

EDGAR KRZYSZTOF DROZDOWSKI^a

ASYSTEMOWY I NIEKONSTYTUCYJNY CHARAKTER EWOLUCJI MODELU OPODATKOWANIA SPÓŁEK HANDLOWYCH W POLSCE

THE ASYSTEMIC AND UNCONSTITUTIONAL NATURE OF THE DEVELOPMENT OF THE COMMERCIAL COMPANY TAX MODEL IN POLAND

The article critically analyses the direction of the development of the taxation model of commercial companies in Poland, pointing out that the changes introduced in recent years in the taxation of partnerships (limited partnership, limited joint-stock partnership and general partnership) are asystemic. The author argues that some of the introduced solutions violate the constitutional principle of tax justice (Articles 2 and 32 in conjunction with Article 84 of the Constitution of the Republic of Poland), in particular: the granting of tax status to a general partnership (Article 1 para. 3 item 1a lit. a–c of the CIT Act), unequal treatment of partners in a general partnership and general partners in a limited partnership and a limited joint-stock company (Article 30a(1)(4) in conjunction with Article 30a(6a–6c) PIT Act), and granting unjustified privileges to a limited partner (Article 21(51a) of the PIT Act). Finally, as part of *de lege ferenda* postulates, the author considers the possibilities of correcting the current model of taxation of companies and their partners. The text fills an important research gap in reflection on the constitutionality and systemicity of changes in the taxation of commercial companies in Poland. The author uses the dogmatic-legal method to examine the constitutionality of the regulations mentioned above and the theoretical-legal method to demonstrate the asystemicity of the new model of corporate taxation.

Keywords: commercial companies; taxation; equity; equality; constitution

Celem artykułu jest krytyczna ocena kierunku ewolucji modelu opodatkowania spółek handlowych w Polsce. Autor wskazuje, że wprowadzone w ostatnich latach zmiany w opodatkowaniu spółek osobowych (komandytowej, komandytowo-akcyjnej i jawnej) mają charakter asystemowy i dowodzi, że niektóre z wprowadzonych rozwiązań naruszają konstytucyjną zasadę sprawiedliwości podatkowej (art. 2 i 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP), w szczególności: nadanie podmiotowości prawnopodatkowej spółce jawnej (art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), nierówne traktowanie wspólników spółki jawnej i komplementariuszy spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej (art. 30a ust. 1 pkt 4 w związku z art. 30a ust. 6a–6c ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych [u.p.d.o.f.]) oraz przyznanie nieuzasadnionych przywilejów komandytariuszowi (art. 21 ust. 51a u.p.d.o.f.). Na koniec

^a Adam Mickiewicz University, Poznań, Poland /
Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Polska
edgar.drozdzowski@amu.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0002-4029-0562>

w ramach postulatów *de lege ferenda* autor rozważa możliwości korekty obowiązującego modelu opodatkowania spółek i ich wspólników. Tekst uzupełnia istotną lukę badawczą w refleksji nad konstytucyjnością i systemowością zmian w opodatkowaniu spółek handlowych w Polsce. W pracy wykorzystano metodą dogmatycznoprawną w celu weryfikacji konstytucyjności przywołanych wyżej regulacji oraz metodą teoretycznoprawną w celu wykazania asystemowości nowego modelu opodatkowania spółek.

Słowa kluczowe: spółki handlowe; podatki; sprawiedliwość; równość; konstytucja

I. WPROWADZENIE

Od 2014 r. rozpoczęła się dekompozycja modelu opodatkowania spółek handlowych na gruncie ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹ oraz ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych². Model dualistycznego opodatkowania przedsiębiorstw został istotnie zmodyfikowany przez przyznanie statusu podatników podatku dochodowego od osób prawnych spółce komandytowo-akcyjnej, komandytowej i w niektórych sytuacjach jawnej. Kontrowersje wokół opodatkowania akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych przed 2014 r. oraz opodatkowanie spółek komandytowo-akcyjnych, komandytowych i w niektórych sytuacjach jawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych były przedmiotem szerokiej badań naukowych. Doktryna w sposób kompleksowy odpowiada na praktyczne problemy związane z nowym modelem opodatkowania spółek osobowych i ich wspólników. Dotychczas brakuje jednak szerszej refleksji na temat ewolucji modelu opodatkowania spółek handlowych w Polsce.

Celem tego tekstu jest uzupełnienie tej luki w badaniach poprzez próbę wykazania następujących tez. Po pierwsze, nowy model opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnej, komandytowej i jawnej ma charakter asystemowy. Przez pojęcie asystemowości nowego modelu opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnej, komandytowej i jawnej należy rozumieć brak możliwości jego uporządkowania wedle spójnego kryterium lub zestawu kryteriów. Jest to wynikiem odejścia od modelu opodatkowania, który podążał za logiką systemową wynikającą z ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych³. Nowy model jest konsekwencją fragmentarycznych zmian legislacyjnych motywowanych przeciwdziałaniem unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, które niestety nie są ze sobą wzajemnie spójne. Po drugie, niektóre elementy tego nowego modelu opodatkowania budzą istotne wątpliwości na gruncie konstytucyjnej zasady równości opodatkowania. W szczególności art. 1 ust. 3

¹ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.jedn.: Dz. U. 2022, poz. 2587 ze zm. (dalej jako: u.p.d.o.p.).

² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.jedn.: Dz. U. 2022, poz. 2647 ze zm. (dalej jako: u.p.d.o.f.).

³ Ustawa z 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych, t.jedn.: Dz. U. 2022, poz. 1467 ze zm. (dalej jako: k.s.h.).

pkt 1a jest niezgodny z art. 2 i 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP⁴ w zakresie, w jakim uniemożliwia rezygnację ze statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych przez spółkę jawną po nieterminowym wypełnieniu obowiązku złożenia informacji, o której mowa w art. 1 ust. 3 pkt 1a lit. a–c u.p.d.o.p., lub po zmianie składu osobowego spółki na wyłącznie osoby fizyczne. Ponadto art. 30a ust. 1 pkt 4 w związku z art. 30a ust. 6a–6c u.p.d.o.f. jest niezgodny z art. 2 i 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP w zakresie, w jakim opodatkowuje wspólnika spółki jawnej w mniej korzystny sposób od komplementariusza spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej. Na koniec, art. 21 ust. 51a u.p.d.o.f. jest niezgodny z art. 2 i 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP w zakresie, w jakim przyznaje przywileje podatkowe komandytariuszowi, a pomija w tym zakresie akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej oraz udziałowców i akcjonariuszy spółek kapitałowych.

W tym celu na wstępie omówiony zostanie funkcjonujący w Polsce model opodatkowania spółek handlowych i ich wspólników oraz jego ewolucja. Pozwoli to odpowiedzieć na pytanie, czy polskie zmiany w tej materii miały charakter systemowy. Następnie refleksji zostanie poddana zgodność zmian z zasadą równości opodatkowania, a na koniec w ramach postulatów *de lege ferenda* rozważone zostaną możliwości korekty obowiązującego modelu opodatkowania spółek i ich wspólników.

W pracy autor posługuje się metodą dogmatycznoprawną w celu weryfikacji konstytucyjności przywołanych wyżej regulacji oraz metodą teoretycznoprawną w celu wykazania asystemowości nowego modelu opodatkowania spółek.

II. MODELE OPODATKOWANIA SPÓŁEK HANDLOWYCH I ICH WSPÓLNIKÓW

Na poziomie podstawowym w Polsce obowiązywał model dualistycznego opodatkowania przedsiębiorstw (*Dualismus der Unternehmestbesteurung*; zob. Tipke i in., 2021, s. 779). Zgodnie z tą koncepcją spółki osobowe i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a spółki kapitałowe – podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zachowując logikę systemową wynikającą z przepisów k.s.h., polski ustawodawca do 2014 r. utrzymywał ten model opodatkowania. W następnych latach zdecydował się na opodatkowanie, kolejno, spółki komandytowo-akcyjnej, komandytowej oraz w niektórych przypadkach jawnej podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Próba przyporządkowania regulacji prawnopodatkowych do modelu opodatkowania jest rzeczą trudną, ponieważ system podatkowy stale ewoluuje, a propozycje naukowe często są jedynie inspiracją dla ustawodawcy. Za Cnos-

⁴ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm. (dalej jako: Konstytucja RP).

sen (2018, s. 811–814; więcej na temat współczesnych koncepcji opodatkowania dochodu zob. Leszczyłowska, 2014) można przyjąć, że opodatkowanie spółek handlowych wpisuje się w tradycyjny model opodatkowania. Przedmiotem opodatkowania są zyski (dochód), a w ramach podatku możliwe jest odliczanie odsetek od zaciągniętego długu. W klasycznym modelu zakłada się podwójne opodatkowanie dochodu na poziomie spółki i wspólnika. Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym może być łagodzone m.in. przez odliczenie podatku spółki od opodatkowania dywidendy (albo na odwrót), obniżenie stawek w podatku dochodowym od osób prawnych dla zysku dystrybuowanego w formie dywidendy czy systemy mieszane.

