spółki osobowej / 268
  - 4.6. Podsumowanie / 270
- 5. Problem podatkowoprawnej kwalifikacji niepodzielonych zysków spółki podlegającej przekształceniu jako szczególna konsekwencja heterogeniczności przekształcenia / 271
  - 5.1. Wprowadzenie / 271
  - 5.2. Kwalifikacja podatkowoprawna niepodzielonych zysków spółki przekształcanej w momencie jej przekształcenia / 272
  - 5.3. Kwalifikacja podatkowoprawna niepodzielonych zysków spółki podlegającej przekształceniu w momencie ich wypłaty / 288
  - 5.4. Podsumowanie / 291
- 6. Przekształcenie stosunku członkostwa a ciche rezerwy zysku / 292
- 7. Przekształcenie stosunku członkostwa a odpowiedzialność wspólników za zaległości podatkowe spółki / 295

8. Przekształcenie spółki a opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn / 297
9. Regulacja sytuacji akcjonariuszy spółki europejskiej przenoszącej siedzibę za granicę / 298
10. Podsumowanie / 299

## Rozdział VI

### **Wnioski końcowe / 302**

Bibliografia / 313

Wykaz wykorzystanych aktów prawnych / 329

Wykaz wykorzystanych orzeczeń i pism urzędowych / 335



# Wykaz skrótów

---

## Akty normatywne

- Dyrektywa** Dyrektywa Rady nr 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L 310 z 25.11.2009, s. 34)
- k.h.** rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 czerwca 1934 r. – Kodeks handlowy (Dz. U. Nr 57, poz. 502 z późn. zm.)
- k.k.s.** ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)
- Konstytucja** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.s.h.** ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)
- o.p. 1934** ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja Podatkowa (tekst pierwotny Dz. U. Nr 39, poz. 346)

- p.p.m.** ustawa z dnia 4 lutego 2011 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz. U. Nr 80, poz. 432)
- p.p.m. 1965** ustawa z dnia 12 listopada 1965 r. – Prawo prywatne międzynarodowe (Dz. U. Nr 46, poz. 290 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.)
- r.p.k.p.r.** rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów z dnia 26 sierpnia 2003 r. (Dz. U. Nr 152, poz. 1475 z późn. zm.)
- r.s.s.e.** 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, polskie wydanie specjalne Dz. Urz. UE z 2004 r. Rozdział 06, t. 4, s. 251)
- r.z.p.** rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360 z późn. zm.)
- u.g.h.** ustawa z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. Nr 201, poz. 1540 z późn. zm.)
- u.g.z.w.** ustawa z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 z późn. zm.)
- UmwStG** Umwandlungssteuergesetz vom 7. Dezember 2006 (Bundesgesetzblatt cz. 1 z 2006 r. Nr 57, s. 2782/2791 z późn. zm.)
- u.p.a.** ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 z późn. zm.)

- u.p.c.c.** ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm.)
- u.p.l.** ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (Dz. U. Nr 200, poz. 1682 z późn. zm.)
- u.p.o.l.** ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 z późn. zm.)
- u.p.r.** ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 136, poz. 969 z późn. zm.)
- u.p.s.d.** ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 z późn. zm.)
- u.p.t.** ustawa z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym (Dz. U. Nr 183, poz. 1353 z późn. zm.)
- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- ust. rach.** ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.)
- u.s.e.** ustawa z dnia 4 marca 2005 r. o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej (Dz. U. Nr 62, poz. 551 z późn. zm.)
- u.z.e.i.p.** ustawa z dnia 13 października 2005 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.)

<b>u.z.p.d.</b>	ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)
<b>TFUE</b>	Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jedn.: Dz. Urz. UE C 115 z 9.05.2008, s. 47)
<b>TWE</b>	Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 25 marca 1957 r. (tekst jedn.: Dz. Urz. WE C 340 z 10.11.1997, s. 152)
<b>z.t.p.</b>	załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz. U. z Nr 100, poz. 908)

## Sądy i trybunały

<b>ETS</b>	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
<b>NSA</b>	Naczelny Sąd Administracyjny
<b>SN</b>	Sąd Najwyższy
<b>TK</b>	Trybunał Konstytucyjny
<b>TSUE</b>	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
<b>WSA</b>	Wojewódzki Sąd Administracyjny

## Czasopisma

<b>Dor. Pod.</b>	Doradztwo Podatkowe
<b>Mon. Pod.</b>	Monitor Podatkowy
<b>ONSAiWSA</b>	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
<b>OSN</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego
<b>OSNIC</b>	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
<b>OTK</b>	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
<b>OTK ZU</b>	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy
<b>PiP</b>	Państwo i Prawo



<b>PPH</b>	Przegląd Prawa Handlowego
<b>Prz. Pod.</b>	Przegląd Podatkowy
<b>PUG</b>	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
<b>RPEiS</b>	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny



# Wstęp

---

W warunkach współczesnego obrotu handlowego przekształcenie spółki rozumiane jako zmiana jej formy prawnej stanowi przydatne narzędzie reorganizacji spółek. Narzędzie to pozwala przedsiębiorcom na płynne dostosowywanie ich struktury normatywnej do zmieniających się warunków gospodarczych i prawnych, w tym podatkowych. Jednakże, o ile w literaturze prawa spółek charakter prawny tej ważnej instytucji zbadano dosyć dokładnie, o tyle z punktu widzenia prawa podatkowego istota i konsekwencje przekształcenia spółki nie zostały do tej pory należycie wyjaśnione. Tymczasem aspekty podatkowoprawne przekształcenia z punktu widzenia przedsiębiorcy rozważającego reorganizację są nie mniej istotne, aniżeli zagadnienia prywatnoprawne. Konsekwencje podatkowe przekształcenia wpływają bowiem na jego ekonomiczne rezultaty, stanowiąc tym samym istotną przesłankę chęci dokonania przekształcenia. Nie chodzi tu przy tym tylko o skutki zmiany formy prawnej w znaczeniu innego sposobu opodatkowania działalności prowadzonej przez spółkę przekształconą, lecz przede wszystkim o konsekwencje podatkowe samej reorganizacji.

W kategoriach prawnych działalność prowadzona przez spółkę jest jej własną działalnością, a spółka jest odrębnym podmiotem od jej wspólników. Jednakże w kategoriach gospodarczych działalność spółki jest w istocie działalnością wspólników jako „właścicieli ekonomicznych” spółki. Zmiany formy prawnej spółki nie wpływają na gospodarczą ciągłość prowadzenia tejże działalności. Nie oznacza to jednak, że przekształcenie spółki jest tak samo neutralne dla jej prawnej tożsamości. Brak ciągłości podmiotowości spółki podlegającej przekształceniu skutkowałby zerwaniem wiążących spółkę stosunków prawnych, co stanowiłoby istotną niedogodność dla wspólników jako jej „właścicieli”. W związku z tym współczesne ustawodawstwa starają się zapewnić ciągłość spółki podlegającej przekształceniu. W doktrynie polskiej dominuje obecnie stanowisko

zakładające tożsamość podmiotową spółki przekształcanej i przekształconej. Zgoda doktryny dotyczy jednak prawa cywilnego, podczas gdy w prawie podatkowym charakter prawny przekształcenia spółki jest nadal niejasny. Wynika to z nieprecyzyjnych, nieuwzględniających charakteru przekształcenia spółki regulacji podatkowoprawnych.

