

GRZEGORZ JURCZAK

Spółka partnerska jako forma działalności przedsiębiorstwa usługowego

Wstęp

Ustawą z 15 września 2000 roku¹ kodeks spółek handlowych dokonał się pierwszy i zasadniczy etap reformy szeroko rozumianego prawa gospodarczego. Kodeks ten (dalej cytowany jako k.s.h.) zajął miejsce kodeksu handlowego z 1934 roku, wysłużonego zabytku legislacyjnego.

Ustawa ta, wychodząca naprzeciw zmianom ustroju gospodarczego dokonany po 1989 roku znacząco poszerza zakres regulacji kodeksowej przede wszystkim o rozbudowany katalog spółek handlowych — wprowadzając do systemu prawa spółkę komandytowo-akcyjną i partnerską, dokonuje zasadniczej korekty przepisów dotyczących spółki akcyjnej oraz zawiera szczegółową regulację materii przekształceń, podziału i łączenia się spółek oraz ustroj spółek kapitałowych w organizacji.

Przedmiotem niniejszego opracowania jest analiza przepisów dotyczących powołanej do życia nowego typu spółki, którą jest spółka partnerska. Dokonana została pod kątem wpływu jej kodeksowej konstrukcji na atrakcyjność jako formy działalności przedsiębiorstwa usługowego. Omówiona została geneza tego rodzaju spółki, powody jej wprowadzenia do polskiego systemu prawa, problematyka podatkowa, w tym tzw. podwójnego opodatkowania, a także, w drugiej części, jej specyfika jako spółki hybrydalnej i konstrukcja ustawowa, w szczególności kwestia odpowiedzialności za zobowiązania, jako jej próba zminimalizowania bez nadawania spółce osobowości prawnej.

1. Geneza spółki partnerskiej

Początki spółki partnerskiej nie są wcale odległe. Jej zadziwiająca kariera trwa nieco ponad dekadę. Jako spółka handlowa pojawiła się po raz pierwszy w Stanach

¹ DzU z 2000 r., nr 94, poz. 1037.

Zjednoczonych w stanie Teksas. Nie jest to szczególnie zaskakujące dla teoretyków prawa, zważywszy na fakt, iż kraj ten swą otwartą gospodarką najbliższy jest ideałowi wolnej gospodarki rynkowej, tym samym ewolucji prawa, co w powiązaniu z anglosaskim systemem prawa *common law*, czyli prawa zwyczajowego zwanego nieraz „precedensowym”, stanowi doskonale warunki do niczym nieskrępowanej ewolucji konstrukcji prawnych.

W 1991 roku w stanie Teksas wprowadzono regulację spółki Limited Liability Partnership (dalej LLP)². Była to odpowiedź na głośne procesy wytaczane firmom prawniczym i księgowym o odszkodowanie za błędne doradztwo, wadliwe prowadzenie spraw przez administrację rządową czy fundusze inwestycyjne. Przeigrana w tego typu procesach oznaczała wielomilionowe odszkodowania egzekwowane z majątków prywatnych wszystkich wspólników kancelarii, niezależnie od tego, czy brali udział w zdarzeniu wywołującym szkodę, czy nie. I tak np. kancelaria Shook, Hardy & Bacon z Kansas City zobowiązana została, wraz ze wszystkimi wspólnikami, do zapłaty 52 mln dolarów odszkodowania, a kancelaria Keck, Mahlin & Cate do zapłaty 67 mln dolarów, obie za oszustwo. Kancelaria Baker & Mc Kenzie za molestowanie seksualne pracownika przez wspólnika zapłaciła 7,1 mln dolarów, a Milbank, Tweed, Hadley & Mc Cloy z Nowego Yorku podobną sumę za nadużycie zaufania klienta^{3,4}. By zapobiec tak dalekosiężnym skutkom utraty nie tylko całego majątku spółki, ale i dorobku prywatnego wszystkich wspólników, postanowiono ustalić odrębne zasady odpowiedzialności w spółkach, których przedmiotem działalności było świadczenie usług. Wprowadzono przepis ograniczający odpowiedzialność osób wykonujących niektóre zawody (prawnik, lekarz, architekt, inżynier, księgowy) za błędy działań innego wspólnika w spółce. Przepis ów brzmiał: „Partner w spółce partnerskiej nie jest indywidualnie odpowiedzialny za błędy, przeoczenia, zaniedbania, nieudolność lub wykroczenia popełnione w związku ze świadczeniem usług w spółce przez innych partnerów, pracowników lub przedstawicieli spółki”⁵. Dwa lata później pozostałe stany inkorporowały rozwiązania teksańskie.

W 1996 roku przyjęto amerykańskie rozwiązanie w ustawodawstwie autonomicznej wyspy Jersey, by następnie wprowadzić podobne w Niemczech, Francji i Austrii.

Ograniczenie odpowiedzialności za działania innych wspólników ma zasadnicze znaczenie w powszechnej w gospodarce rynkowej, w tym w sektorze usług, procesie koncentracji. Jego skutkiem jest rozrost już istniejących wieloosobowych spółek bądź poprzez wchłanianie adeptów danego zawodu jako wspólników, bądź poprzez zatrudnianie ich jako pracowników, wykorzystując przy tym swą pozycję, renomę i klientelę⁶. Abstrahując od kwestii wpływu koncentracji na swobodę wykonywania

² M. A s ł a n o w i c z, *Charakter prawny spółki partnerskiej*, PiP 1998, nr 7, s. 66.