Warto zauważyć, że w ramach polskich podatków dochodowych można dostrzec również inspirację koncepcją dualnego opodatkowania dochodu⁵. Na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych szeroko rozumiane dochody kapitałowe i dochody z działalności gospodarczej (w przypadku wyboru stawki liniowej) opodatkowane są stawką 19%, podczas gdy dochody z szeroko rozumianej pracy opodatkowane są w ramach skali podatkiem globalnym. Podobnie stawką 19% opodatkowane są dochody na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Naturalnie ze względu na liczne zmiany w podatkach dochodowych nie można tu mówić o czystym modelu dualnym. Przykładowo, za odstępstwo od modelu można uznać wprowadzenie w podatku dochodowym od osób fizycznych daniny solidarnościowej w wysokości 4%.

Z perspektywy dalszej części wywodów kluczowy jest sposób, w jaki polski ustawodawca traktuje spółki osobowe na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych i w jakich przypadkach decyduje się łagodzić podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych.

III. PIERWOTNY MODEL OPODATKOWANIA SPÓŁEK I ICH WSPÓLNIKÓW

Do roku 2014 art. 1 u.p.d.o.p. w zwięzły sposób określał zakres podmiotowy podatku dochodowego od osób prawnych⁶. Ustawa regulowała opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji. Przepisy ustawy miały również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej oraz do spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa były traktowane jak osoby prawne i podlegały w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągnięcia.

⁵ Więcej na temat koncepcji dualnego opodatkowania dochodu zob. Flotyńska (2011, s. 549–553).

⁶ Dla uproszczenia rozważań pominięte zostają podatkowe grupy kapitałowe.

Z powyższej regulacji można wyciągnąć kilka prostych wniosków. Po pierwsze, wbrew nazwie *ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych*, regulowała ona nie tylko opodatkowanie osób prawnych, lecz także jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Dlatego trafniejszą dla niej nazwą byłaby kalka językowa angielskiego terminu *Corporate Income Tax*, ponieważ u.p.d.o.p. opodatkowuje korporacje albo, posługując się rodzimym językiem prawnym – jednostki organizacyjne. Po drugie, istotnym wyjątkiem od zasady opodatkowania jednostek organizacyjnych było wyłączenie spółek osobowych spod opodatkowania. W ten sposób ustawodawca wprowadził model dualistycznego opodatkowania przedsiębiorstw, w którym podatkiem dochodowym od osób prawnych objęte były spółki kapitałowe i spółki kapitałowe w organizacji, natomiast spółki osobowe były transparentne podatkowo. Opodatkowanie dochodów spółek osobowych odbywało się wyłącznie na poziomie wspólników, zgodnie z art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f., w którym przychody wspólnika z udziału w takiej spółce uznawano za przychody ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza.

Dywidendy otrzymane przez udziałowców (akcjonariuszy) były kwalifikowane jako przychody z kapitałów pieniężnych na gruncie art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.⁷ i w konsekwencji – zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy u.p.d.o.f. – były opodatkowywane stawką 19% bez pomniejszania przychodu o koszty uzyskania (art. 30a ust. 6 u.p.d.o.f.). Było to typowe podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym: najpierw na poziomie spółki, a następnie na poziomie udziałowca (akcjonariusza). Jediną metodą łagodzenia podwójnego opodatkowania było opodatkowanie dochodu z dywidendy na zasadach szczególnych stawką 19%, co nie oznaczało każdorazowo korzystniejszego opodatkowania od hipotetycznego opodatkowania na zasadach ogólnych. Najniższa stawka w skali podatkowej wynosiła wówczas 18%. Jak wcześniej wspomniano, wybór stawki 19% wynikał raczej z inspiracji modelem dualnego opodatkowania dochodu (jednolite opodatkowanie dochodów kapitałowych) niż z chęci łagodzenia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym.

IV. SPÓR O ŹRÓDŁO I MOMENT POWSTANIA PRZYCHODU U AKCJONARIUSZA SPÓŁKI KOMANDYTOWO-AKCYJNEJ JAKO POCZĄTEK DEKOMPOZYCJI DUALISTYCZNEGO MODELU OPODATKOWANIA PRZEDSIĘBIORSTW

Źródeł zmian w modelu opodatkowania spółek handlowych należy dozukiwać się w sporze dotyczącym charakteru prawnego opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Spór dotyczył zarówno opodatkowania akcjonariusza będącego osobą prawną, jak i fizyczną⁸. Na gruncie

⁷ Dla uproszczenia rozważań przyjmuje się, że wspólnikami (udziałowcami/akcjonariuszami) spółek są osoby fizyczne. Szerzej na temat roli spółek holdingowych w ujęciu prawnopodatkowym, w szczególności w procesie unikania opodatkowania, zob. Gajewski (2017, s. 7–12).

⁸ W uchwale NSA(7) z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11, CBOSA, sąd przyjął, że w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status ak-

u.p.d.o.f. spór koncentrował się w dwóch obszarach: po pierwsze, sporne było, do jakiego źródła należy zakwalifikować dochody akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej; po drugie, ustalenia wymagał moment powstania przychodu u akcjonariusza.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przychód w postaci dywidendy akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej będącego osobą fizyczną przyporządkowywano do trzech różnych źródeł⁹:

1) do przychodów z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych¹⁰ (art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f.). Pogląd ten był oparty na wykładni art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Był to jednak pogląd odosobniony¹¹, oparty na niepełnej wykładni językowej art. 17 ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f., nielicznie reprezentowany w nauce i judykaturze;

2) do innych źródeł przychodu, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.¹² Pogląd ten oparto na wykładni systemowej zewnętrznej, odnosząc się do k.s.h. W związku ze zróżnicowaniem uprawnień komplementariusza i akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej opodatkowanie ich na tych samych zasadach, zgodnie z art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f., miało nie być zasadne, ponieważ mogło to doprowadzić do podwójnego opodatkowania dochodu. Po raz pierwszy dochód miałby być opodatkowany na etapie wypłaty zaliczki przez aktualnego akcjonariusza spółki, a następnie – na etapie wypłaty dywidendy u akcjonariusza posiadającego ten status w dacie podejmowania uchwały o podziale zysku między akcjonariuszy;

3) jako przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.). Sądy wskazywały¹³, że skoro podatnikiem podatku nie jest spółka, lecz wspólnik, to zastosowanie ma art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., w myśl którego przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku oraz łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali. Przychody wspólnika z udziału w spółce niebędącej

cjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2000, Nr 54, poz. 654 ze zm.). Ze względu na zbliżony charakter problemów prawnych oraz fakt, że artykuł za podstawę rozważań przyjmuje prostą strukturę własnościową spółki (wspólnik/udziałowiec/akcjonariusz będący osobą fizyczną) szersze rozważania na tematy opodatkowania akcjonariusza jako osoby prawnej zostaną pominięte. W celu szerszego zglębienia problematyki opodatkowania akcjonariusza będącego osobą prawną zob. Kurzawska-Puchała i Zawiejska-Rataj (2010a, s. 18–21).

⁹ Szersze omówienie tych wątpliwości zob. Kurzawska-Puchała i Zawiejska-Rataj (2010b, s. 23–26) oraz Golec (2012, s. 8–11).

¹⁰ Z pewnym zastrzeżeniem ten pogląd reprezentowali Grzywacz i Walenta (2009, s. 35) oraz Kondej (2011, s. 7).

¹¹ Wyrok WSA w Krakowie z 20 grudnia 2007 r., I SA/Kr 1181/07, CBOSA.

¹² Wyroki WSA: w Krakowie z 2 lipca 2009 r., I SA/Kr 219/09, CBOSA; w Bydgoszczy z 29 grudnia 2009 r., I SA/Bd 849/09, CBOSA.

¹³ Wyroki NSA: z 15 lipca 2010 r., II FSK 2/10; z 19 listopada 2010 r., II FSK 1297/09; z 30 marca 2011 r., II FSK 1925/09, CBOSA.

osobą prawną, prowadzącej działalność gospodarczą, miały być uznawane za przychody ze źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Zasada ta, mimo odrębności pozycji prawnej w spółce akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w stosunku do pozycji pozostałych wspólników spółek osobowych, miała mieć zastosowanie także do akcjonariusza jako wspólnika spółki osobowej.