Wątpliwości w tym zakresie pogłębia fakt relatywnie niewielkiego zbadania w doktrynie prawa podatkowego konsekwencji podatkowoprawnych przekształcenia spółek. Dość liczne, ale syntetyczne publikacje związane z tym zagadnieniem koncentrują się głównie na jego niewielkich wycinkach, pojedynczych kwestiach, ograniczonych do wybranych aspektów przekształcenia w poszczególnych podatkach. Brakuje natomiast opracowań ujmujących konsekwencje podatkowe przekształcenia spółek w sposób kompleksowy. Brak ten stał się szczególnie uciążliwy po wejściu w życie kodeksu spółek handlowych, wprowadzającego do polskiego systemu prawa, wzorem nowych regulacji zagranicznych, szeroki wachlarz możliwych przekształceń spółek.

Niniejsza praca stanowi próbę kompleksowego ujęcia konsekwencji podatkowoprawnych przekształcenia spółki. Próba taka byłaby skazana na niepowodzenie, gdyby uprzednio nie określić charakteru prawnego przekształcenia spółki w aspekcie szerszym niż prywatnoprawny. Powstają jednak istotne pytania o wzajemne relacje prywatno- i podatkowoprawnej podmiotowości spółki oraz o charakter prawny przekształcenia w prawie podatkowym. W literaturze prawa podatkowego zasadniczo nie poświęca się wiele uwagi ani zagadnieniu podmiotowości podatkowoprawnej, ani jej relacji do podmiotowości prywatnoprawnej. Przekształcenie spółki, prowadzące do szeregu zmian w sferze podmiotowości prawnej podatnika, powinno zaś być analizowane właśnie w kontekście tychże zmian. Brak refleksji naukowej w tym zakresie jest zjawiskiem utrudniającym praktykę stosowania prawa podatkowego, ponieważ w wielu przypadkach prawidłowe rozpoznanie konsekwencji podatkowych przekształcenia spółki jest niemożliwe bez znajomości teoretycznoprawnych aspektów istoty tegoż przekształcenia, zarówno w sferze prawa prywatnego, jak i podatkowego.

W związku z powyższym celem rozprawy stało się także sformułowanie charakteru prawnego przekształcenia zarówno w ogólnym aspekcie ontologicznoprawnym, jak i w świetle prawa podatkowego. Cele te łączy główna teza badawcza pracy, jaką jest wykazanie istotności wpływu charakteru prawnego przekształcenia na sens i treść regulacji podatkowoprawnych oraz na sposób ich wykładni. Stąd konsekwencje podatkowe

przekształcania spółek będą w niniejszej dysertacji badane w świetle charakteru prawnego przekształcenia podmiotowego.

Przyjęty układ dysertacji jest konsekwencją wyznaczonych celów badawczych i założonej tezy. W związku z tym przedmiotem pierwszego rozdziału stała się próba rozpoznania ontologicznych podstaw podmiotowości spółki, a także istoty przekształcenia jako takiej, nielimitowanej granicami poszczególnych gałęzi prawa. W rozdziale tym główny nacisk został położony na wyjaśnienie podstawowych elementów, formujących instytucję przekształcenia spółki, tj. w szczególności pojęcia spółki jako podmiotu prawa, tożsamości podmiotowej i przekształcenia podmiotowego, kontynuacji oraz sukcesji uprawnień i obowiązków. Materia ta podlega analizie prowadzonej przede wszystkim za pomocą teoretycznoprawnej metody badawczej z elementami dogmatycznoprawnymi, w tym komparatystycznymi. Ponadto w pierwszym rozdziale omówiono prywatnoprawną konstrukcję przekształcenia w polskim i unijnym systemie prawa. W niniejszej rozprawie wpływ charakteru prawnego przekształcenia na jego konsekwencje podatkowe podlega bowiem badaniom przede wszystkim w zakresie polskiego systemu prawa podatkowego z wykorzystaniem metody komparatystycznej tam, gdzie jest to przydatne z punktu widzenia wykładni lub oceny regulacji polskich.

W rozdziale drugim poruszone zostały kwestie związane z wzajemnymi relacjami pomiędzy prywatno- i podatkowoprawną podmiotowością spółki oraz charakterem prawnym przekształcenia z punktu widzenia prawa podatkowego. Omówiono w nim też konsekwencje przekształcenia spółki w zakresie ogólnosystemowych norm prawa podatkowego, tj. znajdujących zastosowanie na gruncie wszystkich podatków. W drugim rozdziale pracy przedstawione zostały także uwarunkowania wpływające na sposób regulacji konsekwencji podatkowych przekształcania spółek. Metodę badawczą powyższych fragmentów pracy można określić jako mieszaną, z przewagą metody teoretycznoprawnej. W rozdziale tym podjęto ponadto próbę przedstawienia – za pomocą dogmatycznoprawnej metody badawczej – bilansowoprawnych aspektów przekształceń spółek. Nie należą one wprawdzie do materii regulowanej prawem podatkowym, ale wywierają na nią znaczący wpływ.

Przedmiotem trzeciego i czwartego rozdziału jest analiza konsekwencji podatkowoprawnych przekształcenia w zakresie, w jakim są one związane z działalnością spółki podlegającej przekształceniu. Skutki te mogą występować zarówno wobec spółki, jak i wspólników, przy czym konsekwencje podatkowe dotyczą wspólników wówczas, gdy spółka podlegają-

ca przekształceniu jest transparentna podatkowo. Podział zagadnień pomiędzy omawiane dwa rozdziały został podyktowany różnicami, jakie w regulacji i wykładni prawa podatkowego wywołuje w szczególności zjawisko transparentności podatkowej. Inna jest bowiem kwalifikacja przekształceń homogenicznych, czyli niewiążących się ze zmianą statusu podatkowoprawnego spółki podlegającej przekształceniu, i heterogenicznych, prowadzących do takiej zmiany. Zmiana ta najczęściej polega na przekwalifikowaniu spółki z transparentną podatkowo na nietransparentną lub odwrotnie. W rozdziale trzecim podjęto tematykę konsekwencji podatkowoprawnych przekształcenia w warunkach homogeniczności, a w czwartym – heterogeniczności.

W rozdziale piątym omówiono skutki podatkowoprawne przekształcenia w zakresie dotyczącym przekształcenia stosunku członkostwa w spółce, tj. z punktu widzenia wspólnika spółki niezależnie od tego, czy uczestniczy on w spółce transparentnej podatkowo, czy nie. Skutki te występują nie tylko w momencie przekształcenia, ale także w okresie późniejszym.