³ *Ibidem*, s. 67 i nast.

⁴ Istotne źródła zobowiązań w konfrontacji z rozwiązaniami w k.s.h.

⁵ Cytuję za L. J a n u ś, *Spółka partnerska*, Dom Wydawniczy „Ostoja”, Kraków 2000, s. 18.

⁶ Patrz: ranking kancelarii i liczba zatrudnionych przez nie prawników „Monitor Prawniczy” 2001, nr 20, s. 1008–1010.

zawodu i wpływu samorządu zawodowego na sposób rekrutacji do zawodowych korporacji, należy stwierdzić, iż ograniczenie odpowiedzialności za działania innych wspólników pozwala utrzymać funkcjonalność struktury liczącej kilkanaście osób, często nieznających się osobiście, związanych wyłącznie węzłem umowy spółki.

Kwestia odpowiedzialności, jakkolwiek znacząca, nie jest jedynym czynnikiem decydującym o popularności omawianego rodzaju spółki. Wszak efekt wyżej wspomniany dałaby forma spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Jednak prócz ograniczeń natury normatywnej⁷, dyktowanych potrzebą utrzymania osobistej nieograniczonej odpowiedzialności⁸, istotnych argumentów przeciw dostarczają kwestie podatkowe, w szczególności problem podwójnego opodatkowania, o którym niżej.

Podobny kształt odpowiedzialności do modelu spółki partnerskiej dałoby odpowiednie, umowne jej ukształtowanie w spółkach jawnej czy komandytowej (wyłączna, indywidualna odpowiedzialność za własne działania), gdyby nie fakt, iż umowa ta nie miałaby skutku względem wierzycieli spółki⁹, a znaczenie mogłaby mieć wyłącznie jako źródło roszczeń regresowych. Przyjęcie zaś roli komandytariusza, jakkolwiek prawnie dopuszczalne¹⁰, stawiałoby wspólnika w niekorzystnej sytuacji. Nie miałby bowiem prawa reprezentacji (art. 117 ksh). I chociaż możliwe byłoby umowne upoważnienie do prowadzenia spraw spółki (art. 121 § 1), a tym samym do powołania (wspólnie z innymi) i odwołania (samodzielnie) prokury (art. 41 § 1 i 2 w zw. z art. 103 ksh), to nawet jednak wtedy jego odpowiedzialność istniałaby nadal, choć ograniczona do wysokości wkładu lub sumy komandytowej (art. 111 i 112, ksh). To zaś może, ale nie musi, rzutować na ograniczoną partycypację w zyskach (art. 123 § 1 k.s.h.).

⁷ Ustawy regulujące niektóre zawody wylicają enumeratywnie formy prawne dozwolone w wykonywaniu określonego zawodu, np. ustawa o adwokaturze z 26 maja 1982 r. DzU 82.16.124 w art. 4a 1 stwierdza: „Adwokat wykonuje zawód w kancelarii adwokackiej, w zespole adwokackim oraz w spółce cywilnej, jawnej lub partnerskiej z wyłącznym udziałem adwokatów lub adwokatów i radców prawnych, albo w spółce komandytowej, której komplementariuszami są wyłącznie adwokaci lub adwokaci i radcowie prawni, przy czym wyłącznym przedmiotem działalności takich spółek jest świadczenie pomocy prawnej”. Ustawa o radcach prawnych z 7 lipca 1992 DzU 82.19.145 w art. 8 pkt 1 stanowi: „Radca prawny wykonuje zawód w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego oraz w spółce cywilnej, jawnej lub partnerskiej z wyłącznym udziałem radców prawnych lub radców prawnych i adwokatów, albo w spółce komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie radcowie prawni lub radcowie prawni i adwokaci, przy czym wyłącznym przedmiotem działalności takich spółek jest świadczenie pomocy prawnej”, a ustawa o notariacie z 14 lutego 1991 DzU 91.22.91 w art. 4 § 3 określa, że: „Kilku notariuszy może prowadzić jedną kancelarię na zasadach spółki cywilnej lub partnerskiej. W takim jednak wypadku każdy z notariuszy dokonuje czynności notarialnych we własnym imieniu i ponosi odpowiedzialność za czynności przez siebie dokonane”.

⁸ W piśmiennictwie dyskusyjnym, zważywszy na fakt obowiązkowych ubezpieczeń OC niektórych zawodów (np. adwokat, radca prawny).

⁹ Art. 22 § 2 w zw. z art. 31 i 34 k.s.h.

¹⁰ Odmienne w odniesieniu do adwokatów, radców prawnych, lecz błędnie; zob. L. J a n u s, *Spółka..., op. cit.*, s. 48. Mogą oni być komandytariuszami. Jedynym warunkiem jest, by wśród komplementariuszy nie było przedstawicieli spoza ww. korporacji. Zapis ustawowy jest bowiem różny od stwierdzenia, iż adwokaci i radcowie mogą być wyłącznie komplementariuszami.