Rozważając powyższe poglądy, Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) przesądził, że przychód (dochód) osoby fizycznej, będącej akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej, stosownie do art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. jest przychodem z pozarolniczej działalności gospodarczej¹⁴. Tę konkluzję oparł na wykładni językowej art. 5b ust. 2 u.p.d.o.f. oraz na wykładni systemowej zewnętrznej. NSA wskazał, że cecha osobowa spółki komandytowo-akcyjnej przesądza o niemożności zaklasyfikowania przychodów akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej do źródła kapitały pieniężne i prawa majątkowe, gdyż z brzmienia art. 17 ust. 1 pkt 4 i art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. wynika, że dotyczą one przychodów z dywidend i innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, a nie spółek osobowych pozbawionych osobowości prawnej.

Kolejną sporną kwestią było ustalenie momentu powstania przychodu u akcjonariusza. NSA, posiłkując się wykładnią systemową zewnętrzną, wskazał na charakter prawny spółki komandytowo-akcyjnej wynikający z przepisów k.s.h., w tym status kapitałowy akcjonariusza¹⁵. NSA przypomniał, że prawo do udziału w zysku akcjonariusza spółki powstaje dopiero z chwilą wykazania tego zysku w sprawozdaniu finansowym spółki (zbadanym przez biegłego rewidenta) i jego przeznaczenia przez zgromadzenie wspólników w drodze uchwały do wypłaty akcjonariuszom. Skoro akcjonariusz prowadzi działalność inwestycyjną, a nie operacyjną, to jego przychód z tytułu udziału w spółce jest związany z wypłatą dywidendy, a nie z bieżącą działalnością spółki. Dlatego uiszczanie miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy prowadziłyby do znacznych trudności praktycznych.

W związku z powyższym NSA stwierdził, że w świetle art. 44 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. osoba fizyczna będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej ma jako podatnik obowiązek odprowadzenia zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych dopiero w dacie powstania przychodu, którą w myśl art. 14 ust. 1i tej ustawy jest dzień wypłaty dywidendy¹⁶.

Wskutek powyższych uchwał NSA dochody osiąmane przez spółki komandytowo-akcyjne w części przypadającej na akcjonariusza nie były opodatkowane zaliczkowo w trakcie roku podatkowego, a w razie niewypłacenia akcjonariuszowi zysku spółki – także po jego zakończeniu. Pozwalało to na stworzenie wehikułu optymalizacyjnego, który dawał akcjonariuszom tej spółki możliwość odraczania opodatkowania w dłuższym horyzoncie czasowym.

¹⁴ Uchwała NSA(7) z 20 maja 2013 r., II FPS 6/12, CBOSA.

¹⁵ W literaturze spółka komandytowo-akcyjna nazywana była „osobowo-kapitałową hybrydą” (Kondej, 2011, s. 3; Szyszko, 2011, s. 24).

¹⁶ W tym tonie wypowiedziała się wcześniej Filipczyk (2013, s. 45–46).

V. SPÓŁKA KOMANDYTOWO-AKCYJNA PODATNIKIEM PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

W przywołanej uchwale NSA zauważył pilną potrzebę przeprowadzenia zmian ustawodawczych, w tym zwłaszcza nadania spółce komandytowo-akcyjnej osobowości prawnej. Posiłkując się ustaleniami nauki (Zaremba, 2012, s. 25) stwierdził, że polskie rozwiązanie polegające na nadaniu polskiej spółce komandytowo-akcyjnej charakteru osobowego odbiega od rozwiązań przyjętych w większości krajów europejskich, czego konsekwencją były spory na temat opodatkowania akcjonariusza.

W odpowiedzi na ten apel ustawą z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym¹⁷ zmodyfikowano art. 1 u.p.d.o.p., czyniąc spółkę komandytowo-akcyjną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. W konsekwencji dochód spółki komandytowo-akcyjnej został opodatkowany stawką 19%¹⁸.

Na poziomie podatku dochodowego od osób fizycznych dochody komplementariusza zostały zakwalifikowane do źródła kapitały pieniężne i opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Zryczałtowany podatek komplementariusza pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki, obliczonego, zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p., za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany (art. 30 ust. 6a u.p.d.o.f.). W konsekwencji opodatkowania dochodu spółki komandytowo-akcyjnej, według stawki 19% na gruncie u.p.d.o.p., komplementariusz wskutek powyższego odliczenia w ogóle nie zapłaci zryczałtowanego podatku od otrzymanej dywidendy. Analogicznej formy złagodzenia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym ustawodawca nie przewidział dla akcjonariusza, który – podobnie jak udziałowiec spółki z ograniczoną odpowiedzialnością czy akcjonariusz spółki akcyjnej – został opodatkowany dwukrotnie.

Wprowadzane zmiany projektodawcy uzasadniali zasadą sprawiedliwości podatkowej wywodzonej z art. 84 Konstytucji RP oraz chęcią przeciwdziałania optymalizacji podatkowej, a także przeciwdziałania uprzywilejowaniu akcjonariuszy spółki komandytowo-akcyjnej¹⁹. Projektodawcy wskazywali, że w ten sposób wąska grupa podatników była uprzywilejowana zarówno w stosunku

¹⁷ Ustawa z 8 listopada 2013 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, Dz. U. 2013, poz. 1387 (dalej jako: ustawa nowelizująca).

¹⁸ Obecnie w określonych przypadkach może również skorzystać z obniżonej stawki 9%.

¹⁹ Zob. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Sejm VII kadencja [Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy] o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku tonażowym, [dalej jako: Uzasadnienie projektu ustawy], druk sejmowy nr 1725, s. 1–9 (<https://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/11F3248E-F0AD78CCC1257BEA0031AF27/%24File/1725.pdf>).

do komplementariuszy spółek komandytowo-akcyjnych, jak i wspólników innych spółek osobowych. Ten przywilej miał budzić wątpliwości natury konstytucyjnej w świetle wspomnianej na wstępie zasady sprawiedliwości podatkowej (Uzasadnienie projektu ustawy, s. 8).

Co ciekawe, projektodawca nie rozważał alternatywnego sposobu rozwiązania problemu uprzywilejowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, a więc po prostu zmiany momentu powstania przychodu u akcjonariusza. Wydaje się, że wynikało to co najmniej z dwóch powodów: ustawodawca wyraźnie inspirował się rozwiązaniami zagranicznymi funkcjonującymi we Francji, Belgii, Włoszech i Niemczech (Uzasadnienie projektu ustawy, s. 9) i ustanowienie spółki komandytowo-akcyjnej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych było prostsze od rozwiązania problemu zaliczkowania tego podatku przez akcjonariuszy czy jego zapłaty przez inny podmiot niż ten, któremu wypłacono ostatecznie dywidendę.

Istotnym argumentem mógł być również głos doktryny prawa handlowego, która od samego początku wskazywała na daleko posunięty „kapitałowy” charakter spółki komandytowo-akcyjnej. Przyznanie spółce komandytowej statusu spółki osobowej było spotykane w nielicznych innych państwach europejskich, jak Hiszpania i Portugalia (Szumański, 1998, s. 18–19, 2001, s. 630). Taką konstrukcję uzasadniano chęcią wyeksponowania elementu osobowego spółki komandytowo-akcyjnej, która miała umożliwić pozyskanie finansowania przy zachowaniu silnej kontroli komplementariusza nad spółką. Warto zwrócić również uwagę, że doktryna prawa handlowego od samego początku wskazywała, że właściwym modelem opodatkowania spółki komandytowo-akcyjnej będzie przyznanie jej podmiotowości prawnopodatkowej na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych przy jednoczesnym wprowadzeniu mechanizmu łagodzenia podwójnego opodatkowania komplementariusza (Frąckowiak i Potrzeszcz, 2000, s. 5–6). Podobnie zdecydowanych głosów w tym zakresie brakowało w przypadku spółki komandytowej, która wedle wstępnych założeń miała również zostać podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych od 2014 r.

