

SYTUACJA PRAWNA WSPÓLNIKA SPÓŁKI NIEMAJĄCEJ OSOBOWOŚCI PRAWNEJ JAKO DŁUŻNIKA PODATKOWEGO

Łukasz Pajor

SYTUACJA PRAWNA WSPÓLNIKA SPÓŁKI NIEMAJĄCEJ OSOBOWOŚCI PRAWNEJ JAKO DŁUŻNIKA PODATKOWEGO

Łukasz Pajor



Wolters Kluwer



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

WARSZAWA-ŁÓDŹ 2020

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 15 września 2020 r.

Recenzent

Dr hab. Maciej Ślifirczyk

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maż

Redaktor inicjujący Wydawnictwa UŁ

Monika Borowczyk

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

© Copyright by Łukasz Pajor, Łódź 2020

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2020

© Copyright for this edition Wolters Kluwer Polska sp. z o.o., Warszawa 2020

ISBN 978-83-8223-121-2 (WKP)

ISBN 978-83-8220-159-8 (WUŁ)

e-ISBN 978-83-8220-160-4 (WUŁ)

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

tel. 42 665 58 63

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz ważniejszych skrótów	13
Wstęp	15
Rozdział I	
Charakterystyka spółek niemających osobowości prawnej	23
1. Wprowadzenie	23
2. Źródła prawa spółek niemających osobowości prawnej	24
3. Typy normatywne spółek niemających osobowości prawnej	28
3.1. Spółki osobowe a spółki kapitałowe. Pojęcie typu normatywnego spółki	28
3.2. Spółka cywilna	31
3.3. Spółka jawna	33
3.4. Spółka partnerska	35
3.5. Spółka komandytowa	37
3.6. Spółka komandytowo-akcyjna	41
4. Status podmiotowy spółek niemających osobowości prawnej na gruncie prawa prywatnego	44
5. Powstanie spółki niemającej osobowości prawnej	50
6. Struktura majątkowa spółek niemających osobowości prawnej	54
7. Zasady prowadzenia spraw i reprezentacji spółek osobowych	61
8. Udział wspólnika w zyskach i stratach spółki	67
9. Rozwiązanie i likwidacja spółki	69
10. Podsumowanie	74

Rozdział II

Status podmiotowy spółek niemających osobowości prawnej

na gruncie prawa podatkowego	77
1. Wprowadzenie	77
2. Podmiotowość podatkowoprawna.....	80
3. Jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej	
a spółki osobowe.....	86
3.1. Zagadnienia wprowadzające.....	86
3.2. Osobowe spółki handlowe	87
3.3. Spółka cywilna.....	89
4. Przyczyny statuowania podmiotowości	
podatkowoprawnej spółek niemających osobowości	
prawnej.....	97
4.1. Przypisanie podmiotowi podatku przedmiotu	
opodatkowania	97
4.2. Opodatkowanie działalności gospodarczej.....	99
5. Podmiotowość podatkowoprawna spółek niemających	
osobowości prawnej na gruncie poszczególnych ustaw	
podatkowych	102
5.1. Zagadnienia wprowadzające.....	102
5.2. Podatki dochodowe.....	103
5.3. Podatki obrotowe.....	107
5.4. Podatek od czynności cywilnoprawnych.....	108
5.5. Podatki majątkowe oraz majątkowo-przychodowe.....	109
5.6. Podatek od wydobycia niektórych kopalin.....	111
6. Odpowiedzialność podatkowoprawna spółek	
niemających osobowości prawnej	111
7. Podsumowanie.....	118

Rozdział III

Wspólnik spółki osobowej jako podmiot odpowiedzialności

podatkowej i osoba trzecia.....	123
1. Wprowadzenie	123
2. Wspólnik spółki osobowej jako osoba trzecia.....	125
2.1. Pojęcie osoby trzeciej oraz przyczyny	
jej ustanawiania	125

2.2. Odpowiedzialność osoby trzeciej a zmiana rozkładu ciężaru podatkowego wyznaczonego normą materialnego prawa podatkowego	132
2.3. Przyczyny ustanawiania odpowiedzialności podatkowej wspólnika oraz czynienia go osobą trzecią	134
3. Podstawy prawne odpowiedzialności wspólnika za zobowiązania spółki osobowej	140
3.1. Zagadnienia wprowadzające	140
3.2. Prawo prywatne jako wyłączna podstawa prawna odpowiedzialności wspólnika	141
3.3. Odesłanie do przepisów prawa prywatnego mocą przepisu prawa podatkowego	145
3.4. Prawo podatkowe jako wyłączna podstawa prawna odpowiedzialności wspólnika	147
3.5. Wnioski częściowe	150
4. Charakter prawny odpowiedzialności wspólnika	151
4.1. Pojęcie odpowiedzialności – uwagi terminologiczne	151
4.2. Obiektywny charakter odpowiedzialności wspólnika	152
4.3. Osobisty i nieograniczony charakter odpowiedzialności wspólnika	155
5. Powstanie zobowiązania spółki jako warunek konieczny odpowiedzialności wspólnika	158
6. Odpowiedzialność za cudzy dług a struktura zobowiązania wspólnika	159
7. Zakres podmiotowy odpowiedzialności za zobowiązania spółki osobowej	164
7.1. Pojęcie wspólnika i materialnoprawny charakter jego statusu	164
7.2. Zamknięty katalog wspólników ponoszących odpowiedzialność podatkową	165
7.3. Kategorie wspólników mogących ponieść odpowiedzialność podatkową	166
7.3.1. Zagadnienia wprowadzające	166
7.3.2. Spółka cywilna i jawna	168
7.3.3. Spółka partnerska	168

7.3.4. Spółka komandytowa.....	170
7.3.5. Spółka komandytowo-akcyjna	173
7.3.6. Odpowiedzialność wspólników spółek prawa obcego	175
8. Zakres przedmiotowy odpowiedzialności wspólnika	177
8.1. Odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe a odpowiedzialność za zaległość podatkową	177
8.2. Odpowiedzialność za należności płatnika i inkasenta.....	180
8.3. Odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika przejęte przez następcę prawnego.....	181
8.4. Odpowiedzialność za należności uboczne i koszty egzekucyjne	185
8.5. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po rozwiązaniu spółki	187
8.6. Odpowiedzialność za zaległości podatkowe innego wspólnika, wynikające z działalności spółki oraz odpowiedzialność spółki za zobowiązania wspólnika związane z jego uczestnictwem w spółce.....	189
8.7. Odpowiedzialność za zobowiązanie innej osoby trzeciej.....	190
8.8. Odpowiedzialność za niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz oprocentowanie tych zaliczek – wzmianka	193
9. Odpowiedzialność podatkowa wspólnika przystępującego do spółki	193
10. Odpowiedzialność podatkowa byłego wspólnika.....	195
10.1. Wystąpienie wspólnika ze spółki wskutek wypowiedzenia	195
10.2. Ustanie bytu prawnego spółki osobowej	199
10.3. Zmiana statusu wspólnika w spółce komandytowej.....	202
11. Okoliczności ograniczające zakres przedmiotowy odpowiedzialności.....	203
12. Podsumowanie.....	205