Nie ulega wątpliwości, iż forma spółki partnerskiej, łącząca w sobie zarówno ograniczenie osobistej odpowiedzialności, zachowując profit jednokrotnego opodatkowania zysku, przejrzystej reprezentacji przy wykorzystaniu możliwości powołania zarządu oraz możliwości akumulacji kapitału, tak *stricte* finansowego, jak i intelektualnego, wychodzi naprzeciw wymogom wolnego rynku usług, rosnącej konkurencji i tym samym sprzyja wzrostowi ich jakości i spadku cen.

Pierwsza część opracowania obejmuje kwestie podatkowe, druga cywilistyczne.

2. Kwestie podatkowe

Niezwykle istotne, ze względu na ocenę atrakcyjności omawianego rodzaju formy prawnej, są względy podatkowe. Wszak zawsze dąży się do ideału znikomego ryzyka i maksymalnego zysku. Zasygnalizowana ocena ryzyka odpowiedzialności cywilnej wymaga omówienia kwestii obciążeń podatkowych, które to wpływają bezpośrednio na ocenę drugiego elementu wyboru formy działalności — zyskowności.

Jest ontologicznie spójne, iż osoba prawna, stanowiąca autonomiczny od osób ją tworzących byt cywilno-prawny, równie autonomicznie traktowana jest na gruncie publiczno-prawnym. Emanacją powyższego założenia jest odrębne opodatkowanie dochodu uzyskiwanego przez osobę prawną¹¹.

Wynika z powyższego, iż osobowe spółki handlowe oraz spółka cywilna nie podlegają odrębnemu opodatkowaniu. W pozostałych przypadkach dochód osiągany przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych¹² podlega opodatkowaniu, by następnie, jako przychód wspólników — osób fizycznych (udziałowców, akcjonariuszy) — został ponownie opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych¹³. Ograniczenie (w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością¹⁴, czy wyeliminowanie w spółce akcyjnej¹⁵ odpowiedzialności za zobowiązania spółki poprzez utworzenie odrębnego podmiotu prawnego pociąga za sobą ujemny skutek w postaci podwójnego opodatkowania zysku (najpierw spółka CIT, potem osoby fizyczne PIT). Oczywiście, zasada ta, jak każda, ma pewne wyjątki, które łagodzą ów niekorzystny skutek. Niemniej jednak złagodzenie to wymaga sporego wysiłku organizacyjnego, finansowego i kapitałowego. Abstrahując od faktu, iż spółki kapitałowe mogą odpłatnie zatrudniać, i to w każdej formie prawnej, swych kreatorów (akcjonariuszy, udziałowców), których wynagrodzenie stanowić będzie dla niej koszt

¹¹ Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 15 lutego 1992 r. w art. 1 stanowi:

„1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji, zwanych dalej »podatnikami«”.

2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych nie mających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek: cywilnych, jawnych, partnerskich, komandytowych, komandytowo-akcyjnych.

¹² Dalej cytowana jako CIT – *corporation income tax*.

¹³ Dalej cytowany jako PIT – *personal income tax*.

¹⁴ Dalej sp. z o.o.

¹⁵ Dalej SA.

uzyskania przychodu¹⁶, oraz od innych najzupełniej legalnych form zwiększania kosztów uzyskania przychodu (inwestycje, niskooprocentowane pożyczki)¹⁷, należy podkreślić, iż z prostej arytmetyki wynika, iż nieraz forma spółki z o.o., ze względów czysto fiskalnych, będzie bardziej atrakcyjna od formy spółki osobowej. Wynika to z tego, iż cały dochód osoby prawnej opodatkowany jest według skali 27% CIT¹⁸. Zważywszy, iż czysty zysk dzielony na udziałowców stanowi dla nich źródło dochodu podlegające opodatkowaniu ryczałtowemu w skali 15% i nie łączy się z pozostałymi źródłami dochodu¹⁹ (nie wpływa na podniesienie skali podatkowej), rozwiązanie to jawi się jako interesujące dla osób przekraczających dochodem najwyższą skalę podatkową PIT (40% od 74 048 zł rocznie). Łączne obciążenie podatkowe CIT i PIT wyniesie bowiem 37,95% (27% CIT i 15% PIT z pozostałych 73% = 10,95% brutto), co już teoretycznie zmniejszy ciężar fiskalny o 2,05% (40%, gdyby nie było osoby prawnej). Wprawdzie dochody do 74 048 zł obciążone byłyby niższym podatkiem PIT (19 i 30% dla niższych skal), ale zasadnicze znaczenie mają koszty uzyskania przychodu z tytułu wynagrodzenia członków zarządu, rady nadzorczej *etc.* Co więcej, transfer zysku na dochody z udziałów spowoduje obniżenie dochodów obciążonych progresywną stawką. Tak więc znacznie później, a może wcale, wspólnicy, osoby fizyczne, pełniące funkcje w spółce, osiągające z tego tytułu dochód nie przekroczą progu 40% PIT, jeśli większość przychodu spółki stanowić będzie jej zysk. Powyższe stanie się niezwykle aktualne w razie obniżenia stawki CIT do 19%. Może okazać się wtedy, iż większe obciążenia fiskalne rodzi transfer przychodu w koszty, jakimi są wynagrodzenia osób pełniących funkcje w spółce, niżli transfer na zysk opodatkowany ryczałtowo 20% stawką PIT i niesumowaną z innymi źródłami dochodu.