VI. SPÓŁKA KOMANDYTOWA I JAWNA PODATNIKAMI PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH: ASYSTEMOWY CHARAKTER WPROWADZONYCH ZMIAN

W 2021 r. na podstawie ustawy z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw²⁰

²⁰ Ustawa z 28 listopada 2020 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2020, poz. 2123 (dalej jako: ustawa modyfikująca).

krag podatników uregulowany w art. 1 u.p.d.o.p. poszerzył się o spółkę komandytową i w niektórych sytuacjach spółkę jawną mającą siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży określonej informacji albo aktualizacji tej informacji o podatnikach posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki²¹. W konsekwencji oba nowe podmioty zostały opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych stawką 19% albo preferencyjną stawką 9%.

Uzasadnieniem²² wprowadzanych zmian była realizacja zasady sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania. Projektodawcy wskazali, że spółki komandytowe, w których komplementariuszem z minimalnym prawem do udziału w zysku jest spółka kapitałowa, stanowią rozpoznany wehikuł optymalizacyjny²³, a ich liczba znacząco wzrosła od czasu opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych (Uzasadnienie projektu ustawy 2, s. 6–9). Szczególną uwagę ustawodawcy przykuła forma prowadzenia działalności, w której komplementariuszem była spółka z o.o. (lub inny podmiot ponoszący ograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania), a komandytariuszem lub akcjonariuszem osoba fizyczna (posiadająca zdecydowaną większość udziałów w zysku). Forma ta pozwalała *de facto* na jednokrotne opodatkowanie dochodu za pośrednictwem komandytariusza (akcjonariusza) oraz ograniczenie odpowiedzialności za zobowiązania spółki (Uzasadnienie projektu ustawy 2, s. 36).

Ponadto projektodawcy zidentyfikowali szereg schematów podatkowych stanowiących agresywną optymalizację podatkową zarówno na gruncie krajowym, jak i międzynarodowym. W ich opinii istniało ryzyko, że w podobny sposób mogłaby zostać wykorzystana spółka jawna. Jediną spółką odporną na agresywną optymalizację podatkową miała być spółka partnerska ze względu na jej specyfikę i fakt, że jej wspólnikami mogą być wyłącznie osoby fizyczne wykonujące określonego rodzaju działalność (Uzasadnienie projektu ustawy 2, s. 6–11).

Opodatkowanie dochodu wspólników spółek komandytowej i jawnej zostało zakwalifikowane do źródła kapitały pieniężne i opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym o stawce 19% zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Na tym jednak podobieństwa w opodatkowaniu tych dwóch podmiotów się kończą. Tymczasem na gruncie u.p.d.o.f. wspólnicy spółki komandytowej i jawnej zostali poddani różnym zasadom opodatkowania.

²¹ Szerzej na temat obowiązków informacyjnych zob. Ziółkowski (2022, s. 30–32).

²² Zob. Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, IX kadencja [Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy] o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne oraz niektórych innych ustaw [dalej jako: Uzasadnienie projektu ustawy 2], druk sejmowy nr 642, s. 2 (<https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/BDF758E-ADB7CC788C12585F300446898/%24File/642.pdf>).

²³ Tego typu konstrukcje były relatywnie wcześniej proponowane w literaturze, często opierając się na wzorcach niemieckich – por. Jamróży i Kudert (2007, s. 12) oraz Leipert i Smardzewska (2008, s. 53–58).

Podobnie jak u komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej, tak i u komplementariusza spółki komandytowej wprowadzono mechanizm łagodzenia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym. Ustawodawca przewidział metody łagodzenia podwójnego opodatkowania dla komplementariuszy będących osobami fizycznymi zarówno w spółce komandytowej, jak i komandytowo-akcyjnej, dlatego że ponoszą oni nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółki (Uzasadnienie projektu ustawy, s. 30–31). Zryczałtowany podatek komplementariusza pomniejsza się o kwotę odpowiadającą iloczynowi procentowego udziału komplementariusza w zysku tej spółki i podatku należnego od dochodu tej spółki obliczonego, zgodnie z art. 19 u.p.d.o.p., za rok podatkowy, z którego przychód z tytułu udziału w zysku został uzyskany (art. 30 ust. 6a u.p.d.o.f.), co może prowadzić do całkowitego zniesienia ciężaru podatkowego współnika.

Analogiczne rozwiązanie nie zostało przewidziane dla akcjonariuszy i komandytariuszy ze względu na fakt, że odpowiedzialność komandytariusza za zobowiązania spółki jest ograniczona do wysokości sumy komandytowej, a akcjonariusz nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania spółki komandytowo-akcyjnej. Jego rola ogranicza się do wniesienia wkładu finansowego w zamian za objęcie akcji. Jakkolwiek od strony prawa handlowego charakterystyka odpowiedzialności akcjonariusza i komandytariusza stanowi dwie różne konstrukcje prawne, to na potrzeby prawa podatkowego należy przyjąć, że treść ekonomiczna tych rozwiązań jest tu tożsama lub dalece zbliżona. W ten sposób wydawał się również myśleć projektodawca, kiedy pierwszy raz próbował opodatkować spółkę komandytową równolegle ze spółką komandytowo-akcyjną.

Zdziwienie może budzić fakt, że ustawodawca przewidział specyficzne preferencje w przypadku opodatkowania komandytariuszy. Zgodnie z art. 21 ust. 51a u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są kwoty stanowiące 50% przychodów uzyskanych przez komandytariusza z tytułu udziału w zyskach w spółce komandytowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z wyjątkiem przychodów uzyskiwanych przez komandytariusza z wypłat podzielonych zysków spółki osiągniętych w okresie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek, zgodnie z przepisami rozdziału 6b u.p.d.o.p., nie więcej jednak niż 60 000 zł w roku podatkowym odrębnie z tytułu udziału w zyskach w każdej takiej spółce komandytowej, w której podatnik jest komandytariuszem. Zgodnie z art. 21 ust. 40 u.p.d.o.f. zwolnienie to nie będzie przysługiwać w sytuacji, w której komplementariuszem jest spółka posiadająca osobowość prawną lub spółka kapitałowa w organizacji, a komandytariusz jest powiązany z nią kapitałowo, organizacyjnie lub osobowo w sposób określony w tym przepisie. W ten sposób ustawodawca wyraża swoją dezaprobatę dla „optymalizacyjnego celu” założenia takiej spółki przez jej współników (Uzasadnienie projektu ustawy, s. 22).

Projektodawcy nie wskazali uzasadnienia różnicowania w tym względzie komandytariusza spółki komandytowej i akcjonariusza. Skoro ustawodawca uznał, że charakterystyka spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej zbliża je do spółek kapitałowych i w związku z tym należy dokonać zmian w ich

opodatkowaniu, to szczególne potraktowanie komandytariusza ma charakter asystemowy.

Zupełnie asystemowy charakter ma opodatkowanie wspólników spółki jawnej²⁴. Spółka jawna nie ma charakteru hybrydowego, każdy wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem solidarnie z pozostałymi wspólnikami oraz ze spółką. Pomimo tego faktu ustawodawca zdecydował się w określonych przypadkach uczynić spółkę jawną podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.

Ponadto ustawodawca potraktował wspólnika spółki jawnej w sposób odmienny od komplementariusza spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej i nie przewidział żadnej metody łagodzenia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym względem wspólnika spółki jawnej, która jest opodatkowana analogicznie do spółek kapitałowych. Projektodawcy nie tłumaczą tego rozwiązania, więc w tym zakresie można się pokusić jedynie o pewne przypuszczenia. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy modyfikującej zamiarem projektodawców nie było opodatkowanie spółek jawnych, a wymuszenie uiszczania zgodnie z prawem zobowiązań podatkowych i złożenia wcześniej przywołanej informacji do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Być może podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym, w tym osób fizycznych, miało pełnić funkcję sankcyjną²⁵ i prewencyjną, tak aby możliwie dużo spółek jawnych wywiązało się z nałożonego na nie obowiązku. Alternatywnie niewykluczone jest, że projektodawcy uznali, że ze względu na ekstraordynaryjnych charakter upodmiotowienia spółki jawnej nie warto przewidywać osobnego mechanizmu łagodzącego podwójne opodatkowanie jej wspólników.

VII. ZASADA RÓWNEGO ROZKŁADU CIĘŻARU PODATKOWEGO

Zasada równego rozkładu ciężaru podatkowego jest trwale powiązana z pojęciem sprawiedliwości podatkowej (pionowej i poziomej; zob. Gomulowicz, 2003, s. 131; 2007, 1989, Krzywoń, 2011, s. 80; Mariański, 2021, s. 69–113; Orłowski, 2020, s. 430–432; por. osadzenie konstytucyjnej zasady równości w kontekście filozofii prawa i polityki Zajadło, 2011, s. 13–14)²⁶ i zdolności płatniczej²⁷ (art. 2 i 32 w zw. z art. 84 Konstytucji RP²⁸). Zgodnie z zasadą

²⁴ Zarówno sam fakt nadania spółce jawnej podmiotowości prawnej, jak i niektóre obowiązki formalne warunkujące nadanie tego statusu były przedmiotem krytyki w doktrynie (Malinowski, 2022, s. 3–5).