W rozdziałach od trzeciego do piątego przeważa dogmatycznoprawna metoda badań, w znacznej mierze wykorzystano w nich jednak także metodę aksjologiczną oraz – gdy wymagał tego przedmiot analizy – komparatystyczną i teoretycznoprawną. Należy zaznaczyć, że porównanie skutków podatkowych przekształceń spółek w różnych systemach prawnych nie mogło być dokonane w sposób kompleksowy ze względu na znaczne różnice pomiędzy systemowymi rozwiązaniami prawa spółek oraz opodatkowania korporacyjnego. Odmienności w rodzajach spółek, ich zdolności przekształceniowej i sposobie opodatkowania dochodów z udziału w spółkach sprawiają, że trudności rysujące się na tle przekształceń są w każdym państwie inne. W związku z tym w niniejszej pracy przyjęto metodę porównywania wycinkowych kwestii dotyczących poszczególnych problemów, które występują zarówno w Polsce, jak i w danym państwie obcym. Rozwiązania polskie zostały porównane w szczególności z systemami prawnymi: Niemiec jako jednego z prekursorów tworzenia nowoczesnych systemów prawa stanowionego i najsilniejszego gospodarczo państwa Unii Europejskiej, Włoch i Hiszpanii jako innych znaczących państw członkowskich, Anglii i USA jako przedstawicieli systemów *common law*, Szwajcarii jako stabilnego państwa o długiej tradycji demokratycznego stanowienia prawa, Czech i Estonii jako państw byłego bloku wschodniego, znajdujących się w podobnej sytuacji polityczno-gospodarczej jak Polska, a ponadto Ekwadoru jako przykładu państwa egzotyczne-

go dla naszego kręgu kulturowego. Ponadto w pracy znalazły się incydentalne porównania z rozwiązaniami prawnymi kilku innych państw.

Każdy z przedstawionych powyżej rozdziałów kończy się podsumowaniem ułatwiającym ocenę założonych hipotez badawczych, składających się na główną tezę pracy: wykazania wpływu charakteru prawnego przekształcenia spółki na rozwiązania podatkowoprawne. Rozdział ostatni zawiera natomiast ogólne wnioski wysunięte z rozważań poczynionych wcześniej, weryfikację hipotez i głównej tezy badawczej, ocenę polskiej regulacji podatkowoprawnej dotyczącej przekształceń spółek, a także postulaty *de lege ferenda* w jej zakresie.

Źródła wykorzystane w pracy obejmują akty normatywne polskie, unijne i zagraniczne, orzecznictwo polskie i unijne oraz literaturę polską i uzupełniająco zagraniczną. Akty normatywne były analizowane w wersjach aktualnych, chyba że rozważania wymagały sięgnięcia do aktów już nieobowiązujących. Orzecznictwo pochodzi głównie z sądów administracyjnych i od organów podatkowych, analizowano jednak także orzeczenia sądów powszechnych i trybunałów. Wykorzystana literatura obejmuje nie tylko opracowania doktryny prawa podatkowego i handlowego, ale także pozycje z zakresu filozofii (ontologii).





# Charakter prawny przekształcenia spółki

## 1. Uwagi ogólne

Przekształcenie spółki jest instytucją normatywną o złożonych implikacjach, zachodzących w zakresie wielu gałęzi prawa. Podstawy przekształceń spółek, podobnie jak pozostałe rudymenarne zasady ich funkcjonowania, ustanawia prawo prywatne. W różnych systemach prawnych przyjmowane mogą być różne konstrukcje normatywne przekształcenia, jednak w każdym przypadku polega ono na zmianie formy prawnej spółki. Niekiedy przez przekształcenie spółek rozumie się także ich łączenie i podziały (przekształcenie *sensu largo*)<sup>1</sup>. Jak jednak słusznie podkreślają liczni przedstawiciele doktryny prawa handlowego, używanie tego samego terminu w dwóch znaczeniach nie jest uzasadnione ani metodologicznie, ani językowo i może prowadzić do powstawania problemów rozumienia tekstu prawniczego<sup>2</sup>. W niniejszej pracy termin „przekształcenie” nie będzie używany w tymże szerokim rozumieniu. Słuszne jednak są starania o znalezienie wspólnej, zbiorczej nazwy dla tych zdarzeń. Cel instytucji łączenia, podziału i przekształcania spółek jest bowiem podobny – służą one umożliwieniu dostosowania formy prawnej prowadzenia działalności gospodarczej do zmieniających się warunków ekonomicznych. W polskich aktach normatywnych nie istnieje wspólne ich określenie. To samo dotyczy zresztą większości innych państw<sup>3</sup> – wyjątkiem jest na

---

<sup>1</sup> Por. szeroko G. Miś, *Przekształcenie spółek handlowych*, Warszawa 2005, s. 11–14; T. Skalski, *Przekształcenie spółki z o.o. w spółkę akcyjną*, Kraków 1999, s. 26–30.

<sup>2</sup> Por. A. Witosz, *Łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych*, Warszawa 2007, s. 13; A. Szumański, *Niemiecka ustawa o przekształceniu podmiotów prawnych z 28.10.1994 r. (Umwandlungsgesetz)*, Monitor Prawniczy 1998, nr 2, s. 64; G. Miś, *Przekształcenie...*, s. 11–14; G. Nita-Jagielski, *Przekształcenie spółki cywilnej w spółkę handlową*, Warszawa 2008, s. 2–3.

<sup>3</sup> Np. Hiszpania (zob. rozdział VIII Transformación, fusión y escisión de la sociedad – „Przekształcenie, połączenie i podział spółki” hiszpańskiej ustawy z dnia 23 marca

przykład nomenklatura niemiecka oraz pochodna od niemieckiej, jak używana w Czechach czy Bułgarii<sup>4</sup>. W wymienionych państwach odpowiednio *Umwandlung*, *přeměna* i *преобразуване* (przekształcenie, przemiana, przeobrażenie) oznaczają łączenie, podział, przekształcenie, a ponadto niektóre rodzaje przeniesienia majątku, a *Formwechsel*, *změna právní formy* i *промяна на правна форма* (zmiana formy prawnej) – tylko przekształcenie<sup>5</sup>. W polskiej doktrynie proponowano dla ogółu tych operacji różne nazwy, w tym „restrukturyzacje przedsiębiorstwa spółki”, „przemiany ustrojowe”<sup>7</sup>, „transformacje podmiotowo-przedmiotowe”<sup>8</sup>, „reorganizacje prawne”<sup>9</sup>, „restrukturyzacje”<sup>10</sup>, „transformacje”<sup>11</sup>. Wydaje się, że najlepiej

---

1995 r. o spółce z ograniczoną odpowiedzialnością – ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, Boletín Oficial del Estado z 1995 r. Nr 71, poz. 7240), Włochy (Rozdział X Della trasformazione, della fusione e della scissione delle società – „O przekształceniu, o połączeniu i o podziale spółki” Tytułu V Księgi Piątej Kodeksu cywilnego z dnia 16 marca 1942 r. – Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 262 Approvazione del testo del Codice Civile, Gazzetta Ufficiale z 1942 r. Nr 79 z późn. zm.), Szwajcaria (ustawa związkowa o „połączeniu, podziale, przekształceniu i przeniesieniu majątku” z dnia 3 października 2003 r. – Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003, Bundesblatt z 2003 r. Nr 40, s. 6691), Anglia (Część 7 i 27 ustawy o spółkach kapitałowych – Companies Act 2006, Chapter 46 z późn. zm.), Estonia (Część IX Ühinemine, jagunemine ja ümberkujundamine – „Połączenie, podział i przekształcenie” estońskiego Kodeksu handlowego z dnia 15 lutego 1995 r. – Äriseadustik vastu võetud 15.02.1995. a, Riigi Teatajas I z 1995 r., Nr 26–28, poz. 355 z późn. zm.).

