

Piotr Bielski

Obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe – problem modelu regulacji prawnej

I. Zagadnienia wstępne

Ustawa – Kodeks spółek handlowych¹ weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r. Jedyną zmianą ustawy z 1994 r. o rachunkowości², dostosowującą ją do rozwiązań kodeksu spółek handlowych, była nowelizacja art. 36, ale już na początku obowiązywania nowej regulacji prawa spółek handlowych powstały problemy dotyczące fundamentalnej dla uczestników obrotu gospodarczego kwestii ustalenia zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe. Ujawniły się one na dwóch zasadniczych płaszczyznach. Po pierwsze, ze względu na treść art. 26 § 4 k.s.h. pojawił się dla spółek cywilnych obowiązek złożenia wniosku o wpis do rejestru przedsiębiorców i przez wpis stania się spółką jawną. Obowiązek ten dotyczy spółki cywilnej już wtedy, gdy w dwóch kolejnych latach obrotowych spółka ta osiągnęła próg przychodów netto ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 400.000 euro³. Drugi problem był naturalną konse-

¹ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. Nr 94, poz. 1037).

² Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 ze zm.).

³ W sprawie uzasadnienia dla regulacji art. 26 § 4 k.s.h. zob. S. Sołtyś iński A. Szajkowski, A. Szumański, *Ustawa – Prawo spółek handlowych. Projekt z 31 marca 1999 r. Uzasadnienie projektu ustawy*, Studia Prawnicze 1999, nr 1-2, s. 163, a ponadto S. Sołtyś iński, *Założenia projektu ustawy – Prawo spółek handlowych dotyczące spółek*

kwencją braku w cechach konstrukcyjnych spółek handlowych na gruncie kodeksu spółek handlowych wymogu prowadzenia przedsiębiorstwa w większym rozmiarze⁴. Stwarzając atrakcyjne – jak mogłoby się wydawać – warunki zawiązywania przede wszystkim handlowych spółek osobowych (tak uzasadniano np. rezygnację z obowiązku prowadzenia przedsiębiorstwa w większym rozmiarze w stosunku do spółki jawnej⁵), ale bez dokonania stosownych zmian w ustawie o rachunkowości, ustawodawca doprowadził do sytuacji, w której nawet prowadząca działalność gospodarczą w minimalnej skali spółka jawna, partnerska czy komandytowa objęte zostały obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych, gdyż na gruncie ustawy o rachunkowości (i to od 1995 r.) wymóg taki dotyczył bez wyjątku wszystkich spółek handlowych. Stan taki pozostawał w oczywistej sprzeczności z deklaracjami, że nowa regulacja prawa spółek handlowych jest znacznie bardziej od dotychczasowej „przyjazna” dla przedsiębiorców. Przy projektowaniu cech konstrukcyjnych handlowych spółek osobowych można było i należało przewidzieć ich konsekwencje na gruncie ustawy o rachunkowości. To nie pierwszy zarzut związany z brakiem dbałości o systemowe konsekwencje uchwalenia kodeksu spółek handlowych⁶.

Ujawnione problemy spowodowały, że pojawiło się kilka propozycji poprawy tej niekorzystnej sytuacji. Z jednej strony proponowano, by w art. 26 § 4 k.s.h. doprowadzić do zrównania z regulacją ustawy o rachunkowości progu przychodów, z którym związane będzie powstanie dla spółki cywilnej obowiązku wpisu do rejestru przedsiębiorców i przez wpis stania

osobowych, [w:] *Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej Profesora Kazimierza Kruczałaka*, Gdańskie Studia Prawnicze 1999, t. V, s. 396.

⁴ Krytyczną ocenę rezygnacji z wymienionych cech konstrukcyjnych handlowych spółek osobowych przedstawiłem w: *Spółki handlowe jako przedsiębiorcy rejestrowi (część druga)*, Prawo Spółek 2001, nr 3, s. 30-33.

⁵ Z wypowiedzi autorów projektu ustawy – Prawo spółek handlowych (zob. przypis 3), a także z zakresu zmian wprowadzanych przez kodeks spółek handlowych w ustawie o rachunkowości (tylko w art. 36) wynika – moim zdaniem – w sposób jednoznaczny, iż nie uświadamiali sobie konsekwencji rezygnacji z cechy konstrukcyjnej handlowych spółek osobowych w postaci prowadzenia przedsiębiorstwa w większym rozmiarze na gruncie ustawy o rachunkowości w odniesieniu do obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych.

⁶ Zob. w tej kwestii P. B i e l s k i, *Cel niezarobkowy spółek kapitałowych a status przedsiębiorcy*, Rejent 2001, nr 4, s. 13 i nast.

się spółką jawną (800.000 euro⁷). Spółka cywilna po wykonaniu obowiązku wpisu do rejestru przedsiębiorców, stając się spółką jawną, podlegałaby jednolitym dla wszystkich spółek handlowych obowiązkom prowadzenia ksiąg handlowych. W ten sposób – zdaniem autorów projektu ustawy – zlikwidowana zostałaby wadliwość regulacji, przewidująca dwa różne momenty powstania obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych dla spółek cywilnych osób fizycznych. Propozycja ta dotyczyła zatem tylko ujednoczenia sytuacji prawnej spółek cywilnych (i to nie wszystkich, o czym będzie jeszcze mowa) z punktu widzenia powstania obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Nie odnosiła się natomiast do uznanego za równie poważny problemu obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez handlowe spółki osobowe nawet wtedy, gdy skala ich działalności gospodarczej była niewielka, co stało się faktem z powodu rezygnacji z cechy konstrukcyjnej spółek handlowych w postaci wymogu prowadzenia przedsiębiorstwa w większym rozmiarze. Dla rozwiązania tego problemu zaproponowano zmianę ustawy o rachunkowości w taki sposób, by spółek jawnych i partnerskich, których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych dotyczył w takiej samej sytuacji, jak spółek cywilnych osób fizycznych (osiągnięcie progu przychodów 800.000 euro⁸).