²⁵ Zob. na temat sankcyjnego charakteru opodatkowania spółki jawnej Karwat (2022).

²⁶ Zob. też wyroki TK: z 6 maja 1998 r., K 37/97, OTK ZU 1998, nr 3, poz. 33; z 20 października 1998 r., K 7/98, OTK ZU 1998, nr 6, poz. 96; z 8 stycznia 2000 r., K 17/99, OTK ZU 2000, nr 1, poz. 4; z 19 grudnia 2012 r., K 9/12, OTK ZU 2012, nr 11A, poz. 136.

²⁷ Szerzej na temat relacji zasady równości i zasady zdolności płatniczej Drozdowski (2018, s. 110–123). Por. piśmiennictwo zagraniczne na temat zasady zdolności płatniczej Taboada (2011) czy Kirchhof (2011).

²⁸ Na tożsamy wzorzec kontroli wskazuje się w Krzywoń (2012, s. 25–26) oraz Nita (2013, s. 24).

równości należy traktować jednakowo wszystkich ludzi w obrębie określonej klasy (kategorii), a wszystkie podmioty prawa posiadające tę samą cechę istotną (relewantną) powinny być traktowane równo według jednakowej miary bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (Kruk, 2006; Łączkowski, 2011, s. 59)²⁹. Ustawodawca ma daleko idącą swobodę określania cech istotnych, według których dokonuje klasyfikacji i różnicuje sytuację prawną poszczególnych adresatów³⁰.

Odstępstwo od równego rozkładu ciężaru podatkowego, a więc naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej, nie musi oznaczać, że taka regulacja jest niezgodna z Konstytucją RP. Zgodnie z orzecznictwem Trybunał Konstytucyjnego (TK) odstępstwo od zasady równości znajduje usprawiedliwienie na gruncie Konstytucji RP, jeśli spełnia następujące warunki:

- musi mieć charakter istotny (relewantny). Odstępstwo od zasady równości powinno mieć charakter racjonalnie uzasadniony, a nie cechować się dowolnością (arbitralnością)³¹;
- zróżnicowanie powinno pozostawać w związku z wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi³²;
- zróżnicowanie powinno mieć charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych³³.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 u.p.d.o.p. przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3. Jest to przepis, który statuuje wcześniej opisaną zasadę dualistycznego opodatkowania przedsiębiorstw, zgodnie z którą spółki osobowe są transparentne podatkowo. Opodatkowanie niektórych spółek osobowych podatkiem dochodowym od osób prawnych, zgodnie z art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p., w rozumieniu prawnym należy postrzegać jako odstępstwo od zasady. Oznacza to, że tego typu odstępstwo powinno spełniać wyżej wskazane kryteria określone przez TK.

Pierwszym pytaniem, które należy postawić, jest, jaka cecha istotna uzasadniała odstępstwo od zasady równości i czy ma ona charakter racjonalnie uzasadniony. W tym przypadku *differentia specifica* była możliwość stworzenia struktury, która ogranicza odpowiedzialność wspólników za zobowiązania w sposób podobny do spółek kapitałowych. W tle pojawiły się dodatkowe dwa argumenty, jakimi jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania i dążenie do zapewnienia sprawiedliwości podatkowej.

²⁹ Por. też wyrok TK z 19 grudnia 2007 r., K 52/05, OTK ZU 2007, nr 11/A, poz. 159; orzeczenie TK z 12 grudnia 1994 r., K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42.

³⁰ Zob. wyrok TK z 18 listopada 2014 r., K 23/12, OTK ZU nr 10A/2014, poz. 113.

³¹ Zob. orzeczenie TK z 12 grudnia 1994 r., K 3/94, OTK ZU 1994, poz. 42; wyrok TK z 3 października 2006 r., K 30/05, OTK ZU 2006, nr 9A, poz. 119.

³² Zob. orzeczenie TK z 23 października 1995 r., K 4/95, OTK ZU 1995, nr 2, poz. 11.

³³ Zob. wyrok TK z 3 października 2006 r., K 30/05, OTK ZU 2006, nr 9A, poz. 119.

Powyższe kryterium w sposób oczywisty występuje w przypadku spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej u, odpowiednio, komandytariusza i akcjonariusza. Projektodawca obowiązujących rozwiązań wskazał, że utworzenie spółki komandytowej, w której spółka z o.o. jest komplementariuszem, może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej w postaci jedнокrotnego opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej przy jednoczesnym zachowaniu atrybutów działalności charakterystycznych dla spółek kapitałowych (Uzasadnienie projektu ustawy 2, s. 4). Podobne działanie było możliwe na gruncie spółki komandytowo-akcyjnej, jedynie korzyści podatkowe były w jej przypadku jeszcze większe. Wynikało to z możliwości odroczenia opodatkowania do momentu wypłaty dywidendy akcjonariuszowi.

W przypadku spółki jawnej jej konstrukcja nie zakłada możliwości ograniczenia odpowiedzialności za ponoszenie zobowiązań, stąd pewnym zaskoczeniem jest, że ustawodawca również zdecydował się na uczynienie jej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Projektodawca uzasadniał, że opodatkowaniu będą podlegać wyłącznie spółki jawne, których współnikami nie są wyłącznie osoby fizyczne i w przypadku których podatnicy podatku dochodowego partycypujący w zyskach takich spółek jawnych nie są ujawniani, co powoduje możliwość uchylania się tych podmiotów od opodatkowania podatkiem dochodowym (Uzasadnienie projektu ustawy 2, s. 3). Kluczową cechą, która umożliwi uczynienie ze spółki jawnej podatnika, jest obecność w gronie współników innych podmiotów niż osoby fizyczne. W ten sposób również w przypadku spółki jawnej można ograniczyć odpowiedzialność za jej zobowiązania (np. za pośrednictwem spółki z o.o.). Niemniej współnikiem spółki jawnej może zostać również inna jednostka organizacyjna, która będzie ponosić odpowiedzialność za jej zobowiązania (np. spółka jawna). W tym przypadku wydaje się więc, że istotniejsza od ograniczenia odpowiedzialności była możliwość stworzenia nieprzejrzystej struktury, która w ocenie projektodawcy mogłaby pozwolić na unikanie lub uchylanie się od opodatkowania.

W świetle powyższych rozważań należy uznać, że ustawodawca w sposób racjonalny dobrał kryteria odstępstwa od zasady równości. W przypadku spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej kluczowe były ich hybrydowy charakter i w konsekwencji możliwość ograniczenia odpowiedzialności współników za zobowiązania spółki. W przypadku spółki jawnej stanie się ona podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych tylko w sytuacji, gdy współnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży stosownej informacji wymaganej przepisami prawa. Ustawodawca więc ewidentnie chce przeciwdziałać sytuacji, w której spółka jawna mogłaby być źródłem erozji podstawy opodatkowania.

Uzasadnienie wprowadzanych zmian na gruncie wartości, zasad czy norm konstytucyjnych wydaje się najmniej kontrowersyjne. Ustawodawca wskazał zasadę sprawiedliwości podatkowej oraz chęć przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, a więc zasadę równowagi budżetowej. TK wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie zarówno na zasadę sprawie-

długości podatkowej³⁴, jak i równowagi budżetowej³⁵, która ma stanowić samoistną wartość konstytucyjną. Nie ma wątpliwości, że wprowadzone zmiany mogą przyczynić się do urzeczywistnienia tych wartości.

Kluczowe pytanie sprowadza się więc do tego, czy zachowano proporcjonalność *sensu stricto*. W przypadku spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej należy udzielić odpowiedzi jednoznacznie twierdzącej. Zrównanie spółek o charakterze hybrydowym ze spółkami kapitałowymi na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych jest zabiegiem uprawnionym, praktykowanym w innych państwach. Dodatkowo ustawodawca dostrzega osobowy charakter spółki i poprzez metodę odliczenia łagodzi albo niweluje podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym względem komplementariusza. W związku z powyższym jest to rozwiązanie proporcjonalne, ponieważ ustawodawca dostrzega zarówno element kapitałowy, jak i osobowy spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej.