Rozdział IV**Relacje zachodzące między zobowiązaniem spółki**

a zobowiązaniem wspólnika.....	211
1. Wprowadzenie	211
2. Zależność zobowiązania wspólnika od zobowiązania spółki (akcesoryjność)	213
2.1. Pojęcie akcesoryjności	213
2.2. Akcesoryjność zobowiązania osoby trzeciej w świetle poglądów doktryny prawa podatkowego.....	215
2.3. Akcesoryjność zobowiązania wspólnika.....	217
2.3.1. Zagadnienia wprowadzające	217
2.3.2. Akcesoryjność a powstanie zobowiązania wspólnika	218
2.3.3. Akcesoryjność a rozmiar długu wspólnika	221
2.3.4. Akcesoryjność a wygaśnięcie zobowiązania wspólnika	223
2.3.5. Wnioski częściowe	224
3. Subsydiarna a prymarna odpowiedzialność wspólnika	225
3.1. Pojęcie odpowiedzialności prymarnej i subsydiarnej....	225
3.2. Subsydiarna odpowiedzialność wspólnika.....	227
3.2.1. Zagadnienia wprowadzające	227
3.2.2. Problem subsydiarnego charakteru odpowiedzialności wspólnika spółki cywilnej	230
3.2.3. Stan bezskuteczności egzekucji	232
3.2.4. Subsydiarny charakter odpowiedzialności wspólnika a nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji orzekającej o jego odpowiedzialności.....	234
3.2.5. Subsydiarny charakter odpowiedzialności wspólnika a wydanie decyzji orzekającej o odpowiedzialności wspólnika.....	236
3.2.6. Subsydiarny charakter odpowiedzialności wspólnika a akcesoryjność jego zobowiązania	238
3.3. Prymarna odpowiedzialność wspólnika.....	239
4. Solidarność dłużników podatkowych	240
4.1. Pojęcie solidarności dłużników (biernej) w prawie podatkowym	240

4.2. Solidarność jako cecha zobowiązania	241
4.3. Solidarność a subsydiarność	244
4.4. Solidarność gwarancyjna	245
4.5. Dopuszczalność stosowania przepisów o solidarności biernej do odpowiedzialności współników.....	246
4.6. Zakres solidarności	249
4.7. Moment powstania solidarności	251
4.8. Następstwa solidarności.....	252
4.8.1. Następstwa podatkowoprawne	252
4.8.2. Następstwa cywilnoprawne	254
5. Podsumowanie.....	256

Rozdział V

Realizacja odpowiedzialności współnika	259
1. Wprowadzenie	259
2. Abstrakcyjne a realne zobowiązanie współnika.....	261
3. Model postępowania w przedmiocie orzekania o odpowiedzialności współnika	263
3.1. Zagadnienia wprowadzające.....	263
3.2. Model dwufazowy	263
3.3. Model jednofazowy	269
3.4. Wnioski częściowe.....	271
4. Wielość współników odpowiedzialnych a jedność postępowania w przedmiocie orzeczenia o ich odpowiedzialności.....	272
5. Charakter prawny decyzji orzekającej o odpowiedzialności współnika	275
6. Granice czasowe orzeczenia o odpowiedzialności wspólnika.....	277
7. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania współnika.....	280
7.1. Zabezpieczenie zobowiązania współnika przed terminem płatności	280
7.2. Zabezpieczenia rzeczowe (hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy)	281
8. Wykonanie zobowiązania współnika.....	282
9. Podsumowanie.....	284

Zakończenie	287
Bibliografia.....	293
Wykaz orzecznictwa sądowego	307
Wykaz aktów prawnych.....	313

WYKAZ WAŻNIEJSZYCH SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	–	ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.)
k.h.	–	rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.06.1934 r. – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.)
k.r.o.	–	ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359)
k.s.h.	–	ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
k.z.	–	rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.10.1933 r. – Kodeks zobowiązań (Dz.U. Nr 82, poz. 598 ze zm.)
o.p.	–	ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
u.z.p.	–	ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.)

Czasopisma

M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
OSNC	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
OTK	–	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	–	Państwo i Prawo
PP	–	Przegląd Podatkowy
PPH	–	Przegląd Prawa Handlowego
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
St. Praw.	–	Studia Prawnicze
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Organy

NSA	–	Naczelny Sąd Administracyjny
SA	–	sąd apelacyjny
SN	–	Sąd Najwyższy
TK	–	Trybunał Konstytucyjny
WSA	–	wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

Prowadzenie działalności gospodarczej jest możliwe w różnych formach prawnych. Oprócz osób fizycznych wykonujących samodzielnie działalność gospodarczą, jako przedsiębiorcy jednoosobowi, prawo polskie przewiduje wiele różnych form prawnych umożliwiających współdziałanie większej liczby podmiotów. Dlatego też w obrocie gospodarczym uczestniczą, obok wspomnianych już osób fizycznych, również osoby prawne (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne czy spółdzielnie) oraz inne jednostki organizacyjne, którym ustawa nie przyznaje osobowości prawnej. Podstawowe znaczenie mają w tym zakresie spółki osobowe, które są prywatnoprawnymi zrzeszeniami wspólników, powoływanymi do życia w drodze umownej. Służą one realizacji wspólnego celu zamierzonego przez wspólników, który ma – co do zasady – charakter zarobkowy. Spółki te wykazują wiele cech szczególnych, które determinują ich charakter prawny.