Obecny stan prawny przedstawia się następująco. Odstąpiono od zamiaru zmiany art. 26 § 4 k.s.h., polegającej na zastąpieniu kwoty 400.000 euro kwotą 800.000 euro jako kreującą obowiązek złożenia wniosku o wpis do rejestru przedsiębiorców i przez wpis stania się spółką jawną. Natomiast na posiedzeniu Sejmu w dniu 23 sierpnia 2001 r. uchwalona została zmiana ustawy o rachunkowości realizująca postulat zrównania sytuacji spółek jawnych i partnerskich, których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, z sytuacją spółek cywilnych, których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne⁹. Oznacza to, że spółek jawnych i spółek partnerskich osób fizycz-

⁷ Zob. K.J., *Większy limit przychodów spółek cywilnych*, Rzeczpospolita z dnia 18 stycznia 2001 r.

⁸ Projekt ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości z dnia 27 marca 2001 r., przygotowany przez sejmową Komisję małych i średnich przedsiębiorstw. Druk sejmowy nr 2814.

⁹ Ustawa z dnia 23 sierpnia 2001 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 102, poz. 1117.

nych obowiązków prowadzenia ksiąg handlowych będzie dotyczył dopiero po osiągnięciu progu przychodów 800.000 euro, a nie – jak to miało miejsce dotychczas – bez względu na wielkość przychodów.

Czy dokonana zmiana stanu prawnego w istocie rozwiązuje problemy ujawnione wraz z wejściem w życie kodeksu spółek handlowych? Wobec tego, że nie istnieją obecnie inne propozycje ukształtowania zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe, można chyba zakładać, iż – zdaniem ustawodawcy – po zmianie stanu prawnego ustały wszystkie problemy, sygnalizowane wyżej. Można ponadto przyjąć, że skoro w ustawie z dnia 23 sierpnia 2001 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw nie proponowano żadnych innych jej zmian poza wymienionymi wyżej, praktyka obrotu gospodarczego otrzymała wreszcie optymalne rozwiązanie, które dobrze służyć będzie rozwojowi przedsiębiorczości, na co przecież powoływali się twórcy kodeksu spółek handlowych.

Zagadnienia te staną się przedmiotem analizy w opracowaniu. Zasadne jest poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, jak w sposób optymalny na gruncie regulacji prawa spółek cywilnych i handlowych rozstrzygnąć można kwestię zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Już bowiem w tym momencie chcę wyrazić swoją stanowczą dezaprobatę dla istniejącej od 1989 r. regulacji prawnej zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe. Ocena ta dotyczy także stanu prawnego obowiązującego bezpośrednio przed zmianą ustawy o rachunkowości z dnia 23 sierpnia 2001 r. oraz po tej zmianie.

II. Droga do obecnego modelu regulacji zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe w latach 1989-1994

Wykorzystanie spółki cywilnej i handlowej jako formy organizacyjno-prawnej prowadzenia działalności gospodarczej po 1989 r. związane było z wejściem w życie ustawy o działalności gospodarczej¹⁰. Ustanowienie w tej ustawie zasady wolności gospodarczej, a więc swobody podejmowania

¹⁰ Ustawa z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 41, poz. 324 ze zm.).

działalności gospodarczej oraz swobody w zakresie wyboru formy tej działalności, spowodowało znaczący rozwój przedsiębiorczości w Polsce. Wielką popularnością zaczęła cieszyć się spółka cywilna, której kadłubowa po 1965 r. regulacja prawna znajdowała się w kodeksie cywilnym¹¹. Przywrócenie spółek handlowych praktyce obrotu gospodarczego wiązało się z kolei ze stosowaniem kodeksu handlowego. Kodeks ten został uchylony wraz z wejściem w życie kodeksu cywilnego¹², a po 1965 r. obowiązywały tylko jego przepisy dotyczące spółek handlowych oraz przepisy o firmie, prokurze i rejestrze handlowym, także zawężone do spółek handlowych, wreszcie niektóre przepisy dotyczące czynności handlowych, ale już tylko w stosunkach handlu zagranicznego. Regulacji prawnej spółek cywilnych i handlowych brakowało zatem koniecznej dla ich optymalnego funkcjonowania spójności¹³. Zwrócenie uwagi na brak dostosowania regulacji prawnych dotyczących prawa przedsiębiorców, w tym w szczególności prawa spółek cywilnych i handlowych, do aktualnych potrzeb obrotu gospodarczego nie jest przypadkowe. W okresie międzywojennym istniały gruntownie przemyślane założenia prawa handlowego, zrealizowane później w uchwalanych aktach prawnych o charakterze systemowym. Dekompozycja prawa handlowego po zakończeniu drugiej wojny światowej stała się faktem, a uchylenie zasadniczej materii kodeksu handlowego w 1965 r. było tylko „zwieńczeniem” zamierzeń legislacyjnych socjalistycznego ustawodawcy. Z pewnością stan taki nie ułatwiał tworzenia racjonalnych rozwiązań prawnych na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych.

¹¹ Obecna regulacja spółki cywilnej w kodeksie cywilnym w zestawieniu z obecną regulacją spółki jawnej jest oczywistym zaprzeczeniem przyjętej w okresie międzywojennym koncepcji legislacyjnej, zgodnie z którą spółka jawna jest spółką cywilną przystosowaną do prowadzenia działalności gospodarczej w większym rozmiarze. Realizacja tej koncepcji mogła być zapewniona, gdy z jednej strony regulacje spółki cywilnej w kodeksie zobowiązań i spółki jawnej w kodeksie handlowym były bardzo do siebie zbliżone, z drugiej zaś wymogi formalne dotyczące powstania spółki jawnej były w znacznym stopniu zminimalizowane, by ułatwiać automatyczne uznanie, że w przypadku prowadzenia przedsiębiorstwa zarobkowego w większym rozmiarze spółka cywilna uważana będzie za spółkę jawną. Szerzej w tej kwestii zob. P. B i e l s k i, *Spółki handlowe jako przedsiębiorcy rejestrowi (część pierwsza)*, Prawo Spółek 2001, nr 2, s. 12, wraz ze wskazaną tam literaturą.

¹² Art. VI ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Przepisy wprowadzające kodeks cywilny (Dz.U. Nr 16, poz. 94, ze zm.).

¹³ Zob. też P. B i e l s k i, *Nowe prawo przedsiębiorców*, Gdańsk 2001, s. 82-87.

Dotyczy to, niestety, także i regulacji prawnej zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe.