Podobnej konkluzji nie można wyciągnąć w przypadku spółki jawnej. Ustawodawca uzależnia status podatnika spółki jawnej od terminowego złożenia informacji podatkowej. W przypadku niewywiązania się z tego obowiązku spółka nie ma możliwości korekty tego uchybienia. Bez względu na późniejsze złożenie wymaganej informacji czy też zmianę statusu osobowego współników na wyłącznie osoby fizyczne spółka jawna trwale pozostaje podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Jest to nielogiczne z perspektywy kryterium różnicowania dobranego przez ustawodawcę. Pomimo faktu, że spółka jawna nie będzie miała już nieprzejrzystej struktury, jej status podatkowy nie ulegnie zmianie.

Krytyka tych rozwiązań wymagałaby osobnego opracowania obejmującego również rozważania na temat możliwości zastosowania samej zasady proporcjonalności jako wzorca kontroli konstytucyjnej w tym przypadku. Ze względu na ograniczenia natury objętościowej nie będzie dalej przedmiotem rozważań w tym artykule. Niemniej w sposób oczywisty trwale uzależnianie osobowości prawnopodatkowej od tego typu formalności ma charakter nieproporcjonalny.

³⁴ Zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, nr 6, poz. 83; orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., K 22/95, OTK 1996, nr 3, poz. 21; orzeczenie TK z 24 czerwca 1997 r., K 21/96, OTK 1997, nr 2, poz. 23; wyrok TK z 9 listopada 1999 r., K 28/98, OTK 1999, nr 7, poz. 156. Szerzej na temat zasady sprawiedliwości podatkowej pisał Gomułowicz (2001).

³⁵ Zob. wyroki TK: z 12 grudnia 2012 r., K 1/12, OTK-A 2012, nr 11, poz. 13; z 7 września 2004 r., SK 30/03, OTK-A 2004, nr 8, poz. 82; z 24 kwietnia 2006 r., P 9/05, OTK-A 2006, nr 4, poz. 46; z 9 kwietnia 2002 r., K 21/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 17; z 20 stycznia 2010 r., Kp 6/09, OTK-A 2010, nr 1, poz. 3; z 31 stycznia 2006 r., K 23/03, OTK-A 2006, nr 1, poz. 8. Szerzej na temat równowagi budżetowej zob. Gorgol (2014, s. 23–35); przeciwnej opinii jest jednak Hanusz (2015, s. 32).

VIII. NIERÓWNE TRAKTOWANIE KOMANDYTARIUSZA I AKCJONARIUSZA NA GRUNCIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH

Opodatkowanie wspólników spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej podatkiem dochodowym od osób prawnych i w konsekwencji ich podatników podyktowane było ich hybrydowym charakterem, w tym występowaniem elementu kapitałowego. Potwierdza to fragment uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej, zgodnie z którym „opodatkowanie tej spółki [komandytowej – E.D.] podatkiem dochodowym stanowić będzie wyraz realizacji w pełniejszym wymiarze zasady równości wobec prawa podmiotów znajdujących się w porównywalnej sytuacji. Wprawdzie uchwały NSA dotyczyły wyłącznie statusu akcjonariuszy S.K.A., to jednak sytuacja prawna komandytariuszy S.K. na gruncie prawa handlowego i podatkowego jest zbliżona do tej, jaką posiadają akcjonariusze w S.K.A w odniesieniu do zakresu odpowiedzialności i prowadzenia spraw przez wspólników tych spółek” (Uzasadnienie projektu ustawy, s. 9). W tym kontekście posiłkowo warto wskazać, że spółka komandytowa i komandytowo-akcyjna są przywoływane równoległe obok siebie w art. 5a pkt 28 lit. c u.p.d.o.f., co świadczy o tym, że sam ustawodawca dostrzega istotne podobieństwa tych podmiotów.

Tymczasem komandytariuszowi przyznano na gruncie art. 21 ust. 51a u.p.d.o.f. przywilej podatkowy, z którego nie może skorzystać akcjonariusz. Stanowi to odstępstwo od zasady równego rozkładu ciężaru podatkowego i jako takie powinno znaleźć usprawiedliwienie zgodnie z wytycznymi TK. Projektodawca wskazał, że zwolnienie to było wprowadzane „celem uniknięcia zwiększenia obciążeń podatkowych [...] komandytariuszy, w szczególności uzyskujących na relatywnie niewysokim poziomie przychody z udziału w zyskach spółki komandytowej będącej małym podatnikiem” (Uzasadnienie projektu ustawy 2, s. 22). Projektodawcy nie podali żadnego racjonalnego uzasadnienia ponad chęć przyznania preferencji wybranej przez siebie grupy podatników (liczniejszej od akcjonariuszy w spółce komandytowo-akcyjnej). Być może jest to wynikiem różnej charakterystyki akcjonariusza i komandytariusza na gruncie k.s.h., gdzie rola akcjonariusza jest mniej osobowa od roli komplementariusza, ponieważ opiera się na modelu spółki akcyjnej. W założeniu więc komandytariusz jako inwestor pasywny miał występować w mniejszej liczbie niż akcjonariusze i powinien mieć szansę nawiązać więź osobową z komplementariuszem (Szumański, 2001, s. 621–622). Ponadto odpowiedzialność komandytariusza jest ograniczona do wysokości sumy komandytowej, podczas gdy odpowiedzialność akcjonariusza została wyłączona (Promińska, 2015, s. 37).

Pomimo powyższych różnic autor nie widzi tutaj wystarczająco racjonalnego kryterium odstępstwa. W praktyce na przestrzeni lat spółka komandytowo-akcyjna była wykorzystywana w obrocie gospodarczym zamiennie ze spółką komandytową w zależności od tego, która była korzystniejszej opodatkowana. Kluczowym kryterium upodabniającym te dwie formy prowadzenia działalności gospodarczej była możliwość ograniczenia odpowiedzialności przy równoczesnym korzystniejszym efektywnym opodatkowaniu niż spółki kapitałowe. Podsumo-

wując, to możliwość ograniczenia odpowiedzialności powinna być traktowana jako cecha relewantna przy badaniu konstytucyjności omawianych rozwiązań. Tę argumentację wzmacnia fakt, że ustawodawca sam zdecydował się potraktować te spółki w tożsamy sposób, czyniąc spółkę komandytową podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Ze względu na występowanie różnicowania pomimo tej samej cechy relewantnej zwolnienie takie ma charakter niekonstytucyjny i nie ma konieczności jego analizy pod kątem dwóch kolejnych kryteriów wskazanych przez TK.

IX. NIERÓWNE TRAKTOWANIE WSPÓLNIKA SPÓŁKI JAWNEJ WZGLĘDEM KOMPLEMENTARIUSZA W SPÓŁCE KOMANDYTOWEJ I KOMANDYTOWO-AKCYJNEJ

Na poziomie podatku dochodowego od osób fizycznych zarówno dochody komplementariusza w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej, jak i wspólnika spółki jawnej zostały zakwalifikowane do źródła kapitały pieniężne i opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym zgodnie z art. 30a ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. W przeciwieństwie do komplementariusza, dla wspólnika spółki jawnej nie przewidziano możliwości dokonania odliczenia podatku należnego od dochodu spółki jawnej.

Jest to trudne do zrozumienia, ponieważ komplementariusz i wspólnik spółki jawnej należą do tej samej kategorii podmiotów. Są oni wspólnikami spółki osobowej, którym ustawodawca nadał status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych i którzy ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania tej spółki. Z perspektywy konstytucyjnej jest to kolejne odstępstwo od zasady równego rozkładu ciężaru podatkowego, które powinno znaleźć usprawiedliwienie na gruncie Konstytucji RP.

Poszukując kryterium odstępstwa od zasady równości, można wskazać na ekstraordynaryjny charakter uzyskania podmiotowości prawnopodatkowej przez spółkę jawną. Spółka jawna zostanie podatnikiem wyłącznie w sytuacji, w której nie wywiąże się z nałożonych na nią obowiązków informacyjnych. Wprawdzie kryterium tego nie wskazał projektodawca omawianych rozwiązań, ale wydaje się ono oczywiste i racjonalne.

Trudno jednak wskazać na wartości, zasady czy normy konstytucyjne przemawiające za takim rozwiązaniem. Ustawodawca nadał spółce jawnej status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych, aby utrudnić uchylanie się lub unikanie opodatkowania za pośrednictwem tej spółki. Brak metody łagodzenia podwójnego opodatkowania ma charakter sankcyjny, dla którego w tej sytuacji trudno znaleźć usprawiedliwienie, skoro narzędziem przeciwdziałającym erozji podstawy opodatkowania ma być nadanie osobowości prawnopodatkowej. W tej sytuacji adekwatne nie wydają się wcześniej przywoływane zasady sprawiedliwości podatkowej i równowagi budżetowej.