Warto pamiętać, iż jeśli zakłada się, że koszty wynagrodzeń stanowią 50% przychodu spółki, to dochód osób fizycznych pełniących ww. funkcje nie zwiększy się automatycznie o te 50%, ale wyniesie tylko 40% brutto²⁰. Tak więc realne, łączne obciążenie dochodu spółki i wspólników spada, przy założeniu transferu faktycznego dochodu w koszty wynagrodzeń do uzyskania progu 40% PIT, a resztę jako CIT 27% i 15% (z 73%) PIT.

Tak więc rygoryzm podwójnego opodatkowania jest znacząco łagodzony poprzez możliwość samozatrudnienia udziałowców. Wiele zależy także od konstrukcji planowanej reformy podatku PIT, a w szczególności od tego, czy postulowaną liniową

¹⁶ Pamiętać należy o rygorach art. 210 k.s.h., których naruszenie zagrożone jest sankcją nieważności (art. 58 k.c.). Skutki uznania po 5 latach, że wynagrodzenia członków zarządu nie są jednak kosztem, są łatwe do wyobrażenia, lecz trudne do zniesienia.

¹⁷ Pamiętać należy o wymogach art. 15 k.s.h. Konsekwencje jak wyżej.

¹⁸ W rządowym projekcie zmian w ustawie CIT proponowana jest stawka 19%.1 października 2003 r. sejm skierował projekt z powrotem do komisji z licznymi uwagami co do zasadności tak zasadniczej redukcji stawki. Stąd w dalszych rozważaniach oparto się na *status quo*.

¹⁹ Art. 30.1.1a PIT.

²⁰ Wartość wynagrodzeń brutto jest kosztem dla spółki w całości, gdy opodatkowaniu PIT podlega kwota zmniejszona o co najmniej ryczałtowe koszty uzyskania przychodu 20% z owych 50% dla umowy-zlecenia, czy dzieła.

stawką 19% PIT objęte będą dochody wyłącznie z działalności gospodarczej czy też także dochody udziałowe²¹.

Nie wolno jednak zapominać, iż wykonywanie niektórych zawodów w formie spółek kapitałowych jest zabronione. Dla nich wszelkie ewentualne korzyści są niedostępne. Zwrócić uwagę należy także na uciążliwości związane z funkcjonowaniem spółki z o.o., prowadzeniem dokumentacji, zwoływaniem zgromadzenia wspólników, ponoszeniem kosztów rejestrowych. Uciążliwości organizacyjne w większości nie są obce także osobowym spółkom handlowym, jednak ich rozmiar jest bez porównania mniejszy.

Mając powyższe na uwadze, omówić trzeba kwestię opodatkowania przychodów uzyskiwanych z tytułu uczestnictwa w spółkach osobowych i na tym tle porównać atrakcyjność spółki partnerskiej z innymi handlowymi spółkami osobowymi.

Żadna z typów spółek osobowych nie jest osobno opodatkowana. Zysk wypracowany przez spółkę dzieli się między wspólników według parytetu (umowny lub równy). Część zysku przypadająca wspólnikowi stanowi przychód łączony z innymi źródłami jego dochodu i opodatkowany jest według skali zawartej w art. 27 PIT. Jediną różnicą między spółką partnerską a pozostałymi spółkami osobowymi jest możliwość powołania zarządu spółki. Różnica ta może za sobą pociągać dalekosiężne skutki fiskalne. Zgodnie z art. 97 § 1 ksh umowa spółki partnerskiej²² może przewidywać powołanie zarządu. Znamienne, iż do zarządu sp. p. stosuje się odpowiednio art. 201–211 oraz 293–300 ksh. Można zatem powołać do zarządu osoby wyłącznie spoza grona partnerów. Abstrahując od względów *stricte* menedżerskich, względy fiskalne winny skłaniać do samozatrudnienia wspólników spółki partnerskiej²³. Uzyskiwane w analogiczny sposób do wskazanych wyżej (w stosunku do spółek kapitałowych, w szczególności sp. z o.o.) profity są dostępne w spółce partnerskiej jako jedynej spośród spółek osobowych. Tym samym jedynie w tej formie łączą się korzyści ograniczonej odpowiedzialności i możliwości odpłatnego samozatrudnienia (właściwej spółkom kapitałowym) z pojedynczym opodatkowaniem.

Trzeba jednak zaznaczyć, iż powołanie partnera do zarządu zmienia jego sytuację prawną. Zgodnie z art. 299 § 1, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania, w tym zobowiązania z tytułu wykonywania wolnego zawodu przez każdego z partnerów. Oznacza to powrót do nieograniczonej odpowiedzialności za cywilne zobowiązania spółki, zrównując pozycję z partnerem, który umownie przyjął na siebie pełną odpowiedzialność, zrzekając się konkludentnie przywileju wynikającego z art. 95 § 1 ksh²⁴. Jest to jednak skutek cywilny i jako taki będzie przedmiotem dalszych rozważań.

²¹ To drugie, jakkolwiek mniej korzystne, jawi się jako logicznie spójne, zrównujące pod względem fiskalnym dochody z bezpośredniej działalności z dochodami „udziałowymi”, zważywszy, iż nawet podwójne opodatkowanie (CIT + PIT) da 38%, a więc będzie niższe od najwyższej ogólnej stawki PIT (40%).