<sup>4</sup> Odpowiednio § 1 niemieckiej ustawy o przekształceniach z dnia 28 października 1994 r. (Umwandlungsgesetz vom 28. Oktober 1994, Bundesgesetzblatt cz. 1 z 1994 r. Nr 77, s. 3210 z późn. zm.), § 2 czeskiej ustawy z 1 dnia 9 marca 2008 r. o przekształceniach spółek handlowych i spółdzielni (Zákon ze dne 19. března 2008 o přeměnách obchodních společností a družstev, Sbírka zákonů z 2008 r. Nr 40 poz. 125), art. 261 bułgarskiego kodeksu handlowego z 1991 roku (Търговски закон в сила от 1.07.1991, Държавен вестник z 1991 r. Nr 48 z późn. zm.).

<sup>5</sup> Co ciekawe, w prawie szwajcarskim – w przeciwieństwie do niemieckiego – termin *Umwandlung* oznacza przekształcenie *sensu stricto*, przy czym nie ma tam zbiorczego określenia wszystkich procesów reorganizacyjnych ani transformacyjnych.

<sup>6</sup> Np. uzasadnienie rządowego projektu ustawy Kodeks spółek handlowych, druk sejmowy Sejmu III Kadencji nr 1687, s. 51.

<sup>7</sup> Np. A. Szajkowski, *Refleksje nad nowym kodeksem spółek handlowych*, PUG 2001, nr 1, s. 2.

<sup>8</sup> Np. J. Jacyszyn, *Projekt ustawy – Prawo spółek handlowych (ogólna charakterystyka)*, Rejent nr 1999, nr 1, s. 52.

<sup>9</sup> Np. G. Miś, *Przekształcenie...*, s. 14.

<sup>10</sup> Np. A. Witosz, *Restrukturyzacja spółek handlowych*, Bydgoszcz–Katowice 2005, s. 10–11.

<sup>11</sup> Np. R. Pabis, *Przekształcenie spółek handlowych w świetle nowej regulacji (cz. I)*, Pr. Sp. 2002, nr 6, s. 3.

oddającym istotę przekształceń *sensu largo*, a jednocześnie akceptowalnym językowo jest termin „transformacja”. Ten synonim nazwy „przekształcenie” jest wolny od konotacji ekonomicznych<sup>12</sup>, a jego językowy zakres znaczeniowy w kontekście spółek nie wydaje się zbyt szeroki<sup>13</sup>. Okoliczność, że w istocie „transformacja” w języku etnicznym oznacza to samo, co „przekształcenie”<sup>14</sup>, nie jest dla tej nazwy dyskwalifikujący – podobnie wszak niemieckie *Umwandlung* jest w zasadzie synonimem *Formwechsel*<sup>15</sup>. Transformacje i operacje inne, ale służące podobnym celom, jak na przykład zbycie przedsiębiorstwa, określać można łącznie mianem reorganizacji.

Szczególną cechą przekształcenia spółki jest zachowanie ciągłości działalności jej przedsiębiorstwa przy jednoczesnej zmianie jej formy prawnej<sup>16</sup>. Cecha ta widoczna jest przede wszystkim w kategoriach ekonomicznych – jeżeli pominąć spółkę jako podmiot prawa, korzyści gospodarcze z działalności przez nią wykonywanej osiągają wspólnicy niezależnie od jej formy prawnej. W warunkach nieprecyzyjnej regulacji ustawowej cecha ta wywoływać może pytanie o liczbę spółek jako podmiotów prawa biorących udział w przekształceniu. W doktrynie polskiej charakter prawny przekształcenia budził pewne wątpliwości w tym zakresie jeszcze na początku lat 90. XX wieku, następnie jednak ukształtowało się względnie jednolite stanowisko co do tożsamości podmiotowej spółki przekształcanej i przekształconej, a więc jedności podmiotowej przedmiotu przekształcenia<sup>17</sup>. Stanowisko to zostało uwzględnione przez ustawodawcę w kodeksie spółek handlowych<sup>18</sup> i obecnie przyjmowane jest niemal jed-

<sup>12</sup> W przeciwieństwie do np. „restrukturyzacji”, oznaczającej „zmianę struktury czegoś, zwłaszcza struktury gospodarczej kraju (gospodarki, przemysłu, przedsiębiorstwa, armii)”. Zob. *Słownik języka polskiego PWN*, red. M. Szymczak, Warszawa 1998.

<sup>13</sup> Jak w przypadku „reorganizacji” czy „przemian ustrojowych”.

<sup>14</sup> Transformacja to „proces przemiany; przeobrażenie, przekształcenie”, a przekształcenie to „zmiana charakteru, statusu prawnego, struktury, formy czegoś”. Por. *Słownik...*

<sup>15</sup> Niemiecki *Formwechsel* merytorycznie odpowiada szwajcarskiej *Umwandlung*. O trudnościach w tłumaczeniu tych nazw por. A. Szumański, *Niemiecka ustawa...*, s. 59.

<sup>16</sup> J. Hennrichs, *Formwechsel und Gesamtrechtsnachfolge bei Umwandlungen [einschließlich Verschmelzung und Spaltung]*, Berlin 1995, s. 31.

<sup>17</sup> W niniejszej rozprawie, podobnie jak w kodeksie spółek handlowych, spółką przekształcaną będzie określana spółka na etapie przed przekształceniem, a spółką przekształconą – spółka po przejściu przekształcenia. Z kolei określenie „spółka podlegająca przekształceniu” obejmować będzie swym zakresem zarówno spółkę przekształcaną, jak i przekształconą.

<sup>18</sup> Zob. art. 553 § 1 k.s.h., przewidujący wyraźnie zasadę kontynuacji (a nie sukcesji) uprawnień i obowiązków spółki podlegającej przekształceniu. Jest to konstrukcja typowa dla nowoczesnych ustawodawstw, wyklucza bowiem wątpliwości, z którymi wiąże się stosowanie sukcesji uniwersalnej (por. J. Hennrichs, *Formwechsel...*, s. 34). Przekształce-

nogłośnie. Należy jednak doprecyzować, że w ten sposób wyjaśniony został nie tyle charakter prawny przekształcenia, co cywilnoprawny charakter przekształcenia. Tymczasem inne gałęzi prawa w swej autonomiczności mogą przewidywać rozwiązania odmienne od przyjętej w prawie cywilnym koncepcji przekształcenia spółki. Co więcej, mogą one odmienne traktować nawet samą podmiotowość prawną spółek powstałych na gruncie prawa prywatnego. W prawie polskim gałęzią inaczej kwalifikującą kwestię przekształcenia spółki może wydawać się prawo podatkowe, którego przepisy posługują się zwykle brzmieniem sugerującym przyjęcie przez ustawodawcę zasady sukcesji uprawnień i obowiązków<sup>19</sup>. Z brzmienia tego może wynikać, że spółka po przekształceniu nie jest tą samą spółką, co spółka przed przekształceniem. Sytuacja ta rodzi dwa zasadnicze pytania: pierwsze o stosunek podmiotowości spółki w prawie prywatnym do jej podmiotowości w prawie podatkowym<sup>20</sup> oraz drugie o charakter prawny przekształcenia w rozumieniu nieograniczonym do jednej gałęzi prawa.