Ustawodawca ustanowił dla spółek cywilnych i handlowych zasady prowadzenia ksiąg handlowych w nowej rzeczywistości gospodarczej w rozporządzeniu Ministra Finansów z 1989 r. w sprawie prowadzenia ksiąg handlowych przez niektóre grupy podatników¹⁴. W § 2 ust. 1 pkt 4 tego rozporządzenia przesądzono, że zarówno spółki cywilne, jak i spółki jawne stosować miały identyczne zasady rachunkowości, z których wynikało, iż dopiero po przekroczeniu określonego progu obrotów powstawał dla tych spółek obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych. Z przedstawionego rozwiązania można wyciągnąć wniosek, że dla ustawodawcy na gruncie regulacji spółek osobowych (cywilnych i handlowych) nie miało żadnego znaczenia, czy zawiązywana jest spółka cywilna, czy też spółka handlowa (spółka jawna). Nie budziło wątpliwości ustawodawcy w szczególności użycie w wyrażeniu „księgi handlowe” terminu „handlowe”, co mogłoby, a nawet powinno skłonić do uwzględniania formy spółki przy ustalaniu zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Pamiętaj bowiem należy, że cechy konstrukcyjne spółek handlowych pod rządami kodeksu handlowego pozwalały na przyjęcie poglądu, iż spółki te prowadzą przedsiębiorstwo w większym rozmiarze¹⁵. Zasadniczym kryterium powstania obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych na gruncie rozporządzenia Ministra Finansów z 1989 r. była zatem nie forma spółki osobowej, lecz skala obrotów osiągnięta w jednostce czasu. Natomiast spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne zobowiązane były do prowadzenia ksiąg handlowych ze względu na kryterium osobowości prawnej (§ 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia). Chociaż w 1991 r. weszło w życie nowe rozporządzenie Ministra Finansów¹⁶, powyższe zasady nie uległy żadnym modyfikacjom. Ale już w 1993 r. nastąpiły istotne zmiany. Z § 1 pkt 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości, w brzmieniu ustalonym przez § 1 pkt 1 rozporządzenia

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 1989 r. w sprawie prowadzenia ksiąg handlowych przez niektóre grupy podatników (Dz.U. Nr 43, poz. 238 ze zm.).

¹⁵ P. Bielski, *Spółki handlowe... (część pierwsza)*, s. 11 oraz 16-17.

¹⁶ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 stycznia 1991 r. w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 10, poz. 35 ze zm.).

Ministra Finansów z 1992 r. zmieniającego to rozporządzenie¹⁷, wynika, że wszystkie spółki handlowe (zarówno osobowe, jak i kapitałowe) miały obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na liczone wielkością przychodów rozmiary swojej działalności. Natomiast w odniesieniu do spółek cywilnych wprowadzono rozwiązania uzależniające moment powstania obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych od tego, kto był współnikiem tej spółki. W przypadku spółek cywilnych osób fizycznych przewidziano próg przychodów, od którego osiągnięcia uzależniano powstanie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Pozostałe spółki cywilne miały obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na rozmiary swojej działalności.

Jak wynika z dokonanych zmian, ustawodawca dostrzegł różnicę między spółkami handlowymi a spółkami cywilnymi, ale tylko tymi, których współnikami były osoby fizyczne. Identycznie jak spółki handlowe potraktowane zostały spółki cywilne, których współnikami nie były osoby fizyczne. W dalszym ciągu ustawodawca nie dostrzegał różnic między spółkami handlowymi a cywilnymi co do zasady. Należy zwrócić uwagę na ujednoczenie w odniesieniu do spółek handlowych zasad dotyczących powstania obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Gdyby nie objęcie obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych spółek cywilnych, których współnikami nie były osoby fizyczne, i to bez względu na skalę prowadzonej działalności gospodarczej, można byłoby mówić o pojawieniu się namiastki spójnej regulacji opartej na kryterium rozmiarów prowadzonej działalności gospodarczej. Drugą przeszkodą dla stwierdzenia, że oto powstała czytelna koncepcja regulacji prawnej zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, był § 1 ust. 1 pkt 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 1991 r. Przepis ten przewidywał, że – między innymi – spółki cywilne osób fizycznych, które nie spełniają warunków podstawowych (nie osiągają wymaganego progu przychodów), mogą prowadzić księgi handlowe, jeśli chcą przyjąć za podstawę wymiaru należnych od nich podatków i innych świadczeń przypadających na rzecz budżetów swe księgi rachunkowe (księgi handlowe) i sporządzane na ich podstawie bilanse oraz rachunki wyników. Istnienie powołanego przepisu stanowi – w mojej ocenie

¹⁷ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 1992 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zasad prowadzenia rachunkowości (Dz.U. Nr 96, poz. 476).

– obok wyżej wymienionego rozwiązania, dotyczącego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne, dowód braku orientacji ustawodawcy w podstawowym instrumentarium prawa handlowego, dotyczącym zasad prowadzenia rachunkowości. Wskazany brak orientacji przekłada się w konsekwencji na brak jakiegokolwiek koncepcji regulacji tej niezwykle istotnej materii.

Uchwalenie w 1994 r. ustawy o rachunkowości mogło i powinno zakończyć proces odtwarzania charakterystycznej dla gospodarki rynkowej regulacji prawnej, zapewniającej uczestnikom obrotu gospodarczego dostęp do danych zawartych w sprawozdaniach finansowych przedsiębiorców prowadzących przedsiębiorstwa w większym rozmiarze. Ustawodawca nie skorzystał z modelu regulacji prawnej obowiązującego w okresie międzywojennym¹⁸. Ustawa o rachunkowości – niestety – powieliła w zasadzie wadliwe rozwiązania obowiązujące pod rządami rozporządzenia Ministra Finansów z 1991 r. (także w brzmieniu z 1993 r.), dotyczące ustalenia zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe. Na podstawie art. 2 tej ustawy obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych obejmował między innymi spółki cywilne (niektóre) i spółki handlowe (wszystkie). Ten model regulacji dotyczącej wskazania przedsiębiorców, którzy podlegali ustawie o rachunkowości, z jednej strony kształtowały zasady nawiązujące w pewnym stopniu do czytelnych i spójnych założeń systemowych prawa handlowego obowiązujących w okresie międzywojennym, z drugiej zaś zawierał on rozwiązania nie tylko odmienne od wskazanych wyżej, ale wręcz z nimi sprzeczne. Takiego stanu prawnego nie sposób zaaprobować. Największe zarzuty postawić można ze względu na brak rozwiązań o charakterze systemowym, zapewniających spójność ustawy o rachunkowości i kodeksu spółek handlowych.

III. Obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe po wejściu w życie kodeksu spółek handlowych

Niezadowolający i pozbawiony spójnej koncepcji legislacyjnej stan prawny obowiązujący w latach 1995-2000 skomplikował się jeszcze bardziej po wejściu w życie ustawy – Kodeks spółek handlowych, gdy okazało

¹⁸ Art. 54-59 k.h.

się, iż cechą konstrukcyjną spółek handlowych nie jest już prowadzenie przedsiębiorstwa w większym rozmiarze. W efekcie powstał zupełnie nieczytelny stan, w którym o poddaniu obowiązkom prowadzenia ksiąg handlowych nie decydowała już wielkość prowadzonej działalności gospodarczej, lecz inne kryteria, przy tym trudne do uchwycenia.

Ustawie o rachunkowości podlegały spółki cywilne (niektóre) oraz wszystkie spółki handlowe. Jeżeli ustawa o rachunkowości nakazywała tylko niektórym spółkom cywilnym prowadzenie ksiąg handlowych, to już samo stwierdzenie tego faktu nie mogło zasługiwać na aprobatę. Można przecież z łatwością takiej koncepcji legislacyjnej postawić zarzut nierównego – bez dostatecznego uzasadnienia – traktowania (z punktu widzenia obowiązków ustawowych) adresatów norm prawnych, znajdujących się w takiej samej sytuacji prawnej. Obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych dotyczył wszystkich spółek cywilnych, których współnikami nie były wyłącznie osoby fizyczne, bez względu na wielkość przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy. Natomiast już w odniesieniu do spółek cywilnych osób fizycznych obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych powstał dopiero z chwilą, gdy wartość przychodów wyniosła co najmniej 800.000 euro. Z kolei na podstawie art. 26 § 4 k.s.h. spółka cywilna, której przychody osiągnęły 400.000 euro, miała obowiązek wpisu do rejestru przedsiębiorców, a z chwilą wpisu do tego rejestru stawała się spółką jawną. Spółka jawna zaś, jako spółka handlowa, objęta była obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na rozmiary swojej działalności gospodarczej. Jak z powyższego zestawienia wynika, spółek cywilnych dotyczyły trzy różne zasady związane z powstaniem obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Między tymi rozwiązaniami nie można doszukać się żadnego wspólnego założenia, w oparciu o które dałoby się wytłumaczyć obowiązujący wtedy stan prawny w omawianym zakresie. Zwraca uwagę użycie w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości i art. 26 § 4 k.s.h. nieco innych zwrotów na określenie progu przychodów, którego osiągnięcie powodowało powstanie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych.

Czy wskazana odmiennność była zamierzona, dlatego że miała realizować jakiś cel, czy też stanowiła tylko przykład braku staranności przy redagowaniu przepisów prawa, których funkcja w obu analizowanych przy-

padkach była identyczna¹⁹? W szczególności zaskakujące jest to, że chociaż spółka cywilna osób fizycznych co do zasady miała być zobowiązana do prowadzenia ksiąg handlowych dopiero po osiągnięciu progu przychodów 800.000 euro, to jednak mógł dotyczyć jej obowiązek prowadzenia tych ksiąg już wtedy, gdy osiągnie próg przychodów 400.000 euro w dwóch kolejnych latach obrotowych. Co prawda, ta ostatnia spółka cywilna miała obowiązek wpisu do rejestru przedsiębiorców i przez wpis stawała się spółką jawną, ale nie można nie dostrzegać, że art. 26 § 4 k.s.h. wskazane w nim warunki stawiał właśnie spółce cywilnej. W konsekwencji mieliśmy do czynienia ze spółkami cywilnymi, które – nie spełniając warunków z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości – mimo to podlegać miały obowiązkowi prowadzenia ksiąg handlowych już po osiągnięciu progu przychodów o połowę mniejszego niż wskazany w ustawie o rachunkowości, gdyż wystarczyło, że w dwóch kolejnych latach obrotowych osiągnęły ten o połowę mniejszy próg. Rozwiązanie powyższe było zupełnie niezrozumiałe z punktu widzenia założeń przyjętych w ustawie o rachunkowości. Na marginesie tylko można stwierdzić, że rozwiązaniem znacznie lepszym od przyjętego w art. 26 § 4 k.s.h. mogłoby być wskazanie w nim identycznych warunków, jak w art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości. Rozwiązanie takie byłoby przynajmniej spójne z ogólnymi zasadami rachunkowości. Nawet jednak i tego rozwiązania nie można byłoby uznać za poprawne z punktu widzenia pożądanego modelu regulacji dotyczącej ustalenia kręgu zobowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych. W przypadku przyjętej regulacji prawnej mogło natomiast okazać się, że zanim spółki cywilne osób fizycznych zostałyby objęte obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych na podstawie kryterium z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości (800.000 euro), zobowiązane zostałyby do złożenia wniosku o wpis do rejestru przedsiębiorców w trybie art. 26 § 4 k.s.h. (400.000 euro). W tej sytuacji nie można było wykluczyć, iż regulacja ustawy o rachunkowości w odniesieniu do spółek cywilnych osób fizycznych będzie martwa, co podważało ostatecznie sens całego zamysłu legislacyjnego.

¹⁹ Por. J. Niedziela, *Komunikat Ministerstwa Sprawiedliwości wyjaśniający największe wątpliwości związane z ewidencjonowaniem przedsiębiorców*, Rzeczpospolita z dnia 20 marca 2001 r. (Dobra Firma); a także J. J a c y s z y n, [w:] J. J a c y s z y n, S. K r z e ś, E. M a r s z a ł k o w s k a - K r z e ś, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 61.