²² Dalej jako sp. p.

²³ Dalej zwanych partnerami.

²⁴ Jediną różnicą wynika w kwestiach proceduralnych. Członek zarządu odpowiedzialny bez ograniczeń za zobowiązania spółki nie jest objęty hipotezą art. 778¹ kodeksu prawa cywilnego. Kwestia ta pozostaje sporna i jest przedmiotem dalszych rozważań.

Tylko w jednym przypadku regulacja ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku. Ordynacja podatkowa²⁵ wprowadza rozwiązanie stawiające osobę komandytariusza w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do wspólnika spółki partnerskiej. Mając na uwadze wyżej poczynione uwagi, należy przypomnieć, iż dopuszczalne jest wykonywanie wolnego zawodu z pozycji komandytariusza nawet przez adwokata czy radcy prawnego. Prócz wykazanych wyżej minusów statusu komandytariusza (brak prawa reprezentacji, możliwość braku prawa prowadzenia spraw i wprawdzie ograniczona, lecz jednak istniejąca, odpowiedzialność, brak możliwości samozatrudnienia — art. 46 w zw. z art. 103 ksh) rozwiązanie to rodzi jeden profit niedostępny partnerom sp. p. Artykuł 115 § 1 ordynacji podatkowej wprowadza szerszą odpowiedzialność za podatkowe zobowiązania spółki. Dla partnerów sp. p. ma to o tyle zasadnicze znaczenie, iż ograniczenie odpowiedzialności cywilnej zawarte w art. 95 § 1 ksh jest bezskuteczne względem zobowiązań podatkowych, co powoduje, iż wszyscy partnerzy odpowiadają całym swoim majątkiem osobistym za zobowiązania podatkowe. Nie odpowiada zaś całym majątkiem, ale wyłącznie wkładem (lub do wysokości sumy komandytowej) komandytariusz wykonujący wolny zawód w spółce komandytowej²⁶.

Na koniec rozważań publiczno-prawnych warto zasygnalizować, iż wykonywanie wolnych zawodów, a do tychże adresowana jest forma spółki partnerskiej, nie może być rozliczane w formie ryczałtowej czy karty podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 8.1.3.d przepisów ustawy z 27 listopada 1998 roku o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne²⁷ nie stosuje się do wykonywania wolnych zawodów, definiowanych w art. 4.12 ww. ustawy. Tak więc decydując się na inną niż osobista formę działalności, nie pogarsza się swej sytuacji, gdyż i tak ta forma opodatkowania jest dla wolnych zawodów niedostępna. Krąg ustawowy wolnych zawodów („działalność wykonywana w szczególności przez: lekarzy wszystkich specjalności, techników dentystycznych, felczerów, położnych, pielęgniarki, prawników, ekonomistów, inżynierów, architektów, techników budowlanych, geodetów, rzeczników patentowych, tłumaczy oraz księgowych”) jest na tyle pojemny, iż z pewnością obejmuje wszystkie wyliczone enumeratywnie w art. 88 ksh.

Tytułem wzmianki warto wspomnieć, iż przepis ten winien być rozumiany jako kryterium przedmiotowe, nie podmiotowe, co oznacza, że wbrew literalnemu brzmieniu przepisu, nie jest wykonywaniem wolnego zawodu jakakolwiek działalność wykonywana przez osobę z wykształceniem prawniczym, a wyłącznie wykonywanie zawodu prawnika. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie sytuację, w której osoba

²⁵ DzU 97.137.926.

²⁶ Art. 115 § 1: „Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej, nie będący akcjonariuszem, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki i wspólników, wynikające z działalności spółki”.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do byłego wspólnika, jeżeli wynikające z działalności spółki zaległości podatkowe spółki oraz innych wspólników powstawały w okresie, gdy był on wspólnikiem.

²⁷ DzU 98.144.930.

z wykształceniem prawniczym wykonuje osobiście działalność o zupełnie innym charakterze, np. rękodzieło. Trudno wówczas uznać, iż działalność wykonywana osobiście przez prawnika nie może być objęta zryczałtowanym podatkiem. Uwaga ta wydaje się oczywista, niemniej jednak praktyka dowodzi dużej swobody organów podatkowych w interpretowaniu konkretnych przypadków.

Prócz problematyki modelu opodatkowania jako ważna jawi się również kwestia momentu powstania obowiązku podatkowego. Jest ona newralgiczna w realiach polskiej gospodarki z uwagi na powszechne trudności z windykacją należności. Problem dotyczy odpowiedzi na pytanie, czy obowiązek podatkowy osób wykonujących wolny zawód w formie spółki partnerskiej powstaje z chwilą powstania należności, np. wystawienia faktury (zasada „księgi” art. 14 PIT), czy też z chwilą realnej jej zapłaty (zasada „kasy” art. 13 PIT). Kryterium oceny w tym zakresie jest rodzaj źródła dochodów, tj. czy jest to działalność wykonywana osobiście (art. 10.1.2 PIT), czy też jest to pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 10.1.3. PIT).