Znakomita większość przepisów prawa prywatnego, normujących spółki osobowe, ma charakter dyspozytywny. Dzięki takiemu podejściu ustawodawcy osoby zainteresowane wspólnym wykonywaniem działalności gospodarczej za pośrednictwem tych spółek mogą w sposób optymalny dla siebie ukształtować przysługujące im prawa i obowiązki w ramach konkretnej umowy spółki. Znaczny poziom elastyczności w tym zakresie, w odróżnieniu od modelu ukształtowania spółek kapitałowych, doprowadził w ciągu ostatnich lat do znacznego wzrostu zainteresowania tą formą wspólnego wykonywania działalności gospodarczej.

Umożliwienie wykonywania działalności gospodarczej za pośrednictwem spółek osobowych skutkuje ich naturalnym wejściem w pole za-

interesowania ustawodawcy podatkowego. Związki między działalnością gospodarczą a opodatkowaniem są bardzo silne. W dzisiejszych czasach trudno nawet sobie wyobrazić efektywny fiskalnie system podatkowy, który pozostawiałby poza zakresem swojego zainteresowania tę sferę aktywności ludzkiej.

Problematyce sytuacji prawnej wspólnika spółki osobowej zostało poświęconych wiele prac naukowych. Wszystkie one jednak dotyczą tej problematyki z perspektywy prywatnoprawnej. Zagadnienie to nie doczekało się dotychczas pogłębionych badań na gruncie prawa podatkowego. Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania podatkowoprawne spółek osobowych pozostaje na uboczu głównego nurtu badań prowadzonych w doktrynie prawa podatkowego, a poświęconych odpowiedzialności osób trzecich w ogólności. Ostatnie znaczące opracowanie poruszające tę problematykę – chociaż również na tle innych podmiotów odpowiedzialności podatkowej – autorstwa W. Kubiaka pt. „Odpowiedzialność podatkowa w świetle przepisów podatkowych, przepisów prawa powszechnego i judykatury” zostało opublikowane jeszcze przed wybuchem II wojny światowej. W późniejszym czasie porzucenie tej problematyki wiązało się ze zmianami ustroju społeczno-gospodarczego Polski w kierunku socjalistycznym, co skutkowało zmarginalizowaniem roli spółek w życiu gospodarczym. Zachodzące po 1990 r. zmiany nie doprowadziły, jak dotychczas, do ponownego podjęcia tej tematyki w pracach naukowych. Jest to o tyle znaczące, że pomimo pozornej tożsamości rozwiązań prywatnoprawnych i publicznoprawnych w zakresie określenia zasad ponoszenia odpowiedzialności za zobowiązania tych spółek dostrzegalne są wyraźne, a wręcz fundamentalne, różnice w podejściu ustawodawcy do sposobu kształtowania sytuacji prawnej wspólnika.

Niniejsza monografia poświęcona jest odpowiedzialności podatkowej wspólnika spółki niemającej osobowości prawnej, a więc i określeniu jego sytuacji prawnej jako dłużnika podatkowego. Nie jest to zatem wyłącznie analiza odnosząca się do wykładni art. 115 o.p., choć artykuł ten w zamierzeniu ustawodawcy ma regulować kompleksowo i zgodnie z systematyką szeroko pojmowanego systemu podatkowego sytuację wspólników takich spółek.

Jak wynika z powyższego, chodzi o nakreślenie charakteru prawnego relacji związanych z długiem podatkowym zachodzących między tak złożonymi i niejednoznacznie oznaczonymi podmiotami jak spółki niemające osobowości prawnej a ich współnikami. Ten swoisty trójkąt stosunków prawnych, w których współnicy i spółka są ze sobą bardzo ściśle powiązani, zaś spółka niedostatecznie wyodrębniona pod względem osobowym, stwarza wiele skomplikowanych problemów.

Stąd też konieczność zbadania statusu spółek osobowych zarówno w obrocie cywilnoprawnym, jak i publicznoprawnym. Należało zatem omówić poszczególne typy spółek osobowych, by następnie wskazać na stopień ich wyodrębnienia w stosunku do współników. Wspólnicy bowiem, jako ich substrat osobowy, mają decydujące znaczenie zarówno w obszarze ich tworzenia, jak i funkcjonowania. Wspólnicy stają się z mocy prawa gwarantami majątkowymi tych spółek, umożliwiając im samodzielne uczestnictwo w obrocie prawnym.

Celem badawczym w tym zakresie musiało być zatem określenie relacji między sytuacją prawną spółek a sytuacją prawną współników oraz określenie, czy i za co ci drudzy mają odpowiadać, a więc czy mają odpowiadać za zaległość podatkową, czy też za zobowiązanie podatkowe. Tak więc zagadnienie podmiotowości spółek osobowych i sytuacji prawnej współników na gruncie prawa prywatnego i szeroko pojmowanego prawa podatkowego stało się przedmiotem analizy w monografii.

Zdeterminowane przez prawo prywatne formy wykonywania działalności gospodarczej rzutują na ustawodawstwo podatkowoprawne. Tym niemniej w prawie podatkowym dochodzą jeszcze inne wymagania, jeśli chodzi o zdolność podatkową takich spółek. Dotyczy to w szczególności sposobu ukształtowania zakresu podmiotowego poszczególnych podatków. Wynika to z konieczności takiego ukształtowania podmiotu podatku, któremu można przypisać przedmiot opodatkowania. Z drugiej strony ustawodawca podatkowy korzysta z wielkiej swobody politycznej w zakresie określania podmiotu podatkowego, co jest źródłem rozlicznych sporów w doktrynie oraz zmiennych linii orzeczniczych sądów administracyjnych, zwłaszcza że spółki takie mają zdolność do

występowania nie tylko jako podatnicy, ale także płatnicy. Kwestie te musiały zostać zatem przedstawione w pracy.

Wyposażanie spółek niemających osobowości prawnej w podmiotowość podatkowoprawną musi, ze względu na sygnalizowany już wcześniej charakter prawny tych spółek, rzutować bezpośrednio na sytuację prawną wspólnika. Pozycja wspólnika musi być ukształtowana w taki sposób, żeby mogła zostać zachowana jego podstawowa funkcja, jaką jest gwarancja pokrycia długów spółki. Na tym tle powstaje wiele złożonych problemów szczegółowych, przed którymi staje ustawodawca, czyniąc te spółki samodzielnymi podmiotami prawa podatkowego.