Nie jest to również rozwiązanie proporcjonalne. Brak mechanizmu łagodzenia podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym ma charakter sank-

cyjny, a nie służy celowi wskazanemu przez ustawodawcę (przeciwdziałaniu unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania). To przyznanie statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych ma być narzędziem, które służy przeciwdziałaniu erozji podstawy opodatkowania. Podobne rozwiązanie uznano za wystarczające na gruncie spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej. Państwo nie zyskuje więc żadnej dodatkowej wartości, traktując mniej korzystnie wspólnika spółki jawnej od komplementariusza spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej.

W związku z powyższym należy uznać, że ustawodawca w sposób nieuprawniony na gruncie Konstytucji RP różnicował status wspólnika spółki jawnej względem komplementariusza w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej.

X. WNIOSKI

Zmiany w opodatkowaniu spółek w ostatnich latach miały charakter stopniowy i fragmentaryczny, a ich podstawowym motywem była chęć przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. W efekcie wprowadzanych zmian w sposób fundamentalny zmodyfikowano dotychczasowy model dualistycznego opodatkowania przedsiębiorstw. Model, w którym opodatkowanie spółek podążało za logiką systemową wynikającą z k.s.h., został zmieniony na inny, trudniejszy do zdefiniowania, który nie jest oparty na spójnych kryteriach.

Patrząc przez pryzmat przyznania statusu podatnika spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej, należałoby przyjąć, że podatnikami podatku dochodowego są wszystkie podmioty, których konstrukcja prawna przewiduje możliwość ograniczenia odpowiedzialności za zobowiązania podatnika. Taka delimitacja jest jednak fałszywa, kiedy do próby usystematyzowania nowego modelu opodatkowania dodamy spółki jawne. W tej sytuacji należałoby stwierdzić, że nowa klasyfikacja opiera się na kryterium rodzaju wspólnika. Jeśli może nim być inny podmiot niż osoba fizyczna, to spółka będzie podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, podczas gdy w pozostałych wypadkach będzie transparentna podatkowo.

Ponownie jednak i taka klasyfikacja nie będzie zupełnie prawdziwa, ponieważ spółka jawna stanie się podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych jedynie, jeżeli nie wypełni nałożonych na nią obowiązków informacyjnych. Dodatkowo raz uzyskanego statusu podatkowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych nie będzie mogła zmienić, nawet jeśli zmieni się jej skład osobowy na wyłącznie osoby fizyczne.

Wydaje się więc, że *differentia specifica* nowego modelu opodatkowania sprowadza się do struktury własnościowej, która może być źródłem unikania lub uchylania się od opodatkowania. Ze względu na swój niedookreślony charakter jest to odpowiedź dalece niesatysfakcjonująca, ale w świetle obecnie obowiązującego stanu normatywnego jedyna możliwa.

Asystemowy charakter wprowadzonych zmian doprowadził do niekonstytucyjności rozwiązań związanych z łagodzeniem podwójnego opodatkowania na gruncie zasady równego rozkładu ciężaru podatkowego. Z jednej strony ustawodawca nierówno potraktował akcjonariusza i komandytariusza, a z drugiej – nie zapewnił współnikowi spółki jawnej możliwości złagodzenia podwójnego ciężaru w sensie ekonomicznym.

De lege ferenda należy postulować nowelizację niekonstytucyjnych przepisów. Rozwiązaniem minimalnie ingerującym w obowiązujące regulacje i prawdopodobnie najbardziej realnym oraz pożądanym z perspektywy obowiązujących trendów legislacyjnych byłaby następująca modyfikacja obecnie obowiązującego modelu opodatkowania spółek: 1) przyjęcie analogicznych rozwiązań dla współnika spółki jawnej jak dla komplementariusza spółki komandytowej i komandytowo-akcyjnej (np. przez modyfikację art. 30a ust. 6a u.p.d.o.f.); 2) likwidacja przywileju przyznanego komandytariuszowi na gruncie art. 21 ust. 51a u.p.d.o.f. Ewentualnym alternatywnym rozwiązaniem byłoby przyznanie analogicznego przywileju akcjonariuszowi spółki komandytowo-akcyjnej, co jednak budziłoby zasadne pytanie o brak analogicznych rozwiązań względem akcjonariuszy (udziałowców) spółek kapitałowych.

Rozwiązania przybrałyby charakter bardziej systemowy, gdyby ustawodawca zdecydował się zrezygnować z przyznania spółce jawnej statusu podatnika podatku dochodowego. W przypadku spółki jawnej ustawodawca może przeciwdziałać nadużyciom podatkowym za pomocą szeregu innych narzędzi antyabuzywnych, w tym nałożenia na spółkę dodatkowych obowiązków informacyjnych niepowiązanych z sankcją zmiany statusu prawopodatkowego. Niemniej taka zmiana nie jest konieczna do przywrócenia konstytucyjności obowiązujących regulacji, z zastrzeżeniem uwag poczynionych w zakresie braku możliwości powrotu przez spółkę jawną do transparentnego statusu podatkowego.

Drugim rozwiązaniem jest powrót do dualistycznego modelu opodatkowania przedsiębiorstw inspirowanego klasyfikacją z k.s.h. Problematyka nieopodatkowania dochodów akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej w kontekście przepisów obowiązujących przed 1 stycznia 2014 r. może zostać rozwiązana przez interwencję legislacyjną modyfikującą moment powstania obowiązku podatkowego. W ten sposób spółka komandytowo-akcyjna nie byłaby wehikułem optymalizacyjnym pozwalającym na dowolne odraczanie opodatkowania dochodu. Rozwiązanie to wymagałoby jednak szeregu zmian technicznych związanych z charakterystyką pozycji akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej, tak aby mógł on ustalić swój dochód. Nie rozwiązałyby to problemu opodatkowania tego dochodu w sytuacji, w której dywidenda ostatecznie nie zostanie wypłacona, a akcjonariusz zbyje swoje akcje.

Takie jednak rozwiązanie wydaje się również mało prawdopodobne, ponieważ nie rozwiązuje drugiego problemu związanego ze spółką komandytową i komandytowo-akcyjną, który ustawodawca starał się rozwiązać. W ramach tego modelu ustawodawca musiałby zaakceptować, że atypowe spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne pozwalają na jednokrotne opodatkowanie dochodu i ograniczenie odpowiedzialności współników przez wykorzystanie

osoby prawnej jako komplementariusza. Doktryna wskazała, że częściowo ten problem może być rozwiązany przez modyfikację przepisów k.s.h. w zakresie minimalnego udziału w zyskach i stratach ze strony komplementariusza (zob. Kuźniacki, 2013, s. 16). Dodatkowym argumentem przeciw takiemu rozwiązaniu są głosy samej doktryny prawa handlowego odnośnie do kapitałowego charakteru spółki komandytowo-akcyjnej.

Wybór jednego z powyższych modeli jest już pytaniem o politykę podatkową, a nie swobodę ustawodawcy w zakresie stanowienia norm daninowych. Zarówno ze względów systemowych, jak i konstytucyjnych ustawodawca powinien jednak dobierać spójne kryteria różnicowania opodatkowania spółek handlowych.

Wydaje się, że przez pewien czas ustawodawca tolerował spółkę komandytową jako nieformalne narzędzie wsparcia małych i średnich, głównie rodzimych, przedsiębiorstw. Wykorzystanie tego rozwiązania przez międzynarodowe korporacje oraz utrata dochodów podatkowych związanych z popularyzacją spółki komandytowej były przyczyną zmiany modelu opodatkowania spółek. W miejsce spółki komandytowej ustawodawca promuje obecnie ryczałt od dochodów spółek (tzw. estoński CIT), który jest adresowany do podobnej grupy przedsiębiorców. W przeciwieństwie do wcześniej obowiązujących rozwiązań ustawodawca w zamian za otrzymanie przywilejów podatkowych stawia podatnikom pewne warunki, jak np. wymóg zatrudnienia minimalnej liczby osób.