Z kolei w przypadku spółek cywilnych, których wspólnikami nie były wyłącznie osoby fizyczne, obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych istniał bez względu na rozmiary ich działalności. A zatem, jeśli nawet spółki takie znalazły się w sytuacji określonej w art. 26 § 4 k.s.h., to jedyną konsekwencją po wykonaniu obowiązku wpisu do rejestru przedsiębiorców było uznanie ich za spółki jawne. W żadnym razie nie zmieniał się zakres obowiązków związany z prowadzeniem ksiąg handlowych, bo z wpisem do rejestru nie wiązało się powstanie takiego obowiązku, skoro istniał on już wcześniej. Trudno w przedstawionym stanie prawnym dostrzec spójną myśl legislacyjną. Niezależnie od powyższych zasadniczych zastrzeżeń należy zwrócić uwagę, iż ustawa o rachunkowości kierowała obowiązki w niej zawarte nie do wspólników spółki cywilnej, będących przedsiębiorcami, lecz do spółki cywilnej, która wszak przedsiębiorcą nie jest. Nie pierwszy to i nie ostatni przykład braku konsekwencji ustawodawcy przy regulacji statusu spółki cywilnej pod rządami ustawy – Prawo działalności gospodarczej²⁰.

Artykuł 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości poddawał wszystkie spółki handlowe obowiązkowi prowadzenia ksiąg handlowych, bez względu na progi przychodów osiągnięte przez te spółki. Rozwiązanie takie wyraźnie nawiązywało do regulacji obowiązującej pod rządami kodeksu handlowego. Warto w tym miejscu przypomnieć, że zgodnie z art. 54 k.h. tylko kupiec rejestrowy obowiązany był do prowadzenia według zasad prawidłowej rachunkowości takiej księgowości handlowej, jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa była konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych. Skoro zgodnie z art. 5 § 1 k.h. każda spółka handlowa była kupcem rejestrowym, było oczywiste, iż obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych dotyczył wszystkich spółek handlowych. Ale przecież nie można zapomnieć, że kupiec rejestrowy był kupcem, który prowadził przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze. W konsekwencji także każda spółka handlowa prowadziła przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze. Ocena tamtej regulacji prowadzi do wniosku,

²⁰ Ustawa z dnia 19 listopada 1999 r. – Prawo działalności gospodarczej (Dz.U. Nr 101, poz. 1178 ze zm.). Jednoznacznie negatywne dla praktyki obrotu gospodarczego konsekwencje przyjętego w tej ustawie statusu spółki cywilnej przedstawiam w: *Spółka cywilna pod rządami Prawa działalności gospodarczej*, Gdańsk 2001, s. 33 i nast. wraz ze wskazaną tam literaturą.

zgodnie z którym do prowadzenia ksiąg handlowych pod rządami kodeksu handlowego zobowiązani mogli być wyłącznie kupcy prowadzący przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze. W innym miejscu przedstawiłem kryteria, w oparciu o które należało ustalać, czy dany kupiec prowadzi takie przedsiębiorstwo²¹. Z relacji między spółką cywilną a spółką jawną przyjętej w okresie międzywojennym wynikało, iż pod rządami kodeksu handlowego nie mogła mieć miejsca sytuacja, w której spółka cywilna objęta jest obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych. Spółka cywilna nigdy bowiem nie mogła być uznana za prowadzącą przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze²². W każdym przypadku, gdy prowadziła takie przedsiębiorstwo, kodeks handlowy uznawał ją z mocy prawa za spółkę jawną i wskazywał obowiązek wpisu do rejestru handlowego. W ten sposób na gruncie prawa spółek cywilnych i handlowych w okresie międzywojennym rozwiązano kwestię zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Obowiązek taki ciążył zawsze na spółkach handlowych wyłącznie dlatego, że każda spółka handlowa prowadziła przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze.

Tymczasem kodeks spółek handlowych odmiennie ukształtował cechy konstrukcyjne spółek handlowych. W odniesieniu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjnej można zasadnie twierdzić, iż ze względu na wymogi kapitałowe stawiane tym spółkom należy je uznać za prowadzące przedsiębiorstwo w większym rozmiarze, i właśnie ze względu na tę cechę podlegają one obowiązkowi prowadzenia ksiąg handlowych. Problem polega jednak na tym, iż w kodeksie spółek handlowych nie ma odpowiednika dawnego art. 5 § 1 k.h., przesądzającego, że każda spółka handlowa jest kupcem rejestrowym (prowadzącym przedsiębiorstwo zarobkowe w większym rozmiarze). Brak takiego przepisu w obecnym stanie prawnym powoduje trudności w uzasadnieniu istnienia w stosunku do spółek kapitałowych cechy prowadzącego przedsiębiorstwo w większym rozmiarze, ale nie przeszkadza twierdzeniu, iż cecha prowadzenia przedsiębiorstwa w większym rozmiarze stanowi logiczne wytłumaczenie poddania spółek z ograniczoną odpowiedzialnością i spółek akcyjnych obowiązkowi prowadzenia ksiąg handlowych.

²¹ Zob. P. Bielski, *Podstawy organizacji i funkcjonowania rejestru przedsiębiorców – zagadnienia wybrane*, Rejent 2000, nr 2, s. 31-33.

²² P. Bielski, *Spółki handlowe... (część pierwsza)*, s. 12.

Cechy konstrukcyjne handlowych spółek osobowych (spółki jawnej, spółki partnerskiej, spółki komandytowej oraz spółki komandytowo-akcyjnej) w obecnym stanie prawnym nie obejmują wymogu prowadzenia przedsiębiorstwa w większym rozmiarze. Oznacza to, że zawiązanie np. spółki jawnej czy spółki komandytowej nie będzie uzależnione od wykazania, czy spółki te prowadzą przedsiębiorstwo w większym rozmiarze. Wystarczy wola współników handlowych spółek osobowych, że zawiązują którąś z nich, aby albo z chwilą zawarcia umowy (spółka jawna), albo z chwilą wpisu do rejestru przedsiębiorców (pozostałe spółki) powstała spółka handlowa. Niestety, takie ukształtowanie cech konstrukcyjnych handlowych spółek osobowych automatycznie powodowało, że wszystkie one obowiązane były do prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na to, czy osiągały określone progi przychodów, czy też nie. Nieco inaczej przedstawia się sytuacja spółki komandytowo-akcyjnej, gdyż jej ustawa – podobnie jak spółkom kapitałowym – stawia wymóg zgromadzenia kapitału zakładowego. Co prawda, trudno w takiej sytuacji zaakceptować uznanie spółki komandytowo-akcyjnej za spółkę osobową, ale w odniesieniu do cech konstrukcyjnych tej spółki właśnie ze względu na ów wymóg kapitałowy można przyjąć, że także ona prowadzi przedsiębiorstwo w większym rozmiarze.