Definicję działalności wykonywanej osobiście zawiera art. 13 PIT. Problem polega na tym, iż definicja tam zawarta nie jest wyczerpująca. Nie ma także definicji pozarolniczej działalności gospodarczej. Trudno więc sklasyfikować wykonywanie wolnego zawodu. O ile wykonywanie osobiście większości wolnych zawodów stanowi działalność gospodarczą, co bez wątplenia odsyła do art. 14 PIT, o tyle problem dotyczy wolnych zawodów, których wykonywanie *ex lege* działalnością gospodarczą nie jest²⁸. Jeśli zakwalifikować je zgodnie z art. 13.9. PIT jako „osobiście wykonywaną działalność na podstawie kontraktu menedżerskiego lub umów o podobnym charakterze”, problem znika, gdyż podlega to unormowaniu art. 13 PIT, a zatem zasadzie „kasy”. Kwestia ta budzi jednak spore zastrzeżenia przy zastosowaniu wykładni gramatycznej. Problem pogłębia się, jeśli zważyć na zasadę autonomii prawa podatkowego od innych gałęzi prawa.

Ustawa PIT nie definiuje w sposób odrębny działalności gospodarczej. Oznacza to konieczność stosowania, dla jej zdefiniowania, przepisów ustawy Prawo działalności gospodarczej, w tym art. 87. Oznaczałoby to jednocześnie lukę w ustawie podatkowej. Wykonywanie bowiem wolnego zawodu, który nie jest działalnością gospodarczą, nie mieści się w definicji działalności wykonywanej osobiście. Brak jednak jednoznacznego rozstrzygnięcia tej kwestii w omawianej ustawie. Ponadto stanowiłoby to wyraźną sprzeczność.

Słuszne wydaje się rozwiązanie, by tej działalności (art. 76 i 87 P.d.g.) nie kwalifikować dla potrzeb podatkowych w oczywistej sprzeczności z *expressis verbis*

²⁸ Art. 87 ustawy z 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej, DzU 99.101.1178:

„1. Świadczący pomoc prawną nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy. Działalność polegająca na świadczeniu pomocy prawnej określają przepisy ustawy z dnia 26 maja 1982 r. — Prawo o adwokaturze (Dz.U. Nr 16, poz. 124 ze zm.) oraz ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (DzU nr 19, poz. 145 ze zm.).

2. Świadczący pomoc w zakresie własności przemysłowej nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy. Działalność polegająca na świadczeniu pomocy w zakresie własności przemysłowej określają przepisy ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (DzU nr 49, poz. 509)”.

wyrażoną w przepisami ustawy Prawo działalności gospodarczej wolą ustawodawcy. Wykonywanie wolnego zawodu radcy prawnego, adwokata czy notariusza nie jest działalnością gospodarczą, skoro nie są oni przedsiębiorcami²⁹. Regulacja podatkowa musiałaby to wyraźnie odmiennie definiować. Brak tejże regulacji zdaje się przesądzać, iż działalność ta nie podlega hipotezie normy art. 14 PIT. Za przyjętym rozumowaniem przemawiają ponadto względy utrwalonej w judykaturze i doktrynie zasady, iż wątpliwości nie można rozstrzygać na niekorzyść podatnika. Wynika z tego zatem, iż obowiązek podatkowy radcy prawnego, adwokata, notariusza powstaje z chwilą otrzymania świadczenia, nie zaś samego powstania należności. Odmienna interpretacja podawałaby w wątpliwość sam sens wyodrębnienia kategorii wolnego zawodu. Wydaje się, iż prawne *status quo* jest wynikiem niekonsekwencji ustawodawcy. Wrażenie to pogłębia skreślenie w ustawie PIT art. 14a, bez wprowadzenia w jego miejsce regulacji nowej³⁰. Trudno bowiem akceptować wykładnię, w myśl której możliwa jest sytuacja, by działalność gospodarczą wykonywał podmiot niebędący przedsiębiorcą³¹.

Po rozwiązaniu problemu chwili powstania obowiązku podatkowego osób fizycznych wykonujących wolny zawód pozostaje od omówienia kwestia wykonywania tego zawodu w formie spółki partnerskiej. Kluczowe jest stwierdzenie, iż wykonywanie niektórych wolnych zawodów nadal jest działalnością gospodarczą, a niektórych już nie (*vide*: art. 88 i 87 ustawy o działalności gospodarczej). Skoro przedsiębiorcą jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz niemająca osobowości prawnej spółka prawa handlowego, która zawodowo, we własnym imieniu podejmuje i wykonuje działalność gospodarczą o której mowa w art. 1 P.d.g., zważywszy, iż spółka partnerska jest spółką osobową utworzoną przez wspólników w celu wykonywania wolnego zawodu (definicja ustawowa art. 86 § 1 k.s.h.) a wykonywanie tylko niektórych zawodów jest działalnością gospodarczą, należy konsekwentnie przyjąć, iż o tym, czy spółka partnerska jest przedsiębiorcą, czy nie, decyduje rodzaj wykonywanego w jej ramach wolnego zawodu³². Nie do przyjęcia wydaje się stanowisko, według którego wprawdzie adwokat czy radca prawny wykonujący swój zawód nie

²⁹ Art. 2 ust.2 Prawo działalności gospodarczej: „Przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy jest osoba fizyczna, osoba prawna oraz niemająca osobowości prawnej spółka prawa handlowego, która zawodowo, we własnym imieniu podejmuje i wykonuje działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1”.