Druga sfera koniecznych badań to sfera ochrony interesów Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego jako publicznoprawnych wierzycieli podatkowych tych spółek, która musi być skonfrontowana z prawami wspólników takich spółek. Zbadać należy więc status wspólników jako osób trzecich w kontekście tego, na ile ich interesy majątkowe dają się oddzielić od interesów spółek niemających osobowości prawnej, aby w ogóle było możliwe nadanie im statusu osób odpowiedzialnych za cudzy dług podatkowy – jako osób trzecich. Nadanie bowiem statusu osób trzecich wspólnikom spółek osobowych musi być adekwatne do natury i istoty prawnej ich relacji ze spółką. Ponadto uczynienie z nich przez ustawodawcę osobami trzecimi niewątpliwie stawia ich w korzystniejszej sytuacji prawnej względem Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego z wielu względów, w tym między innymi w kwestii tego, czy jest to odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe spółki, czy za jej zaległość. Kryteria prawne mierzące stopień oddalenia czy zbliżenia interesów wspólników i spółek osobowych mają zasadnicze znaczenie. Adekwatność statusu wspólników jako osób trzecich w tym zakresie jest w rezultacie podstawowym – choć nierozłącznie związanym z pierwszym, uprzednim – celem pracy.

Podstawową tezę niniejszej monografii jest stwierdzenie, że natura prawna spółek osobowych oraz wynikające z niej przenikanie się sfery prawnej spółki i wspólników, którzy są gwarantami majątkowymi jej funkcjonowania, wyklucza ich zaliczenie do kategorii osób trzecich w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Wspólnikom spółek osobowych

znacznie bliżej jest do pierwotnego dłużnika podatkowego aniżeli do osoby trzeciej, która wtórnie ponosi odpowiedzialność za cudze zobowiązanie podatkowe. Cechy istotne charakteryzujące odpowiedzialność podatkową osób trzecich nie mogą zależeć w pełnym zakresie zastosowania do współników spółek osobowych.

Przedmiot monografii oraz jej cele mają bezpośredni wpływ na jej zakres oraz układ. Opracowanie składa się ze wstępu, pięciu rozdziałów oraz zakończenia.

Rozdział pierwszy poświęcony jest rozważaniom na temat konstrukcji prawnej spółek osobowych oraz ich charakteru prawnego. Spółki osobowe, jako że są powoływane do życia w drodze czynności cywilnoprawnych, stanowią instytucje prawa prywatnego. Stąd też prawo prywatne w pierwszej kolejności determinuje ich kształt normatywny. W ramach prowadzonych rozważań – w tym prowadzonych z perspektywy historycznej – zostają najpierw ustalone źródła prawa rządzące prawem spółek osobowych. Następnie podlegają określeniu poszczególne typy normatywne spółek osobowych oraz wskazane ich istotne cechy. Kwestie te wiążą się bezpośrednio z problematyką odpowiedzialności za zobowiązania prywatnoprawne tych spółek, którą ponoszą ich wspólnicy. W dalszej kolejności wyjaśnieniu podlega status podmiotowy spółek osobowych na gruncie prawa cywilnego (w ujęciu ewolucyjnym) oraz bezpośrednio tym zdeterminowana ich struktura majątkowa. Dalsze rozważania dotyczą zasad prowadzenia ich spraw oraz reprezentacji, które przysługują bezpośrednio współnikom tych spółek. Wszystkie te elementy częściowe składają się na określenie pozycji prawnej wspólnika spółki osobowej na gruncie prawa prywatnego i mają znaczący wpływ na wybory ustawodawcy dokonywane na płaszczyźnie podatkowoprawnej regulacji sytuacji prawnej wspólnika jako dłużnika podatkowego. Zagadnienia przedstawione w tej części pracy są punktem odniesienia dla ocen i wniosków formułowanych w dalszych jej częściach.

W rozdziale drugim podjęta została problematyka statusu podmiotowego spółek osobowych na gruncie prawa podatkowego. Ze względu na to, że o sytuacji prawnej wspólnika decyduje sposób postrzegania spółki osobowej poprzez pryzmat systemu personifikacji podmiotów

prawa podatkowego, konieczne jest poddanie analizie zagadnienia podmiotowości podatkowoprawnej oraz zdolności występowania spółek osobowych w charakterze podmiotów prawa podatkowego. Analiza ta prowadzona jest zarówno z perspektywy teoretycznoprawnej, jak i dogmatycznoprawnej, zwłaszcza na gruncie szczegółowego prawa podatkowego. Rozdział ten zamykają rozważania poświęcone odpowiedzialności podatkowoprawnej ponoszonej przez te spółki.

Rozdział trzeci poświęcony jest wspólnikowi spółki osobowej jako podmiotowi odpowiedzialności podatkowej. Analizie podlega podatkowoprawne pojęcie osoby trzeciej oraz przyczyny ustanawiania tej kategorii podmiotów prawa podatkowego, a także zespół cech istotnych tej instytucji prawnej. W dalszym toku rozważań podlegają wyjaśnieniu przyczyny uzasadniające ustanawianie wspólnika podmiotem odpowiedzialności oraz zaliczenia go do kategorii osób trzecich. Odrębne rozważania zostały poświęcone podstawom prawnym odpowiedzialności wspólnika oraz wynikającym z wyboru ustawodawcy w tym zakresie następstwom. W dalszym toku wywodu określeniu podlega charakter prawny odpowiedzialności wspólnika oraz struktura zobowiązania podatkowoprawnego wspólnika. W ostatniej części tego rozdziału analizowano zakresy podmiotowy i przedmiotowy odpowiedzialności za zobowiązania spółki.

Rozdział czwarty koncentruje się na rozważaniach poświęconych wzajemnym relacjom, jakie zachodzą między zobowiązaniem spółki a zobowiązaniem wspólnika ponoszącego odpowiedzialność podatkowoprawną. Stąd też analizie zostaje poddana problematyka akcesoryjności zobowiązania wspólnika, subsydiarnego charakteru jego odpowiedzialności oraz solidarności.

Rozdział piąty dotyczy realizacji odpowiedzialności wspólnika. Dlatego też prowadzona analiza ogniskuje się na dwóch elementach. Po pierwsze, na zagadnieniach procesowych, związanych z postępowaniem zmierzającym do orzeczenia o odpowiedzialności wspólnika. Po drugie, na możliwych formach wykonania spoczywającego na wspólniku zobowiązania.

W monografii uwzględniono również w niezbędnym zakresie projekt nowej Ordynacji podatkowej przygotowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Projektowany art. 263 przenosi do nowej Ordynacji podatkowej zasady oraz zakres odpowiedzialności poszczególnych wspólników, wynikające z dotychczas obowiązującego art. 115. Zmieniony kontekst systemowy nie wprowadza propozycji normatywnych o charakterze nowości w badanym obszarze.