Obydwa powyższe pytania wykraczają swą tematyką poza zakres regulacji poszczególnych gałęzi prawa. Próba udzielenia na nie odpowiedzi, oprócz badań w obszarze dogmatyki prawa, wymaga zatem spojrzenia z perspektywy ponad podziałem systemu prawa na gałęzie (systemy niższego rzędu), tj. z perspektywy teoretyczno- i filozoficznoprawnej. Bez takiego spojrzenia często nie sposób bowiem określić złożoności problemów postawionych do rozwiązania, a tym bardziej gruntownie je zbadać<sup>21</sup>. Teoria i filozofia prawa pozwalają wszakże – używając słów Szymona Rundsteina – wykryć związek konieczny, jaki zachodzi w pstrej masie różnorodnych norm i przepisów, sprowadzić do jednego mianownika zróżniczkowany materiał<sup>22</sup>.

---

nia oparte na zasadzie sukcesji były stosowane dawniej, jednak rozwiązanie to miało charakter prowizoryczny – por. K. Schmidt, *Universalsukzession kraft Rechtsgeschäfts. Bewährungsproben eines zivilrechtsdogmatischen Rechtsinstituts im Unternehmensrecht*, Archiv für die civilistische Praxis 1991, nr 191, s. 506–507.

<sup>19</sup> Np. art. 93a § 1 o.p., art. 16g ust. 18 u.p.d.o.p.

<sup>20</sup> Wziąwszy pod uwagę treść art. 553 § 1 k.s.h., art. 93a § 1 o.p. i art. 76 ust. 1 pkt 1, art. 29 ust. 3 i art. 5 ust. 2 ust. rach., można powziąć wątpliwość, czy spółka, o której mowa w przepisach prawa cywilnego, podatkowego i bilansowego, jest na pewno tą samą spółką. Zgodnie bowiem z przepisami kodeksu spółek handlowych spółka przekształcana i spółka przekształcona stanowi jeden podmiot, zgodnie z przepisami o.p. – dwa, a w zakresie przepisów o rachunkowości przekształcenie spółki skutkuje zakończeniem działalności jednostki, co jednak nie przeszkadza jednoczesnej jej kontynuacji.

<sup>21</sup> Por. J. Zajadło, *Po co prawnikom filozofia prawa?*, Warszawa 2008, s. 13.

<sup>22</sup> S. Rundstein, *Studia i szkice prawne*, Lwów 1904, s. 4.

## 2. Spółka jako podmiot prawa i przedmiot przekształcenia

### 2.1. Wprowadzenie

Trudno podjąć próbę scharakteryzowania istoty przekształcenia, nie rozpoznawszy uprzednio istotnych cech spółki jako podmiotu prawa. Spółka jest wprawdzie pojęciem normatywnym – jej konkretne typy są wymienione enumeratywnie w powszechnie obowiązujących przepisach prawa prywatnego<sup>23</sup>. W powszechnie obowiązujących w Polsce przepisach prawa funkcjonują następujące spółki prywatnoprawne: tzw. cywilna, o której mowa w art. 860–875 k.c., jawna, uregulowana w art. 22–85 k.s.h., partnerska (art. 86–101 k.s.h.), komandytowa (art. 102–124 k.s.h.), komandytowo-akcyjna (art. 125–150 k.s.h.), z ograniczoną odpowiedzialnością (art. 151–300 k.s.h.), akcyjna (art. 301–490 k.s.h.) oraz europejska z siedzibą w Polsce (uregulowana w rozporządzeniu w sprawie statutu spółki europejskiej i ustawie o europejskim zgrupowaniu interesów gospodarczych i spółce europejskiej, a poprzez odesłania – także w kodeksie spółek handlowych<sup>24</sup>. Spółki funkcjonujące w polskim systemie prawa dzielą się na dwa rodzaje: spółki osobowe i kapitałowe. Do tych pierwszych w niniejszej pracy będą zaliczane spółki: cywilna, jawna, partnerska, komandytowa i komandytowo-akcyjna, do drugich – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, akcyjna oraz europejska. Należy zaznaczyć, że w prawie prywatnym spółka cywilna zaliczana jest do spółek osobowych przez naukę prawa, podobnie jak przed wejściem w życie kodeksu spółek handlowych kwalifikowane były spółka jawna i komandytowa (kodeks han-

<sup>23</sup> Istnieją również spółki regulowane prawem publicznym, takie jak na przykład wyposażone w osobowość prawną: spółka wodna (funkcjonująca na podstawie ustawy z dnia 24 października 1974 r. – Prawo wodne, Dz. U. Nr 38, poz. 230), leśna (na podstawie ustawy z dnia 22 listopada 1973 r. o zagospodarowaniu lasów nie stanowiących własności Państwa, Dz. U. Nr 48, poz. 283) czy spółka powoływana w celu zagospodarowania wspólnoty gruntowej (na podstawie ustawy z dnia 29 czerwca 1963 r. o zagospodarowaniu wspólnot gruntowych, Dz. U. Nr 28, poz. 169). Cele, sposób tworzenia i struktura spółek publicznoprawnych są jednak w porównaniu ze spółkami prywatnoprawnymi na tyle odmienne (są też zresztą silnie zróżnicowane względem siebie), że trudno uznać je za instytucje zbliżone. Zróżnicowanie to powoduje, że spółki prywatnoprawne i publicznoprawne nie mogą być traktowane jako dwa rodzaje tej samej konstrukcji i stąd też przedmiot niniejszej rozprawy obejmuje wyłącznie spółki prawa prywatnego. Jeżeli zatem w dalszej części pracy będzie mowa o spółkach, należy przez nie rozumieć spółki prawa prywatnego.

<sup>24</sup> Por. szerzej T. Siemiątkowski, R. Potrzeszcz, *Spółka europejska w polskiej typologii spółek handlowych*, cz. I i II, PPH 2005, nr 11 i 12; por. też art. 10 r.s.s.e.

dlowy nie wprowadzał normatywnego podziału na spółki osobowe i kapitałowe)<sup>25</sup>. Na tej samej zasadzie do spółek kapitałowych zaliczana jest spółka europejska. Jeżeli zajdzie potrzeba wyróżnienia spółki osobowej i kapitałowej w rozumieniu kodeksu spółek handlowych, spółki te zostaną określone odpowiednio „handlową spółką osobową” i „handlową spółką kapitałową” (por. art. 4 § 1 pkt 1 i 2 k.s.h.).