Na koniec należy zaznaczyć, że rozwiązania o charakterze asystemowym zaburzają neutralność systemu podatkowego, ponieważ wpływają za pośrednictwem regulacji podatkowych na decyzje biznesowe aktorów rynkowych i w konsekwencji rynkowy charakter alokacji zasobów w gospodarce. Rozwiązania o charakterze asystemowym dają również nieoczekiwane rezultaty na gruncie samego prawa daninowego. Przykładowo, połączenie omawianych zmian w opodatkowaniu spółek, składce zdrowotnej i wprowadzenie tzw. daniny solidarnościowej powodują, że spółka transparentna podatkowo osiągająca znaczące dochody będzie obciążona wyższymi daninami niż spółka komandytowa lub komandytowo-akcyjna. Wspólnik spółki transparentnej podatkowo będzie bowiem obciążony daniną solidarnościową i składką zdrowotną w wysokości 4,9%³⁶, podczas gdy komplementariusz w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej będzie korzystać z mechanizmu łagodzenia podwójnego opodatkowania, nie zapłaci daniny solidarnościowej, a jego składka zdrowotna zostanie ustalona w wysokości zryczałtowanej³⁷. W konsekwencji ustawodawca osiągnął odwrotny efekt od pożądanego: w niektórych przypadkach uczynił spółki komandytowe i komandytowo-akcyjne bardziej atrakcyjnymi od spółek transparentnych podatkowo.

Przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania jest istotnym i uprawnionym zadaniem państwa, niemniej wymaga dużej finezji. Jak wskazano powyżej, asystemowe rozwiązania prowadzą do niesprawiedliwego roz-

³⁶ Zakładając wybór opodatkowania dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej analogiczną stawką podatkową w wysokości 19%.

³⁷ Szerzej na ten temat zob. Mariański (2022, s. 6).

kładu ciężaru podatkowego, a czasami również niespodziewanych i niepożądanych z punktu widzenia ustawodawcy efektów. Z pewnością nie jest możliwe całkowite uniknięcie tego typu sprzeczności, ale ich nagromadzenie w ostatnich latach powinno być sygnałem alarmowym i wezwaniem do refleksji. Recepta jest prosta, ale trudna w realizacji. Należy naprawić system tworzenia prawa podatkowego w Polsce oraz zaakceptować, że czasem spójność systemu podatkowego jest istotniejsza od realizacji pomniejszych celów ustawodawcy.

Bibliografia

- Cnossen, S. (2018). Corporation taxes in the European Union: Slowly moving toward comprehensive business income taxation? *International Tax and Public Finance*, 25, 808–840. <https://doi.org/10.1007/s10797-017-9471-2>
- Drozdowski, E. (2018). *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*. Wydawnictwo Naukowe UAM. <http://hdl.handle.net/10593/24955>
- Filipczyk, H. (2013). Dochód akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23.10.2012 r., II FSK 382/11. *Monitor Podatkowy*, 2, 45–48.
- Flotyńska, A. (2011). Alternatywne konstrukcje podatku od dochodów przedsiębiorstw. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 172, 546–558.
- Fraćkowiak, J., i Potrzeszcz, R. (2000). Czy nadanie osobowości prawnej handlowym spółkom osobowym wymaga zasadniczej reformy prawa podatkowego? *Przegląd Prawa Handlowego*, 1, 1–7.
- Gajewski, D. (2017). Spółka holdingowa jako instrument wykorzystywany do międzynarodowego unikania opodatkowania. *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, 2, 7–12.
- Golec, S. (2012). Opodatkowanie podatkiem dochodowym akcjonariuszy spółek komandytowo-akcyjnych – zagadnienia problemowe. *Przegląd Podatkowy*, 6, 7–16.
- Gomułowicz, A. (1989). Zasada sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 51(3), 53–61. <http://hdl.handle.net/10593/15986>
- Gomułowicz, A. (2001). *Zasada sprawiedliwości podatkowej*. Dom Wydawniczy ABC.
- Gomułowicz, A. (2003). *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego: aspekt materialny*. Dom Wydawniczy ABC.
- Gomułowicz, A. (2007). Idea sprawiedliwości podatkowej. *Gdańskie Studia Prawnicze*, 16, 171–181.
- Gorgol, A. (2014). Równowaga budżetowa w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. *Państwo i Prawo*, 69(9), 23–35.
- Hanusz, A. (2015). Równowaga budżetowa a zasady prawa. *Państwo i Prawo*, 70(9), 20–33.
- Jamroży, M., i Kudert, S. (2007). Wpływ opodatkowania na wybór formy prawnej działalności. *Przegląd Podatkowy*, 10, 7–12.
- Karwat, P. (2022). III. 2.4. Spółka jawna. W: H. Litwińczuk (red.), *Opodatkowanie spółek*. Lex.
- Kirchhof, P. (2011). Die Leistungsfähigkeit des Steuerrechts–Steuerrecht und Verfassungsrecht. *Steuer und Wirtschaft*, 4, 365–371. <https://doi.org/10.9785/stuw-2011-880407>
- Kondej, M. (2011). Problematyka opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. *Przegląd Prawniczy, Ekonomiczny i Społeczny*, 3–4, 3–9. <http://hdl.handle.net/10593/5860>
- Kruk, M. (2006). Zasada równości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W: M. Zubik (red.), *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego* (s. 281–299). Biuro Trybunału Konstytucyjnego.
- Krzywoń, A. (2011). *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*. Wydawnictwo Sejmowe.
- Krzywoń, A. (2012). Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Najnowsze tendencje. *Przegląd Sejmowy*, 1, 25–42.
- Kurzawska-Puchała, K., i Zawiejaska-Rataj, J. (2010a). Opodatkowanie akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej, cz. 1. *Przegląd Podatkowy*, 11, 18–21.

- Kurzawska-Puchała, K., i Zawiejska-Rataj, J. (2010b), Opodatkowanie akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej, cz. 2. *Przegląd Podatkowy*, 12, 23–27.
- Kuźniacki, B. (2013). Krytyczna analiza planów opodatkowania spółek komandytowych i komandytowo-akcyjnych w Polsce jako remedium na unikanie opodatkowania: alternatywne rozwiązanie w definicji komplementariusza. *Przegląd Podatkowy*, 10, 9–21.
- Leipert, T., i Smardzewska, O. (2008). Czy polska odmiana niemieckiej spółki GmbH & Co. KG może stać się równie popularna? *Przegląd Prawa Handlowego*, 3, 53–58.
- Leszczyłowska, A. (2014). *Współczesne koncepcje podatku dochodowego: niedyskryminowanie oszczędności i inwestycji w opodatkowaniu*. Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Łączkowski, W. (2011). Prawne zasady równości i sprawiedliwości. *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny*, 73(2), 57–64. <http://hdl.handle.net/10593/1940>
- Malinowski, D. M. (2022). Spółka jawna jako podatnik podatku dochodowego od osób prawnych. *Przegląd Podatkowy*, 9, 3–5.
- Mariański, A. (2021). (Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych. C. H. Beck.
- Nita, A. (2013). Teoretyczne i normatywne wyznaczniki sprawiedliwego opodatkowania. *Toruński Rocznik Podatkowy*, 24, 16–30.
- Orłowski, J. (2020). Zasada równości opodatkowania – wybrane zagadnienia teoretyczne. W: A. Gorgol (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania* (s. 427–439). C. H. Beck.
- Promińska, U. (2015). (R)ewolucja koncepcji osobowej spółki handlowej (od kodeksu handlowego do kodeksu spółek handlowych). *Przegląd Prawa Handlowego*, 4, 33–37.
- Szumański, A. (1998). Spółka komandytowo-akcyjna. *Przegląd Prawa Handlowego*, 4, 15–23.
- Szumański, A. (2001). Komentarz do art. 125. W: S. Soltysiński, A. Szajkowski, A. Szumański i J. Szwaja (red.), *Kodeks spółek Handlowych. Komentarz do artykułów 1–150* (tom 1, s. 620–634). C. H. Beck.
- Szysko, R. (2011). *Spółka komandytowo-akcyjna z udziałem spółki z o.o. jako jedyne komplementariusza*. Difin.
- Taboada, C. P. (2011). Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie. W: K. Tipke i in. (red.), *Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag: Gestaltung der Steuerrechtsordnung* (s. 263–279). Dr. Otto Schmidt.
- Tipke, K., Lang, J., Seer, R., Hey, J., English, J., i Hennrichs, J. (2021). *Steuerrecht*. Dr. Otto Schmidt.
- Zajadło, J. (2011). Idea równości we współczesnej filozofii prawa i filozofii polityki. *Przegląd Sejmowy*, 6, 11–30.
- Zaremba, M. (2012). Problematyka opodatkowania akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej na tle orzecznictwa sądów administracyjnych. *Prawo i Podatki*, 5, 21–26.
- Ziółkowski, P. (2022). Status spółki jawnej w podatku dochodowym. *Przegląd Podatkowy*, 10, 29–33.