W pracy uwzględniono stan prawny na 15.09.2020 r.

Rozdział I

CHARAKTERYSTYKA SPÓŁEK NIEMAJĄCYCH OSOBOWOŚCI PRAWNEJ

1. Wprowadzenie

Spółki niemające osobowości prawnej stanowią prywatnoprawne zrzeszenia wspólników powoływane do życia w drodze umownej – na zasadzie autonomii woli stron – w celu osiągnięcia wspólnie zamierzonego celu, który ma co do zasady charakter gospodarczy¹. Normatywne podstawy ich tworzenia, organizacji, funkcjonowania oraz rozwiązywania określają przepisy prawa prywatnego, determinując ich charakter prawny. To właśnie te regulacje przesądzają o takich istotnych zagadnieniach, jak: ich cywilnoprawna zdolności prawna i zdolność do czynności cywilnoprawnych², struktura majątkowa, zasady prowadzenia ich spraw oraz reprezentacji czy odpowiedzialność za zobowiązania o charakterze prywatnoprawnym. Poszczególne rozwiązania przyjmowane w prawie cywilnym (handlowym) nie pozostają bez znaczenia dla prawa podatkowego. Kreowane na gruncie prawa cywilnego spółki niemające osobowości prawnej w sposób naturalny wchodzą w obszar zainteresowania prawa podatkowego, co wynika w szczególności z faktu, że służą

¹ A. Szajkowski [w:] *System prawa prywatnego*, t. 16, *Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2008, s. 4; E. Bieniek-Koronkiewicz [w:] *Prawo gospodarcze prywatne*, red. T. Mróz, M. Stec, Warszawa 2005, s. 113.

² Znajduje to bezpośrednie przełożenie na ich zdolność sądową i zdolność procesową – J.P. Naworski [w:] *Kodeks spółek handlowych. Komentarz. Tytuł I. Przepisy ogólne. Tytuł II. Spółki osobowe*, t. 1, red. T. Siemiątkowski, R. Potrzebszcz, Warszawa 2011, s. 88.

one wykonywaniu działalności gospodarczej. Ustawodawca podatkowy częstokroć konstruuując podatkowoprawne stany faktyczne, odwołuje się do obrotu gospodarczego³. Tym samym podmiotami, którym można przypisać przedmiot opodatkowania, mogą się stać spółki niemające osobowości prawnej.

Sytuacja prawa wspólników spółek osobowych stanowi swoiste przedłużenie (pochodną) sytuacji prawnej tych spółek. Wynika to z ich specyficznej konstrukcji i charakteru prawnego. Dla potrzeb prowadzenia badań w obszarze prawa podatkowego należy więc w pierwszej kolejności odnieść się – chociażby w zarysie – do regulacji o charakterze prywatnoprawnym. Dlatego też w ramach niniejszego rozdziału poruszone zostaną zagadnienia związane z określeniem źródeł prawa rządzących prawem spółek niemających osobowości prawnej, typów normatywnych tych spółek, ich statusu podmiotowego na gruncie prawa prywatnego, zasad ich powstawania oraz rozwiązywania, struktury majątkowej, zasad prowadzenia ich spraw i reprezentacji oraz zasad ponoszenia odpowiedzialności przez wspólników za ich zobowiązania.

2. Źródła prawa spółek niemających osobowości prawnej

Odzyskanie przez państwo polskie niepodległości w 1918 r. wiązało się rozpoczęciem wieloletniego procesu unifikacji prawa. W tym celu ustawą z 3.06.1919 r. została powołana do życia Komisja Kodyfikacyjna RP⁴. Efektem jej działalności było przygotowanie projektów wielu aktów prawnych, które zostały ogłoszone jeszcze w okresie dwudziestolecia międzywojennego, ale również takich, które stanowiły bazę dla dalszych prac w okresie powojennym.

³ Większość podatków obejmuje swoim przedmiotem stany faktyczne i prawne z obszaru działalności gospodarczej. Najbardziej efektywne fiskalnie podatki – tj. podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy – obciążają zasadniczo wyłącznie obrót gospodarczy.

⁴ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 2001, s. 46.

Szczególny nacisk w pracach Komisji został położony na te obszary regulacji prawnej, które dotyczyły – co zrozumiale – obrotu gospodarczego. Pokłosiem prowadzonych prac legislacyjnych były m.in. ogłoszone jeszcze w okresie międzywojennym: Kodeks zobowiązań⁵ – w 1933 r. oraz Kodeks handlowy⁶ – w 1934 r.⁷

Prace nad tymi aktami prawnymi nie były oczywiście zawieszone w próżni. Ze względu na przerwanie ciągłości rozwoju prawa polskiego w związku z rozbiorami, członkowie Komisji odwoływali się przy tworzeniu nowych aktów prawnych do rozwiązań przyjętych w innych porządkach prawnych. Opracowując poszczególne przepisy dotyczące spółek niemających osobowości prawnej, członkowie Komisji oparli się na rozwiązaniach niemieckiego prawa cywilnego i handlowego⁸.

Zasady rządzące powstawaniem, funkcjonowaniem i rozwiązywaniem spółki cywilnej zostały zawarte w Kodeksie zobowiązań (art. 546–591). Lektura tych przepisów bezsprzecznie potwierdza tezę o tym, że jej pierwowzorem była niemiecka spółka cywilna⁹. W szczególności wynika to ze sposobu uregulowania jej ustroju majątkowego i przeszcze-

⁵ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.10.1933 r. – Kodeks zobowiązań (Dz.U. Nr 82, poz. 598 ze zm.).

⁶ Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27.06.1934 r. – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 57, poz. 502 ze zm.).

⁷ Opracowanie dwóch odrębnych aktów kodyfikacyjnych związane było z traktowaniem prawa handlowego jako odrębnej od prawa cywilnego gałęzi prawa. Dlatego też Kodeks handlowy obejmował swoim zakresem przedmiotowym nie tylko regulacje prawne normujące sytuację prawną kupca i ustroju poszczególnych spółek handlowych, ale także czynności handlowe. Odejście od dualizmu prawa prywatnego miało miejsce dopiero w latach 60. XX w. Nastąpiło to w związku z uchaleniem Kodeksu cywilnego i jednoczesnym uchyleniem znacznej części przepisów Kodeksu handlowego. Uchylone przepisy Kodeksu handlowego zostały inkorporowane do Kodeksu cywilnego – Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2004, s. 11–14.