Przewidziane w art. 26 § 4 k.s.h. rozwiązanie, dotyczące wskazania spółce cywilnej, której przychody osiągają w dwóch kolejnych latach obrotowych 400.000 euro, obowiązku wpisu do rejestru przedsiębiorców (co powoduje, że z chwilą wpisu spółka taka staje się spółką jawną), pogłębiało tylko stan chaosu regulacji prawnej dotyczącej zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Dowodziło bowiem, że nowa regulacja spółki jawnej jest nieprzemyślana. Zawiązanie spółki jawnej powodowało powstanie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na skalę przychodów. Natomiast spółka jawna, która powstaje w trybie art. 26 § 4 k.s.h., z pewnością spełniać będzie warunki wskazujące na prowadzenie przedsiębiorstwa w większym rozmiarze (wynika to z samego art. 26 § 4 k.s.h., jeśli przyjąć, że 400.000 euro miałyby być progiem, którego osiągnięcie oznacza prowadzenie przedsiębiorstwa w większym rozmiarze). Regulacja ta jest konsekwencją braku koncepcji co do rozstrzygnięcia niezwykle istotnej dla gwarancji bezpieczeństwa obrotu gospodarczego kwestii relacji między spółką cywilną a spółką jawną. Jeżeli w ustawie o rachunkowości utrzymano zasadę, iż każda spółka handlowa objęta była

obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych, to bezwzględnie powstanie każdej handlowej spółki osobowej powodowało realizację tego obowiązku. Przy tak, a nie inaczej zdefiniowanych cechach konstrukcyjnych handlowych spółek handlowych nawet prowadzenie przez nie działalności gospodarczej w minimalnej skali (w nie większym rozmiarze) nie zwalniało od obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. W efekcie powstał stan, o którym w żadnym razie nie można było powiedzieć, iż jest przyjazny dla przedsiębiorców, o czym przecież zapewniali autorzy kodeksu spółek handlowych. Takiego stanu prawnego nie sposób uznać za choćby tylko dostateczny. Zawierał on rozwiązania nie tylko sprzeczne z oczekiwaniami uczestników obrotu gospodarczego, ale przede wszystkim niczym nie uzasadnione. Widać bardzo wyraźnie, że między poszczególnymi aktami prawnymi regulującymi sferę prawa przedsiębiorców nie było logicznego związku. Powstawało natomiast wrażenie przypadkowości tych regulacji, co nie tylko czyniło niespójnym system obowiązującego prawa, ale przede wszystkim stanowiło o negatywnych dla uczestników obrotu gospodarczego konsekwencjach nowego stanu prawnego.

IV. Konsekwencje zmian ustawy o rachunkowości przyjętych w ustawie z dnia 23 sierpnia 2001 r. na gruncie prawa spółek cywilnych i handlowych

Ustawa z dnia 23 sierpnia 2001 r. o zmianie ustawy o rachunkowości przewidziała w art. 1 zmianę tej części art. 2 ustawy o rachunkowości, która odnosi się do spółek cywilnych i handlowych. Efektem zmian ustawy o rachunkowości jest objęcie spółek jawnych i partnerskich²³, których wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych dopiero wtedy, gdy ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 800.000 euro. Rozwiązanie takie prowadzi do zrównania momentu powstania obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych spółek jawnych i partnerskich, których wspólnikami są wyłącz-

²³ Redakcja przepisów projektu ustawy pozostawiała wiele do życzenia. Zwrot „spółka partnerska, której wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne” sugerował, iż spółkę tę mogą zawiązać także wspólnicy inni niż osoby fizyczne, co przecież jest niedopuszczalne w świetle art. 87 § 1 k.s.h. Wadliwość ta usunięto w toku prac legislacyjnych.

nie osoby fizyczne i spółek cywilnych osób fizycznych. Konsekwencją wskazanej zmiany stanu prawnego jest umożliwienie także spółkom jawnym i partnerskim osób fizycznych prowadzenia ksiąg handlowych nawet wtedy, gdy nie spełniają warunku przekraczania progu 800.000 euro przychodów.

Jeżeli po wejściu w życie kodeksu spółek handlowych można było zasadnie twierdzić, iż pogłębił się stan chaosu w stosunku do stanu prawnego obowiązującego (przynajmniej formalnie) pod rządami kodeksu handlowego, o tyle skutkiem omawianych zmian dokonanych w ustawie o rachunkowości (i kodeksie spółek handlowych) jest zupełny chaos. Wydaje się, że stanu prawnego w omawianej materii już bardziej skomplikować nie można. W odniesieniu do spółek cywilnych obowiązują dwie regulacje prawne dotyczące obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Spółki cywilne osób fizycznych mają obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych, gdy przekroczony zostanie próg przychodów netto ze sprzedaży w wysokości 800.000 euro. Pozostałych spółek cywilnych dotyczy omawiany obowiązek bez względu na skalę przychodów. W dalszym ciągu istnieje zatem stan prawny, który nie ma racjonalnego uzasadnienia.

Dla spółek handlowych konsekwencją dokonanych zmian ustawy o rachunkowości będzie prawdziwa mozaika regulacji prawnych. Do zmiany ustawy o rachunkowości wszystkie spółki handlowe objęte były jednym logicznym i zasadnym obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych, nawiązującym do regulacji obowiązującej w okresie międzywojennym. Wadliwe były natomiast rozwiązania kodeksu spółek handlowych w odniesieniu do cech konstrukcyjnych handlowych spółek osobowych. Teraz jednak sytuacja uległa radykalnej zmianie. Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki akcyjne, spółki komandytowe oraz spółki komandytowo-akcyjne zobowiązane są do prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na skalę przychodów osiągniętą w roku obrotowym. W odniesieniu do spółek kapitałowych rozwiązanie takie jest logiczne, gdyż – jak wskazano wyżej – istnieją podstawy do twierdzenia, że ze względu na wymogi kapitałowe spółki te należy uznać za prowadzące przedsiębiorstwo w większym rozmiarze. Chociaż z pewnymi zastrzeżeniami, ale podobnie zakwalifikować można spółkę komandytowo-akcyjną, gdyż także jej ustawa stawia wymogi o charakterze kapitałowym.