W związku z normatywnym zdefiniowaniem spółek w dogmatyce prawa zwykle nie ma wątpliwości, co jest spółką, a co nią nie jest<sup>26</sup>. Mimo to od wielu lat przedmiot dyskusji doktryny prawa prywatnego stanowi próba określenia pojęcia spółki<sup>27</sup>. Nauka prawa prywatnego stworzyła kilka koncepcji spółki (kontraktową, instytucjonalną, wyodrębnionego majątku, normatywną, strukturalną). Obecnie uważa się słusznie, że najlepiej istotę spółki wyjaśnia teoria strukturalna, charakteryzująca się możliwie wyczerpującym opisaniem istotnych cech tego pojęcia<sup>28</sup>. Teoria ta zakłada, że spółka stanowi szczególną prywatnoprawną formę organizacyjno-prawną przedsiębiorcy, przy czym „formę organizacyjno-prawną” należy tu rozumieć szeroko, tzn. ujmując zarówno ogół wewnętrznych stosunków prawnych spółki, jak i wewnętrzną strukturę organizacyjno-majątkową. Owa struktura organizacyjna polega na zbudowaniu po pierwsze stosunku prawnego (względnie stosunków) pomiędzy współnikami, a po drugie – pewnej organizacji<sup>29</sup>, umożliwiającej traktowanie grupy współników jako pewnej całości (na przykład w celu przyznania strukturze organizacyjnej podmiotowości prawnej) i ogółem funkcjonowanie spółki (w szcze-

<sup>25</sup> Por. M. Litwińska, *Typologia spółek w Kodeksie spółek handlowych*, PUG 2001, nr 2, s. 2. Warto zaznaczyć, że ten prywatnoprawny podział doktrynalny znalazł jednak swoje zastosowanie także w prawie podatkowym, m.in. w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych (zob. art. 1a pkt 1 i 2 teże ustawy).

<sup>26</sup> Por. W. Pyzioł, A. Szumański, J. Weiss, *Prawo spółek*, Bydgoszcz–Kraków 2004, s. 27.

<sup>27</sup> Szerzej por. S. Włodyka (w:) *System prawa handlowego*, red. S. Włodyka, t. IIA, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 2007, s. 33–34 wraz z przywołaną tam literaturą.

<sup>28</sup> Szerzej por. *ibidem*, s. 35 i n. Cechy te to w szczególności prywatnoprawny charakter, wspólnota osobowa, powstawanie co do zasady w drodze umowy, cel prywatny, wyodrębnienie majątkowe, jawność struktury.

<sup>29</sup> Wydaje się, że w istocie organizacja ta tworzona jest w ramach stosunku spółki. Jednakże mówiąc o stosunku spółki, kładziemy nacisk na relację pomiędzy współnikami, mówiąc natomiast o jednostce organizacyjnej – na relacje zewnętrzne. Por. J. Frąckowiak (w:) *System prawa prywatnego*, red. M. Safjan, t. I, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2007, s. 1024–1026. W dalszych rozważaniach omawiana organizacja wraz ze stosunkami prawnymi tworzącymi spółkę nazywana będzie strukturą organizacyjną spółki. Wyeliminowane w ten sposób zostaną ewentualne niejasności co do zakresu pojęcia jednostki organizacyjnej oraz konotacje mogące wiązać „jednostkę” z „podmiotem”.

główności istotne jest ustalenie zasad prowadzenia spraw spółki i jej reprezentacji<sup>30</sup>. Organizacja ta jest konieczna ze względu na szczególny charakter stosunku spółki: ponieważ wspólnicy zobowiązują się dążyć do wspólnego celu, nie wykonują oni swych zobowiązań jeden wobec drugiego, lecz działają wspólnie „obok siebie”, z jednej strony realizując w ten sposób swe zobowiązania, a z drugiej – uzyskując zaspokojenie w postaci osiągnięcia celu spółki<sup>31</sup>. Cel spółki winien być wspólny (tzw. *affectio societatis*) oraz z góry założony, a ewentualne konflikty – by spółka należycie funkcjonowała – muszą być rozwiązywane.

Określone w nauce prawa prywatnego pojęcie spółki nie stanowi jednak wystarczającej podstawy rozpoznania ontologicznych podstaw spółki jako podmiotu prawa i wyznaczenia relacji pomiędzy spółką jako podmiotem prawa prywatnego a spółką jako podmiotem prawa podatkowego. Okaze się ono wprawdzie użyteczne w tych rozważaniach; prawidłowe określenie charakteru prawnego przekształcenia spółki wymaga jednak badań nad najbardziej fundamentalnymi aspektami jej podmiotowości. Zadanie to będzie jednak niewykonalne, jeżeli uprzednio nie zostaną sprecyzowane pewne podstawowe pojęcia, kształtujące tę instytucję.

## 2.2. Podmiotowość jako kategoria teoretycznoprawna

Ponieważ przekształcenie spółki jest przekształceniem podmiotowym (tzn. dotyczy spółki jako podmiotu prawa), należy zastanowić się, jaki sposób rozumienia podmiotowości najlepiej odpowiada celom niniejszych rozważań<sup>32</sup>. Przede wszystkim znaczenia terminu „podmiot prawa” nie można ograniczać do podmiotu określonej gałęzi prawa (w szczególności

---

<sup>30</sup> W sporze o pojęcie jednostki organizacyjnej należy zająć stanowisko ograniczające jednostkę do samej struktury organizacyjnej spółki, bez wliczania w nią spółki jako podmiotu prawa. Stąd też trzeba założyć, że jednostką organizacyjną jest także struktura organizacyjna spółki cywilnej (organizacja ta w zakresie prawa prywatnego służy celom nie tyle spółki jako podmiotu, lecz celom gospodarowania wspólnym majątkiem wspólników). Por. szerzej J. Frąckowiak (w:) *System...*, s. 1024–1026; A. Herbet (w:) *System prawa prywatnego*, red. A. Szajkowski, t. XVI, *Prawo spółek osobowych*, Warszawa 2008, s. 560–562; A. Herbet, *Spółka cywilna. Konstrukcja prawna*, Warszawa 2008, s. 283–292; G. Nita-Jagielski, *Przekształcenie...*, s. 79–84.

<sup>31</sup> Por. R. Longchamps de Berier, *Zobowiązania*, Lwów 1939, s. 573.