⁸ M. Pyziak-Szafnicka [w:] *Związki prawa polskiego z prawem niemieckim*, red. A. Liszewska, K. Skotnicki, Łódź 2006, s. 52–54. Szerzej na temat podobieństw ustawodawstwa polskiego do rozwiązań prawa niemieckiego zob. K. Peroń, *Status prawny spółek osobowych w Polsce i w Niemczech (cz. I)*, „Rejent” 2017/9(197), s. 116–132 i przywołana tam literatura.

⁹ § 705–740 niemieckiego Kodeksu cywilnego z 1896 r. (niem. *Bürgerliches Gesetzbuch*). Por. także J. Namitkiewicz, *Kodeks zobowiązań. Komentarz dla praktyki*, t. II, Łódź 1949, s. 384.

pienia na grunt prawa polskiego koncepcji wspólności łącznej (niem. *Gesamthand*)¹⁰ stanowiącej oś konstrukcyjną tej spółki. Również rozwiązania prawne traktujące o spółce jawnej i spółce komandytowej (odpowiednio art. 75–142 i art. 143–157 k.h.) były bezpośrednio wzorowane na niemieckim Kodeksie handlowym z 1897 r. (niem. *Handelsgesetzbuch*)¹¹.

W okresie dwudziestolecia międzywojennego, po ogłoszeniu wzmiankowanych dwóch Kodeksów, to właśnie one stanowiły kościec, na którym opierało się tworzenie, funkcjonowanie i rozwiązywanie spółek niemających osobowości prawnej. W czasie tym doszło do ustanowienia – po raz pierwszy – ram prawnych dla funkcjonowania spółek osobowych w prawie polskim. Przyjęte wówczas rozwiązania zdeterminowały przestrzeganie tych spółek przez kolejne dekady.

Po II wojnie światowej podjęto dalsze prace unifikacyjne bazujące na projektach aktów prawnych przygotowanych jeszcze w okresie międzywojennym. Po ich zakończeniu została podjęta decyzja o kodyfikacji prawa prywatnego, która jedynie częściowo została przeprowadzona przed wojną. W wyniku prowadzonych prac w dniu 23.04.1964 r. został uchwalony Kodeks cywilny¹². Jego wejście w życie skutkowało wieloma zmianami w regulacji prawnej spółek niemających osobowości prawnej. Po pierwsze, znacznemu zubożeniu (czy też uproszczeniu) uległa regulacja prawna spółki cywilnej, co miało służyć – jak wskazywano w ówczesnej literaturze prawa cywilnego¹³ – dalszemu jej upodobnieniu

¹⁰ A. Herbet [w:] *System prawa prywatnego*, t. 16, *Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2008, s. 486.

¹¹ M. Allerhand wskazywał, że: „Polski Kodeks handlowy wzorowany jest na prawie niemieckim (...). Wielką pomoc przy wykładni k.h. może więc oddać literatura niemiecka, a zwłaszcza wielkie komentarze, oraz judykatura Sądu Rzeszy. Uwzględnić jednak należy, że mimo oparcia się o prawo niemieckie Kodeks handlowy jest samodzielnym tworem i że pozostaje w ścisłej łączności z innymi ustawami polskimi, wskutek czego nie zawsze można przyswoić sobie zdanie, objawione odnośnie prawa niemieckiego” – M. Allerhand, *Kodeks handlowy. Spółka jawna. Spółka komandytowa. Komentarz*, Bielsko-Biała 1991, słowo wstępne. Por. także P. Tereskiewicz, *Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki jawnej*, Warszawa 2008, s. 26–31.

¹² Ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 ze zm.).

¹³ S. Grzybowski, *Nowe oraz istotnie zreformowane w kodeksie cywilnym rodzaje umów*, „Nowe Prawo” 1965/1, s. 15.

do jej niemieckiego wzorca. Po drugie, istotne zmiany dotknęły osobowych spółek handlowych. Art. VI § 1 ustawy – Przepisy wprowadzające kodeks cywilny¹⁴ uchylił większość przepisów Kodeksu handlowego. Utrzymane zostały w mocy m.in. przepisy dotyczące spółki jawnej, firmy, prokury czy rejestru handlowego. Derogacji uległy przepisy o spółce komandytowej. W stanie prawnym ukształtowanym wejściem w życie Kodeksu cywilnego prawa polskiemu znane były więc tylko dwie spółki osobowe, a mianowicie spółka cywilna i spółka jawna. Trzeba jednak zaznaczyć, że wprowadzone zmiany legislacyjne nie miały większego znaczenia praktycznego, a to ze względu na postępującą transformację ustroju gospodarczego Polski w kierunku socjalistycznym, w którym nie były potrzebne w takim zakresie przepisy o spółkach¹⁵. Stan taki utrzymał się przez ponad trzy dekady.

Zachodzące w Polsce zmiany związane z transformacją ustrojową, które miały miejsce na początku lat 90. XX w., spowodowały, że zostały przywrócone przepisy o spółce komandytowej na mocy ustawy z 31.08.1991 r. o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – Kodeks handlowy¹⁶. Tym samym polskie ustawodawstwo o spółkach osobowych powróciło do stanu sprzed wejścia w życie Kodeksu cywilnego.

W dniu 15.09.2000 r. został uchwalony, obowiązujący do dziś, chociaż wielokrotnie nowelizowany, Kodeks spółek handlowych¹⁷. Nowa kodyfikacja nie stanowiła rewolucji, jeżeli chodzi o regulację prawną spółki jawnej oraz komandytowej. Większość przepisów Kodeksu handlowego o tych spółkach została bezpośrednio przeniesiona do Kodeksu spółek handlowych. Istotną nowością było natomiast wprowadzenie dwóch

¹⁴ Ustawa z 23.04.1964 r. – Przepisy wprowadzające kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 94 ze zm.).

¹⁵ S. Włodyka [w:] *System prawa handlowego*, t. 2A, *Prawo spółek handlowych*, red. S. Włodyka, Warszawa 2007, s. 9.

¹⁶ Ustawa z 31.08.1991 r. o zmianie rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – Kodeks handlowy (Dz.U. Nr 94, poz. 418).

¹⁷ Ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.).

nowych typów normatywnych spółek osobowych, a mianowicie spółki partnerskiej oraz spółki komandytowo-akcyjnej.