Dziwić jednak musi – z punktu widzenia zastosowanej techniki legislacyjnej – objęcie bezwzględny obowiązek prowadzenia ksiąg handlo-

wych spółki komandytowej. Spółce tej ustawa nie stawia przecież wymogów o charakterze kapitałowym. Suma komandytowa pełni zupełnie inną niż wymogi kapitałowe funkcję, i z tego powodu nie nadaje się do uznania za cechę, w oparciu o którą można byłoby uzasadnić – podobnie jak w odniesieniu do spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej – istnienie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. Przyjęte obecnie w kodeksie spółek handlowych cechy konstrukcyjne spółki komandytowej stanowić powinny raczej argument za uregulowaniem zasad związanych z powstaniem obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych identycznie, jak przewiduje to ustawa o zmianie ustawy o rachunkowości dla spółki jawnej i spółki partnerskiej. Dlaczego ustawodawca zdecydował się na zrównanie w obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych spółki komandytowej ze spółkami kapitałowymi i spółką komandytowo-akcyjną, nie wiadomo²⁴.

Zasadniczo zmienił się zakres podmiotowy obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki jawne i spółki partnerskie. Otóż teraz spółki jawne, oraz spółki partnerskie, których współnikami są wyłącznie osoby fizyczne, zobowiązane będą do prowadzenia ksiąg handlowych dopiero wtedy, gdy ich przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej równowartość w walucie polskiej 800.000 euro. Wymienione spółki jawne i partnerskie, nawet gdy nie spełniają wymogów ustawowych, mogą prowadzić księgi handlowe na podstawie znowelizowanego art. 2 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Pozostałych spółek jawnych dotyczy obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych bez względu na rozmiary prowadzonej działalności gospodarczej.

Efektom nowelizacji ustawy o rachunkowości jest zróżnicowanie obowiązków adresatów tej regulacji, którzy znajdują się w takiej samej sytuacji prawnej, już nie tylko w odniesieniu do spółek cywilnych, ale także i handlowych. Założenie legislacyjne, zgodnie z którym niektóre spółki cywilne i jawne (których współnikami są wyłącznie osoby fizyczne) oraz spółki partnerskie mają mieć inaczej określone obowiązki związane z prowadze-

²⁴ Jako nie mający podstaw prawnych należy uznać pogląd autorów projektu ustawy – Kodeks spółek handlowych, zgodnie z którym spółki komandytowe powinny prowadzić przedsiębiorstwa w większym rozmiarze – zob. S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, *Ustawa...*, s. 165.

niem ksiąg handlowych w porównaniu z pozostałymi spółkami cywilnymi i jawnymi, nie znajduje żadnego racjonalnego uzasadnienia. Można natomiast twierdzić, iż jest to rozwiązanie, które należy zakwestionować jako niekonstytucyjne. Ale nawet wtedy, gdy skupimy się wyłącznie na celu wprowadzanych zmian, pojawia się pytanie, dlaczego tylko w odniesieniu do spółki cywilnej i jawnej istnieje ma dualizm prawny w zakresie obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych, a już w stosunku do spółki komandytowej nie. Jeżeli zatem zawiązywana jest spółka komandytowa, której wyłącznymi współnikami są osoby fizyczne, co ma być uzasadnieniem stanu prawnego, który do tej spółki nie pozwala stosować zasad przyjętych dla spółek cywilnych i jawnych, w których współnikami są wyłącznie osoby fizyczne. Odpowiedzi na to pytanie nie znajdziemy w cechach konstrukcyjnych spółki komandytowej, o czym była już mowa. W wyniku dokonanej zmiany ustawy o rachunkowości na gruncie prawa spółek handlowych powstała paradoksalna sytuacja, w której nie wszystkie spółki **handlowe** objęte są obowiązkiem prowadzenia ksiąg **handlowych**. Takich skutków przyjętych założeń legislacyjnych spółek handlowych nie spodziewali się nawet autorzy projektu ustawy – Kodeks spółek handlowych, czego najlepszym dowodem nowelizacja tego kodeksu (poprzez dodanie art. 10¹) dokonana w ustawie z dnia 23 sierpnia 2001 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw.

Chociaż wydaje się to nieprawdopodobne, po ponad dziesięciu latach budowy podstaw prawnych gospodarki rynkowej w Polsce, gdzie ujawniła się w pełni atrakcyjność formy spółki cywilnej i handlowej dla prowadzenia działalności gospodarczej, ustawodawca dalej nie dostrzega istoty różnic między spółkami cywilnymi i handlowymi. Uwaga ta dotyczy w równej mierze regulacji kodeksu spółek handlowych, jak i ustawy o rachunkowości.

W przedstawionych rozwiązaniach ustawy o zmianie ustawy o rachunkowości można i trzeba dopatrzeć się chęci naprawienia jednoznacznie wadliwego stanu prawnego, będącego konsekwencją błędnych założeń legislacyjnych kodeksu spółek handlowych w odniesieniu do cech konstrukcyjnych handlowych spółek osobowych. Nie można mieć pretensji do posłów, członków sejmowej Komisji małych i średnich przedsiębiorstw, którym udało się przynajmniej częściowo usunąć wadliwości regulacji prawnej. Dokonali tego poprzez kazuistyczną zmianę stanu prawnego tam, gdzie najszybciej ujawniły się zasadnicze problemy uczestników obrotu gospo-

darczego. Zamiar legislacyjny – co należy stanowczo podkreślić – był bez wątpienia dobry, jednak sposób jego realizacji wyglądać powinien zupełnie inaczej, by osiągnąć pożądaný i optymalny zarazem stan prawny. Ogólna ocena zakresu podmiotowego obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych przez spółki cywilne i handlowe w żadnym razie nie może być pozytywna. Od ustawodawcy można i należy oczekiwać stanowienia prawa, dla którego punktem odniesienia nie będzie konieczność naprawy ujawnionych wadliwości dopiero co uchwalonych ustaw. Tak zasadnicze kwestie, jak relacje prawa spółek handlowych z ustawą o rachunkowości, powinny zostać rozstrzygnięte w sposób, który optymalnie ukształtuje zakres podmiotowy obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych ze względu na rzeczywiste potrzeby obrotu gospodarczego. Te zaś powinny zostać przyjęte w założeniach legislacyjnych zapewniających systemową spójność całej gałęzi (dyscypliny) prawa, do której regulacja dana się odnosi.