<sup>32</sup> Chodzi tu o samo pojęcie podmiotowości bez przesądzania o jej zakresie; można bowiem wyróżnić podmiotowość w znaczeniu indywidualno-konkretnym (podmiot danego prawa podmiotowego), ogólnie-abstrakcyjnym gałęziowym (podmiot danej gałęzi prawa) i ogólnie-abstrakcyjnym systemowym (podmiot prawa w ogólności) – tak A. Herbet, *Spółka cywilna...*, s. 565.

prawa cywilnego). Takie ograniczenie bywa zwykle przydatne w przypadku rozwiązywania pewnych problemów na gruncie jednej gałęzi prawa, jednak analiza łącząca elementy wielu z nich wymaga szerszego spojrzenia. W teorii prawa istnieje wprawdzie pewna tendencja do recypowania rozwiązań prawa cywilnego i nadawania im charakteru nadrzędnego dla wszystkich pozostałych gałęzi<sup>33</sup>, należy jednak podkreślić, że pojęcia podmiotu wypracowanego w prawie cywilnym nie można traktować jako pojęcia ponadgałęziowego. Inne gałęzie prawa (a nawet poszczególne normy tej samej gałęzi) mogą bowiem określić własny sposób rozumienia podmiotowości<sup>34</sup>. Zdarza się wprawdzie stosunkowo często, że cywilnoprawne określenie podmiotowości jest przejmowane przez inne gałęzie prawa – nie należy jednak traktować tego jako reguły.

W teorii prawa przez podmiot prawa rozumie się zwykle każdy byt, który zgodnie z powszechnie obowiązującym prawem został wyposażony w choćby pojedyncze uprawnienie lub obowiązek – niezależnie od ich charakteru<sup>35</sup>. Podmiotowość prawna jest zatem zdolnością posiadania uprawnień lub obowiązków, przez co może ona co najwyżej istnieć lub nie istnieć, a nie może sama w sobie być podmiotem innych własności<sup>36</sup>. W tym sensie jest ona własnością prostą. Oczywiście na dany podmiot prawa mogą zostać nałożone ograniczenia co do rodzajów uprawnień czy obowiązków, jakie mogą mu przysługiwać, ograniczenia te nie wynikają jednak z podmiotowości jako takiej, lecz z pewnych uwarunkowań zewnętrznych. Na przykład

<sup>33</sup> Por. W. Olszowy, *Podmiotowość finansowoprawna osoby fizycznej*, Acta Universitatis Lodzianensis. Seria I, t. 65 (1979), s. 143–144.

<sup>34</sup> Por. M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 24 i 76; M. Weralski (w): *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. I, red. M. Weralski, *Instytucje ogólne*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1982, s. 499.

<sup>35</sup> Por. W. Lang (w): W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 379; A. Herbet, *Spółka cywilna...*, s. 564–565. Jest to, jak się wydaje, rozumienie nieco uproszczone, jako że uprawnienie czy obowiązek są modalnościami względnymi, tj. zależnymi od spojrzenia na wolę czy też interes danego podmiotu. Na przykład norma prawa karnego „kto zabija człowieka, podlega karze x” niewątpliwie nadaje każdemu człowiekowi uprawnienie do bycia niezabijanym, czyli czyni go podmiotem tego uprawnienia. Trudno jednak uznać, że podmiotem analogicznego uprawnienia do bycia nieunicestwianym jest na przykład zabytek na podstawie normy „kto niszczy zabytek, podlega karze y” – a powodem tej trudności jest brak interesu zabytku w jego własnym istnieniu i inne nastawienie ustawodawcy do ochrony człowieka, a inne do ochrony rzeczy. Znacznie bardziej kontrowersyjne jest uznanie podmiotowości zwierząt, a nawet roślin, z ich zachowań można bowiem wywnioskować interes i wolę życia. Zagadnienie to nie będzie jednak dalej rozwijane, jako że pozostaje ono bez znaczenia dla kwestii skutków podatkowoprawnych przekształcania spółek (zob. jednak przypis 78).

<sup>36</sup> Por. A. Herbet, *Spółka cywilna...*, s. 564.



człowiek, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna mają taką samą podmiotowość cywilnoprawną, ale inne uwarunkowania społeczno-organizacyjno-gospodarcze, która to różnica powoduje na przykład, że spółka akcyjna i z ograniczoną odpowiedzialnością nie mogą zawrzeć związku małżeńskiego, a spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i osoba fizyczna nie mogą prowadzić działalności bankowej.

Ponieważ o podmiotowości danej struktury decyduje norma prawna, niekiedy traktuje się ją jako zagadnienie z zakresu dogmatyki, a nie teorii prawa<sup>37</sup>. Istota substratu podmiotowości prawnej zależy bowiem od treści konkretnej normy prawnej. Jednakże podejście to nie tylko nie odpowiada wymaganiom szerokiego (ponadgałęziowego) zakresu niniejszych badań, ale także abstrahuje od ontologicznych podstaw podmiotowości prawnej i nie przybliża ani trochę do odpowiedzi na pytanie: czym jest ów podmiot prawa i jaka jest jego istota? Czy można ją określić w sposób uniwersalny, adekwatny do każdego przypadku?

Norma prawna może wiązać podmiotowość prawną z różnymi rodzajami struktur. Podmioty prawa powstają w związku z interesami żywej istoty (na przykład osoba fizyczna), grupy żywych istot (na przykład spółka) albo domniemanym interesem przedmiotu martwego (na przykład fundacja)<sup>38</sup>. W istocie to jednak nie ów przedmiot martwy czy grupa osób jest podmiotem prawa. Nic nie może bowiem stanowić dwóch różnych rzeczy jednocześnie – co najwyżej jednemu przedmiotowi mogą być nadawane różne kwalifikacje według określonych kategorii (rejestrów)<sup>39</sup>. I tak na przykład konkretny klucz francuski może być jednocześnie ciałem fizycznym, stopem żelaza i węgla albo – w określonej sytuacji – niebezpiecznym narzędziem (w przykładzie tym posłużono się kwalifikacjami nadanymi przez kolejno naukę fizyki, chemii i prawo karne). Ów klucz nigdy nie może jednak stanowić jednocześnie dwóch przedmiotów w obrębie tej samej kategorii (klasyfikacji pojęciowej) – na przykład nie może być jednocześnie bryłą stali i bryłą czegokolwiek innego albo jednocześnie stanowić i nie stanowić niebezpiecznego narzędzia w rozumieniu tej samej normy prawa (tzw. ontologiczna zasada

<sup>37</sup> Por. W. Lang (w:) W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria...*, s. 379; J. Lande, *Nauka o normie prawnej* (w:) J. Lande, *Studia z filozofii prawa*, Warszawa 1959, s. 968.

<sup>38</sup> Stwierdzenie to jest pełne uproszczeń i niecisłości, które zostaną dalej wyjaśnione. W tym miejscu musi ono jednak wystarczyć, pełni bowiem rolę prostego wprowadzenia w omawiane zagadnienie.

<sup>39</sup> Por. T. Gizbert-Studnicki, *Język prawny a obraz świata* (w:) *Prawo w zmieniającym się społeczeństwie. Księga jubileuszowa Profesor Marii Boruckiej-Arctowej*, red. G. Skąpska, Kraków 1992, s. 154–155.

sprzeczności<sup>40</sup>). Na tej samej zasadzie grupa osób czy też zbiór przedmiotów martwych nie są jednocześnie spółką czy fundacją (osobą prawną), zawsze pozostaną one bowiem grupą osób fizycznych czy majątkiem i także w świetle danej kategorii systemu prawa (tu: podmiotowości) nie mogą być obarczane „dualizmem istnienia”. Biorąc to pod uwagę, stwierdzić należy, że „jestestwa” spółek jako podmiotów prawa należy poszukiwać w sferze bytu zupełnie innej niż świat realny, w którym literalnie nie ma na nie miejsca<sup>41</sup>.