W aktualnym stanie prawnym spółki niemające osobowości prawnej są uregulowane w Kodeksie cywilnym, który normuje spółkę cywilną (art. 860–875) oraz Kodeksie spółek handlowych, który normuje osobowe spółki handlowe – tj. spółkę jawną (art. 22–85), spółkę partnerską (art. 86–101), spółkę komandytową (art. 102–124) oraz spółkę komandytowo-akcyjną (art. 125–150).

Pomimo przyjmowania kolejnych aktów prawnych od czasu ogłoszenia Kodeksu zobowiązań i Kodeksu handlowego trzon przepisów o spółkach niemających osobowości prawnej pozostaje od prawie stu lat niezmienny. Opracowane wówczas przepisy prawa były przejmowane przez kolejne akty prawne w niemalże niezmiennym kształcie. Zmianie podlegały natomiast poglądy doktryny prawa cywilnego i handlowego na te przepisy, co wpływało na postrzeganie charakteru prawnego tych spółek¹⁸.

3. Typy normatywne spółek niemających osobowości prawnej

3.1. Spółki osobowe a spółki kapitałowe. Pojęcie typu normatywnego spółki

Przed zarysowaniem poszczególnych typów normatywnych spółek niemających osobowości prawnej należy nakreślić kryteria wyodrębnienia tych spółek ze zbioru spółek jako takich.

¹⁸ Główne osie sporów toczonych w nauce prawa cywilnego i handlowego, a dotyczących spółek niemających osobowości prawnej, zostaną skrótkowo przybliżone w dalszym toku wywodu w ramach rozważań szczegółowych taktujących o poszczególnych aspektach tworzenia, funkcjonowania itd. tychże spółek.

Przez długi czas kryterium do mało charakter jakościowy i skutkowało powstaniem podziału spółek na spółki osobowe i spółki kapitałowe¹⁹. W literaturze prawniczej poszczególnym typom normatywnym spółek przypisywano cechy uznawane za osobowe albo kapitałowe, a natężenie poszczególnych cech występujących w konstrukcji danego typu spółki decydowało o zakwalifikowaniu jej do jednej z tych dwóch grup²⁰. Za typową spółkę osobową uznawano spółkę jawną, a za spółkę kapitałową – spółkę akcyjną²¹.

Z natury rzeczy podział ten był płynny i rodził w przypadkach granicznych kontrowersje co do zakwalifikowania danego typu spółki do jednej z tych dwóch grup. Doskonałą egzemplifikacją tego problemu jest spółka komandytowo-akcyjna, która w różnych porządkach prawnych kwalifikowana jest jako spółka osobowa albo jako spółka kapitałowa²².

Wraz z wejściem w życie Kodeksu spółek handlowych dotychczas doktrynalny podział nabral przynajmniej częściowo wymiaru normatywnego²³. Ustawodawca zdecydował się na przesądzenie, która ze spółek będzie uznawana za spółkę osobową (art. 4 § 1 pkt 1 k.s.h.), a która za

¹⁹ Podział spółek handlowych na spółki osobowe (niem. *Personengesellschaften*) i spółki kapitałowe (niem. *Kapitalgesellschaften*) został przejęty z niemieckiej doktryny prawa w czasie tworzenia ustawodawstwa handlowego w okresie II Rzeczypospolitej – zob. A. Całus, *Prawo cywilne i handlowe państw obcych*, Warszawa 1985, s. 50.

²⁰ S. Włodyka [w:] *System prawa handlowego*, t. 2A..., red. S. Włodyka, s. 50.

²¹ A. Szumański [w:] *Kodeks spółek handlowych*, t. I, *Przepisy ogólne. Spółki osobowe. Komentarz do art. 1–150*, red. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Warszawa 2012, s. 81–83. Na temat cech osobowych i kapitałowych por. także A. Szajkowski, M. Tarska, *Prawo spółek handlowych*, Warszawa 2005, s. 45–47.

²² W doktrynie prawa handlowego wyróżnia się dwa podstawowe modele regulacji spółki komandytowo-akcyjnej, a mianowicie model francusko-niemiecki (bardziej osobowy) oraz model szwajcarsko-włoski (bardziej kapitałowy). Podstawowe znaczenie przy wyodrębnieniu tych dwóch modeli mają normy odsyłające – w żadnym porządku prawnym spółka ta nie została w pełnym zakresie uregulowana w sposób całkowicie samodzielny. Szerzej na ten temat zob. A. Szumański [w:] *System prawa prywatnego*, t. 16, *Prawo spółek osobowych*, red. A. Szajkowski, Warszawa 2008, s. 978–981; R. Lewandowski, *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo-akcyjnej*, Warszawa 2007.

²³ A. Szumański [w:] *Kodeks spółek handlowych...*, red. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, s. 80; J. Jezioro [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2008, s. 1354; U. Promińska, *(R)ewolucja koncepcji osobowej spółki handlowej (od kodeksu handlowego do kodeksu spółek handlowych)*, PPH 2015/4, s. 34.

kapitałową (art. 4 § 1 pkt 2 k.s.h.). Dotychczasowe kryterium jakościowe zostało zastąpione kryterium formalnym. Kryterium jakościowe nie zostało jednak całkowicie zniesione. Normatywny podział spółek na spółki osobowe i kapitałowe dotyczy bowiem jedynie spółek handlowych, a więc tych, które uregulowane są w Kodeksie spółek handlowych. Brak zatem ustawowego rozstrzygnięcia w odniesieniu do spółki cywilnej. W tym przypadku wciąż aktualne pozostaje kryterium jakościowe, które nakazuje zaliczać spółkę cywilną do spółek osobowych²⁴.

W aktualnym stanie prawnym można – bazując na kryterium formalnym oraz jakościowym – wyróżnić następujące spółki osobowe: spółkę cywilną, spółkę jawną, spółkę partnerską, spółkę komandytową oraz spółkę komandytowo-akcyjną²⁵.

Wymienione spółki stanowią tak zwane typy normatywne spółek niemających osobowości prawnej. Mianem tym określa się te spółki, które zostały uregulowane przepisami prawa pozytywnego²⁶. Jest to o tyle istotne, że na gruncie prawa cywilnego (handlowego) istnieje *opinio communis* co do zamkniętego charakteru katalogu typów normatywnych spółek²⁷. Oznacza to, że nie jest prawnie dopuszczalne tworzenie w drodze czynności cywilnoprawnej innych spółek osobowych aniżeli wymienione powyżej.