³⁰ Art. 14a: Za przychody uzyskane z wykonywania wolnego zawodu, o których mowa w art. 13 pkt 8 i art. 14, uważa się przychody z osobiście wykonywanej działalności, w szczególności: lekarzy wszystkich specjalności, techników dentystycznych, felczerów, położnych, pielęgniarek, prawników, ekonomistów, inżynierów, architektów, techników budowlanych, geodetów, rzeczników patentowych, tłumaczy oraz księgowych”.

³¹ Art. 87 ustawy Prawo działalności gospodarczej stanowi, iż świadczący pomoc prawną nie są przedsiębiorcami. Nie ma zatem *expressis verbis* stwierdzenia, iż nie wykonują działalności gospodarczej. Wykładnia taka jest jednak wyraźnie sprzeczna z *ratio legis* ww. przepisu.

³² Wątpliwości może nasuwać sformułowanie ustawowe art. 87 ustawy o działalności gosp.: „świadczący pomoc prawną nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów niniejszej ustawy”, co może sugerować, iż tylko samodzielnie świadczący pomoc prawną nie jest przedsiębiorcą, spółka zaś świadcząca taką pomoc przedsiębiorcą jest. Zwraca na to uwagę M. P a w e ł c z y k, *Prawo działalności gospodarczej – uwagi krytyczne*, „Rejent” 2001, nr 3, t. II, s. 88.

jest przedsiębiorcą (nie prowadzi bowiem działalności gospodarczej), natomiast dwóch adwokatów, radców prawnych działających wspólnie w ramach spółki partnerskiej i wykonujących swój zawód już działalność gospodarczą prowadzą, a ich spółka jest przedsiębiorcą. Wydaje się, iż ustawowe sformułowanie art. 86 § 1 k.s.h., który brzmi: „Spółką partnerską jest spółka osobowa, utworzona przez wspólników (partnerów) w celu wykonywania wolnego zawodu w spółce prowadzącej przedsiębiorstwo pod własną firmą”, odwołuje się raczej do przedmiotowego rozumienia przedsiębiorstwa (art. 55¹ k.c.), odrywając „przedsiębiorstwo” w tym znaczeniu od „przedsiębiorcy” w rozumieniu art. 1 P.d.g. Innymi słowy, przedsiębiorstwo, jako zbiór rzeczy i praw funkcjonalnie ze sobą połączonych może być prowadzone zarówno przez przedsiębiorcę, jak i nieprzedsiębiorcę, tzn. osobę fizyczną lub spółkę, która nie prowadzi działalności gospodarczej, ale wykonuje wolny zawód bądź jej wspólnikami są osoby taki zawód wykonujące³³. Rozumowanie to znajduje oparcie także w pismach urzędowych Ministerstwa Finansów, co wydaje się szczególnie istotne dla wypracowania przez urzędy skarbowe właściwej praktyki. Przyjmuje się w nich bowiem, iż wykonywanie wolnego zawodu nie traci przymiotu „działalności wykonywanej osobiście” przez zatrudnienie innych osób na podstawie umów o pracę, czy umów cywilnoprawnych, jeśli przy świadczeniu usług zatrudnione osoby nie wykonują czynności bezpośrednio związanych z tym wolnym zawodem³⁴. Tak więc wykonywanie wolnego zawodu w spółce partnerskiej, w której nie ma zatrudnionych przedstawicieli tychże zawodów, a jedynie zatrudniony jest personel pomocniczy, oraz usługi świadczone są wyłącznie przez partnerów, nie powinno wpływać na odmienną kwalifikację tej działalności. Winna ona być nadal traktowana jako wykonywanie wolnego zawodu.

Skoro wolą ustawodawcy było uregulowanie kwestii podatkowych spółek osobowych w ustawie PIT (art. 1.2 CIT), to konsekwentnie należałoby przyjąć, iż spółka partnerska, w ramach której wykonywany jest wolny zawód niebędący działalnością gospodarczą, nie prowadzi działalności gospodarczej i nie jest przedsiębiorcą. Rozumowanie to zdaje się nie kolidować z definicją przedsiębiorcy, skoro immanentną jego cechą jest prowadzenie działalności gospodarczej, nie zaś samo przyjęcie formy spółki handlowej. Wszak nie jest również przedsiębiorcą spółka akcyjna, jeśli nie prowadzi działalności gospodarczej.

Mając powyższe na uwadze, należy stwierdzić, że skoro spółka partnerska adwokatów czy radców prawnych nie prowadzi działalności gospodarczej, to nie podlega regulacji artykułu 14 PIT, a tym samym obowiązek podatkowy spółki powstaje

³³ Kwestię tę porusza Eligiusz Jerzy Krześniak, dochodząc do podobnej co autor konkluzji (*Spółka partnerska ze szczególnym uwzględnieniem spółek adwokatów i radców prawnych*, Zakamycze 2002, s. 119–122), wskazując na różnicę między prowadzeniem przez radców, adwokatów przedsiębiorstwa (co akceptuje) a statusem spółki, jako przedsiębiorcy, co słusznie krytykuje, podkreślając, iż kryterium art. 87 P.d.g. nie jest adwokat czy radca, ale „świadczący pomoc prawną”, co obejmuje także spółkę partnerską mającą taki przedmiot działalności niebędącej działalnością gospodarczą.