### 2.3. Byty niematerialne jako kategoria ontologiczna

Teorią i sposobami istnienia, w tym zagadnieniem istnienia podmiotów prawa, zajmuje się filozofia (konkretniej: ontologia, czyli metafizyka). Od początków zainteresowania metafizyką filozofowie szukali rozwiązań pozwalających wyjaśnić naturę zjawisk zachodzących jedynie w świecie niematerialnym, niefizycznym – dostrzegali bowiem z reguły, że rzeczywistość (pojmowana jako ogół wszystkiego, co jest) nie składa się tylko i wyłącznie z przedmiotów materialnych<sup>42</sup>. Już Platon podzielił rzeczywistość na świat idei i świat rzeczy czasowo-przestrzennych, zależny istotowo od pierwszego. Pomiędzy nimi istniał według Platona jeszcze pośredni świat bytów matematycznych, a poza nimi – Demiurg, twórca kosmosu, byt transcendentny. Podobnie Arystoteles podzielił

---

<sup>40</sup> Por. R. Ingarden, *Spór o istnienie świata*, t. II, *Ontologia formalna. Część 1. Forma i istota*, Warszawa 1987, s. 425; Arystoteles, *Metafizyka*, Warszawa 1983, s. 81–82.

<sup>41</sup> Istnieje wprawdzie w doktrynie stanowisko, zgodnie z którym osoby prawne stanowią byty realne; zwolennicy teorii realnego bytu osób prawnych uważają jednak z reguły, że realność bytu osób prawnych polega na istnieniu tworzących je związków społeczno-gospodarczych i raczej w większości nie zaprzeczyliby, że w świecie materialnym (fizycznym) osoby prawne nie istnieją; związki społeczno-gospodarcze są wszakże – podobnie jak normy prawne – elementem sfery abstrakcyjnej, a nie materialnej. Realność, o której często się pisze w kontekście osób prawnych, nie polega zatem na realnym istnieniu w sferze materialnej, lecz na istnieniu realnej organizacji w znaczeniu istniejących więzów społecznych (które jednak ze swej istoty nie mogą istnieć w sferze materialnej). I rzeczywiście, nie można zaprzeczyć, że osoba prawna jako byt normatywny nie bierze się znikąd, lecz z istniejących stosunków społecznych (aczkolwiek może potem istnieć mimo braku społecznie dostrzegalnej aktywności – por. uchwałę SN z dnia 18 stycznia 1994 r., III CZP 178/93, OSN 1994, nr 7–8). Por. szeroko o ewolucji poglądów na temat istoty osoby prawnej J. Frąckowiak (w): *System...*, s. 1006–1016.

<sup>42</sup> Niektórzy filozofowie (na przykład George Berkeley) nawet negowali istnienie świata realnego, radykalnie go subiektywizując. Por. W. Stróżewski, *Ontologia*, Kraków 2004, s. 108.

rzeczywistość na dwa rodzaje bytów: samodzielne (a w ich ramach – substancje podzielone na materialne i duchowe) i niesamodzielne (właściwości substancji). Święty Tomasz z Akwinu także sformułował teorię istnienia bytów niematerialnych (aniołów). Spośród filozofów współczesnych wymienić można Nicolaia Hartmanna, dzielącego byt na sferę idealną (składają się na nią przedmioty pozaczasowe, ogólne i indywidualne, lecz nie jednostkowe) i realną (przedmioty czasowe, zmienne, niepowtarzalne), a także Karla Poppera, który z kolei przedstawił teorię trzech światów, w których wyróżnił świat przedmiotów lub stanów fizycznych, świat stanów psychicznych (stanów świadomości) i świat obiektywnych treści myślowych (zwłaszcza myśli naukowej i twórczej)<sup>43</sup>. Badania związane z istnieniem idealnym prowadzili też filozofowie języka, na przykład Elizabeth Anscombe, która zaproponowała wyróżnienie mających wymiar materialny faktów surowych (*brute facts*) i istniejących tylko w ujęciu określonych reguł faktów instytucjonalnych (*institutional facts*)<sup>44</sup> czy John Searle, który rozwinął ww. teorię Anscombe<sup>45</sup>. W oparciu o twierdzenia dwojga ostatnich filozofowie prawa Neil MacCormick i Ota Weinberger stworzyli instytucjonalną teorię prawa<sup>46</sup>. Rozróżnienie przedmiotów istniejących realnie i idealnie znalazło w szerszym lub węższym zakresie swoje odzwierciedlenie także w pracach z zakresu teorii prawa Arthura Kaufmanna<sup>47</sup>, Carlosa Cossio (bazował on głównie na filozofii Edmunda Husserla i Martina Heideggera)<sup>48</sup>, Jerzego Landego<sup>49</sup>, a także Czesława Znamierowskiego<sup>50</sup> i Szymona

<sup>43</sup> Por. *ibidem*, s. 233–235, 239, 245 i 251.

<sup>44</sup> Por. G.E.M. Anscombe, *On Brute Facts*, *Analysis* 1958, t. 18, nr 3.

<sup>45</sup> Por. J. Searle, *Czynności mowy. Rozważania z filozofii języka*, Warszawa 1987, *passim*; J. Searle, *Intentionality. An Essay in the Philosophy of Mind*, Cambridge 1983, *passim*; J. Searle, *The Construction of the Social Reality*, London 1995, *passim*.

<sup>46</sup> Por. N. MacCormick, O. Weinberger, *An Institutional Theory of Law. New Approaches to Legal Positivism*, Dordrecht 1986, s. 9. Por. też M. Smolak, *Ota Weinberger – prawo w działaniu (w): Przyszłość dziedzictwa*, red. J. Zajadło, Gdańsk 2008, s. 208–209; M. Smolak, *Prawo, fakt, instytucja. Koncepcje teoretycznoprawne prawniczego pozytywizmu Instytucjonalnego*, Poznań 1998, s. 61.

<sup>47</sup> Por. M. Piechowiak, *W poszukiwaniu ontologicznych podstaw prawa. Arthura Kaufmanna teoria sprawiedliwości*, Warszawa–Poznań 1992, s. 76–82.

<sup>48</sup> Por. J. Wróblewski, *Filozoficzne założenia podstawowych pojęć egologii*, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego, Seria 1. Nauki Humanistyczno-Społeczne* 1966, nr 44, s. 7.

<sup>49</sup> Por. J. Lande, *Nauka o normie...*, s. 960–961, 968.

<sup>50</sup> Por. C. Znamierowski, *O przedmiocie i fakcie społecznym*, *Przegląd Filozoficzny* 1921, nr 1–2, s. 20–22, 27–28. Por. też G. Lorini, *Ontologia społeczna Czesława Znamierowskiego*, *RPEiS* 2010, z. 4, s. 22–23; S. Czepita, *Koncepcje teoretycznoprawne Czesława Znamierowskiego*, Poznań 1988, s. 48 i n.