Spółki niemające osobowości prawnej nie stanowią jednolitego zbioru. Zasadnicza linia podziału przebiega pomiędzy regulowaną przepisami Kodeksu cywilnego spółką cywilną a uregulowanymi w Kodeksie spółek handlowych osobowymi spółkami handlowymi. Odmienności zachodzące pomiędzy spółką cywilną a osobowymi spółkami handlowymi nie ograniczają się jedynie do zróżnicowanych źródeł ich regulacji.

²⁴ A. Szajkowski [w:] *System prawa prywatnego*, t. 16..., red. A. Szajkowski, s. 52.

²⁵ S. Włodyka, *System prawa handlowego*, t. 2A..., red. S. Włodyka, s. 45; E. Bieniek-Koronkiewicz [w:] *Prawo gospodarcze...*, red. T. Mróz, M. Stec, s. 115.

²⁶ S. Włodyka, *System prawa handlowego*, t. 2A..., red. S. Włodyka, s. 45.

²⁷ S. Włodyka, *System prawa handlowego*, t. 2A..., red. S. Włodyka, s. 46; E. Bieniek-Koronkiewicz [w:] *Prawo gospodarcze...*, red. T. Mróz, M. Stec, s. 115; A. Szajkowski, M. Tarska, *Prawo...*, s. 44; A. Szajkowski [w:] *System prawa prywatnego...*, t. 16, red. A. Szajkowski, s. 56.

Mają one dużo głębszy wymiar i znaczenie oraz dotyczą takich prawnie znaczących kwestii jak ich zdolność prawna czy struktura majątkowa. Prawnienie znaczące różnice występują również między poszczególnymi handlowymi spółkami osobowymi.

Ustalenie katalogu typów normatywnych spółek osobowych, które występują na gruncie prawa polskiego, pozwala na bliższą ich analizę, a w szczególności na ich zdefiniowanie i wskazanie cech istotnych, które powodują, że występuje aż pięć typów tych spółek. W dalszym toku wywodu główny nacisk zostanie położony na te cechy spółek osobowych, które są prawnie znaczące z perspektywy regulacji podatkowoprawnej zarówno w zakresie sytuacji prawnej samej spółki, jak i jej wspólników.

3.2. Spółka cywilna

Spółka cywilna, której początki sięgają jeszcze czasów prawa rzymskiego²⁸, stanowi prywatnoprawną strukturę o charakterze korporacyjnym²⁹, która łączy wspólników ze względu na potrzebę realizacji wspólnego celu o charakterze gospodarczym (co następuje w ramach zobowiązaniowego stosunku prawnego³⁰). Tak też ujmowana jest spółka cywilna w aktualnie obowiązujących przepisach prawa cywilnego. Zgodnie z art. 860 § 1 k.c. przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów³¹.

²⁸ J. Jezioro [w:] *Kodeks...*, red. E. Gniewek, s. 1355. Szerzej na temat rozwoju historycznego spółki cywilnej zob. A. Herbet [w:] *System prawa prywatnego*, t. 16..., red. A. Szajkowski, s. 481–486.

²⁹ K. Pietrzykowski [w:] *Kodeks cywilny*, t. II, *Komentarz. Art. 450–1088*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2018, s. 847; J. Jezioro [w:] *Kodeks...*, red. E. Gniewek, s. 1354.

³⁰ K. Pietrzykowski [w:] *Kodeks cywilny...*, red. K. Pietrzykowski, s. 847.

³¹ Analogiczną definicję spółki cywilnej odnajdziemy w § 705 *Bürgerliches Gesetzbuch*, który stanowi, że: *Durch den Gesellschaftsvertrag verpflichten sich die Gesellschafter gegenseitig, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten.*

Definicja legalna spółki cywilnej jest bardzo szeroka. Kodeks cywilny nie stawia przed współnikami szczególnych wymogów, których spełnienie warunkuje powstanie tego typu spółki. Wskazuje jedynie, że współnicy powinni podejmować takie działania, które będą zmierzały do osiągnięcia wspólnie założonego celu o charakterze gospodarczym. Ponadto samo pojęcie celu gospodarczego jest w doktrynie prawa cywilnego rozumiane szeroko i nie zawęża się go jedynie do celu zarobkowego³². Z celem gospodarczym mamy do czynienia w każdym przypadku, gdy współnicy zmierzają do osiągnięcia korzyści o charakterze materialnym³³, która nie musi mieć postaci zysku³⁴.

Określenie celu gospodarczego i zasad działania współników ukierunkowanego na jego osiągnięcie może następować w umowie spółki w sposób bardzo szczegółowy albo ramowy³⁵. Kodeks cywilny nie wprowadza w tym przedmiocie jakichkolwiek obostrzeń.

Praktyka obrotu dowodzi, że spółki cywilne – ze względu na łatwość ich zawierania oraz brak jakichkolwiek wymogów kapitałowych – cieszą się dużą popularnością wśród osób zamierzających wspólnie wykonywać działalność gospodarczą w formie spółki. Jednocześnie zniesienie obowiązku przekształcenia spółki cywilnej w spółkę jawną³⁶ w przypadku prowadzenia przedsiębiorstwa większych rozmiarów spowodowało, że w ramach spółki cywilnej może być wykonywana działalność gospodarcza bez jakichkolwiek ograniczeń, co skutkuje tym, że spółka cywilna – w zakresie dopuszczalnej formy prowadzenia działalności gospodarczej – stanowi bezpośrednią konkurencję dla spółki jawnej³⁷.

³² Również sądy administracyjne przyjmują szerokie rozumienie celu gospodarczego – wyrok NSA w Białymstoku z 20.12.2001 r., SA/Bk 84/01, LEX nr 53597.

³³ J. Gudowski [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, t. V, *Zobowiązania. Część szczegółowa*, red. J. Gudowski, Warszawa 2017, s. 507–508.

³⁴ A. Nowacki [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. K. Osajda, Warszawa 2018, s. 1085; J. Gudowski [w:] G. Bieniek, H. Ciepla, S. Dmowski i. in., *Komentarz do kodeksu cywilnego. Księga trzecia. Zobowiązania*, Warszawa 2005, s. 655.

³⁵ J. Gudowski [w:] *Kodeks cywilny...*, red. J. Gudowski, s. 509.

³⁶ Ustawa z 23.10.2008 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 217, poz. 1381).

³⁷ Na temat spółki cywilnej jako formy prowadzenia działalności gospodarczej zob. M. Podleś, *Charakter prawny spółki cywilnej na tle prawa polskiego i niemieckiego*,