³⁴ Pismo urzędowe ministerstwa Finansów: Opodatkowanie przychodów z wykonywania wolnego zawodu (lekarze weterynarii) „Biuletyn Skarbowy” z 12.06.1995 r. Podaje za: L. J a n u ś, *op. cit.*, *Spółka...*, s....

dopiero w chwili otrzymania świadczenia. Rozumowanie to jest spójnie aksjologicznie z intencją ustawodawcy, który wyraźnie, acz niekonsekwentnie próbuje, wyodrębnić wykonywanie wolnych zawodów od wykonywania działalności gospodarczej. W tym duchu forma wykonywania wolnego zawodu nie powinna wpływać na sytuację prawną osoby go wykonującej. Forma spółki partnerskiej ma pomóc koncentracji sił i środków, nie zaś dyskryminować, narzucając znacznie mniej korzystne rozwiązania art. 14 PIT.

Sprawa ta należy jednak do najbardziej kontrowersyjnych z uwagi na obszar luk i interpretacji. Ich szczegółowe omówienie wykraczałoby poza ramy niniejszego opracowania. Oczekiwać przeto należy precyzyjnej regulacji warunków opodatkowania dochodów osiąganych z wykonywania wolnego zawodu³⁵.

Warto na koniec tych rozważań podkreślić, iż uznanie danej działalności za wykonywanie wolnego zawodu, które w myśl odrębnych przepisów nie jest działalnością gospodarczą, winno wyłączyć stosowanie doń art. 14 PIT, a co za tym idzie, obowiązek podatkowy z takiej działalności powstanie dopiero z chwilą spełnienia świadczenia, nie zaś z chwilą powstania zobowiązania. Znaczenia tego faktu nie sposób przecenić. Bardziej kontrowersyjna może okazać się wykładnia, w myśl której także spółka partnerska świadcząca usługi wolnego zawodu niebędącego działalnością gospodarczą także nie jest przedsiębiorcą, choć prowadzi przedsiębiorstwo (w znaczeniu przedmiotowym), i także nie podlega rygorom art. 14 PIT. Stanowisko to opiera się na twierdzeniu, iż prowadzenie przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym nie implikuje automatycznie tego, iż podmiot je prowadzący musi być przedsiębiorcą. Wynika to bowiem z wykładni, iż spółka prawa handlowego tylko wówczas jest przedsiębiorcą, gdy prowadzi działalność gospodarczą. Jeśli więc powołana jest w celu wykonywania wolnego zawodu, który wykonywany jest przez partnerów osobiście, a który nie jest działalnością gospodarczą, to spółka ta nie jest przedsiębiorcą.

Bibliografia:

- A s ł a n o w i c z M., *Charakter prawny spółki partnerskiej*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7.
- A s ł a n o w i c z M., *Pozycja oraz znaczenie spółki partnerskiej w systemie prawa spółek*, „Prawo Spółek” 1999, nr 7–8.
- D a b e k K., *Spółki osobowe w prawie anglosaskim*, „Rejent” 1997, nr 3.
- J a n u s L., *Spółka partnerska*, Dom Wydawniczy „Ostoja”, Kraków 2000.
- P a w e ł c z y k M., *Prawo działalności gospodarczej — uwagi krytyczne*, „Rejent” 2001, nr 3, t. II.
- F r a c k o w i a k J., P o t r z e s z c z R., *Czy nadanie osobowości prawnej osobowym spółkom handlowym wymaga zasadniczej reformy prawa podatkowego?* PPH 2000, nr 1.
- F r a c k o w i a k J., K i d y b a A., K r u c z a ł a k K., O p a ł s k i W., P o p i o ł e k W., P y z i o ł W., *Kodeks spółek handlowych. Komentarz...*, pod red. K. K r u c z a ł a k a, Warszawa 1998.
- J a c y s z y n J., *Spółka partnerska według przepisów ustawy. Kodeks spółek handlowych. Komentarz...*, Bielsko-Biała 2000.
- K i d y b a A., *Spółka partnerska w prawie niemieckim i projekcie prawa spółek handlowych*, „Prawo Spółek” 1999, nr 9.

³⁵ Odmiennego zdania są J. F r a c k o w i a k, R. P o t r z e s z c z, *Czy nadanie osobowości prawnej osobowym spółkom handlowym wymaga zasadniczej reformy prawa podatkowego?* PPH 2000, nr 1.

- K r z e s i a k E.J., *Spółka partnerska ze szczególnym uwzględnieniem spółek adwokatów i radców prawnych*, Kraków 2002.
- K r z e s i a k E.J., *Odpowiedzialność partnerów za zobowiązania spółki partnerskiej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2003.3.33 — t. I.
- S o ł t y s i ń s k i S., S z a j k o w s k i A., S z u m a ń s k i A., S z w a j a J., *Kodeks spółek handlowych*, t.I: *Komentarz do artykułów 1–150*, Warszawa 2001.
- W i ś n i e w s k i A.W., *Dyskretny urok hybrydyzacji*, „Gazeta Wyborcza” z 29 marca 2001 r.
- Z d y b M., *Prawo działalności gospodarczej. Komentarz do ustawy z dnia 19 listopada 1999 r.*, Zakamycze 2000.