Całe przedstawione w niniejszym opracowaniu zamieszanie związane jest z zarzuceniem przez kodeks spółek handlowych zasadniczego na gruncie polskiego prawa obowiązującego w okresie międzywojennym instrumentarium pojęciowego, dzięki któremu zapewniono logiczną spójność systemową prawa handlowego, w tym także prawa spółek cywilnych i handlowych. Trzeba jednak przyznać, iż swój „udział” w tym zamieszaniu mają także założenia legislacyjne dwóch innych istotnych regulacji prawnych: ustawy – Prawo działalności gospodarczej oraz ustawy o Krajowym Rejestrze Sądowym²⁵. Niezwykle kontrowersyjne, a nawet zasadniczo błędne założenia wymienionych ustaw już doprowadziły do spotęgowania problemów spółek cywilnych prowadzących działalność gospodarczą, a niedługo spowodują sparaliżowanie systemu rejestru przedsiębiorców.

V. Propozycje ukształtowania modelu regulacji prawnej obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych na gruncie prawa spółek cywilnych i handlowych

Prowadzenie ksiąg handlowych powinno spełniać rzeczywiste wymagania obrotu gospodarczego, nie ulega więc wątpliwości, iż obowiązek prowadzenia takich ksiąg dotyczyć powinien tylko tych przedsiębiorców,

²⁵ Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz.U. z 2001 r. Nr 17, poz. 209).

k którzy prowadzą działalność gospodarczą w rozmiarach przekraczających ustaloną skalę. Przedsiębiorcy, których działalność gospodarcza prowadzona jest w niewielkiej skali, nie powinni być obarczani zbyt trudnym i kosztownym obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych, który nie zapewnia realizacji żadnej funkcji informacyjnej związanej z zapewnieniem bezpieczeństwa dla uczestników obrotu. Identycznie, jak to miało miejsce w odniesieniu do określenia kryterium, na podstawie którego powinno się wskazać przedsiębiorców zobowiązanych do wpisu do rejestru przedsiębiorców²⁶, na gruncie ustawy o rachunkowości znalezienie takiego kryterium jest równie ważne. Wskazanie cech, w oparciu o które można byłoby przesądzić, iż dany przedsiębiorca powinien prowadzić księgi handlowe, należałoby bezwzględnie powiązać z regulacjami prawa przedsiębiorców. To właśnie na obszarze prawa przedsiębiorców powinny zostać wypracowane założenia, które zapewniłyby konieczną spójność całej sfery praw i obowiązków prowadzących działalność gospodarczą, w tym także obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych. Obecny stan prawny wskazujący przedsiębiorców zobowiązanych do prowadzenia ksiąg handlowych nie realizuje żadnej czytelnej wizji legislacyjnej. Przeciwnie, można zasadnie twierdzić, iż jest w znacznym stopniu przypadkową regulacją, zbudowaną bez głębszej refleksji nad jej zasadami czy też poszczególnymi rozwiązaniami, a już na pewno nie uwzględnia ogólnych, systemowych założeń prawa przedsiębiorców. Jeżeli chodzi o odwoływanie się do systemowych założeń prawa przedsiębiorców, trzeba jednak przyznać, że założeń tych w chwili obecnej nie ma. Model taki trzeba dopiero zbudować. Ze względu na rolę, jaką w obrocie gospodarczym pełnią i pełnić będą spółki cywilne i handlowe, czytelne i w jednoznaczny sposób uzasadnione powinny być w szczególności zasady, w oparciu o które spółek tych dotyczyć będą obowiązki w zakresie prowadzenia ksiąg handlowych.

Pojawia się podstawowy dylemat – w jaki sposób rozwiązać przedstawiony wyżej problem, bo raczej nikt nie zakwestionuje poglądu, że obecnego stanu prawnego zaakceptować nie sposób. Wydaje się, iż rozwiązania problemu należy poszukiwać w przyjętej w okresie międzywojennym regulacji podstawowych instytucji kodeksu handlowego. Doskonałym instrumentem prawnym, który doprowadziłby do uporządkowania w odniesie-

²⁶ Zob. P. B i e l s k i, *Podstawy organizacji...*, s. 40-45.

niu do spółek cywilnych i handlowych zasad prowadzenia ksiąg handlowych, byłoby pojęcie kupca (przedsiębiorcy) rejestrowego. Gdyby w ustawie o rachunkowości ustanowić zasadę, zgodnie z którą (przynajmniej na gruncie prawa przedsiębiorców) obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych dotyczy wyłącznie przedsiębiorców rejestrowych (prowadzących przedsiębiorstwo w większym rozmiarze), powstałaby regulacja nakładająca na wszystkich przedsiębiorców rejestrowych jednakowe obowiązki w zakresie rachunkowości. W konsekwencji żaden przedsiębiorca nierejestrowy nie powinien mieć obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych. By skutek omawiany wyżej osiągnąć, konieczne byłoby zdefiniowanie w prawie polskim pojęcia przedsiębiorcy rejestrowego na wzór art. 4 § 1 k.h. W odniesieniu do interesującego nas prawa spółek cywilnych i handlowych oznaczałoby to, że w kodeksie spółek handlowych powinien znaleźć się przepis przesądzający, że każda spółka handlowa jest przedsiębiorcą rejestrowym. Konsekwencją takiego przepisu musiałoby jednak być wpisanie w cechy konstrukcyjne każdej z handlowych spółek osobowych wymogu prowadzenia przedsiębiorstwa w większym rozmiarze. To, czy dana spółka związana jako spółka handlowa w istocie nią jest, musiałoby być przedmiotem oceny sądu rejestrowego, który odmawiałby wpisania do rejestru spółki, która nie prowadzi przedsiębiorstwa w większym rozmiarze. Efektem wskazanej kontroli byłoby osiągnięcie jednolitego na gruncie spółek handlowych kryterium, w oparciu o które spółki handlowe byłyby poddawane obowiązkom prowadzenia ksiąg handlowych. Z powyższego wynikałoby także, iż obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych nie mógłby nigdy dotyczyć spółki cywilnej, gdyż spółka cywilna prowadząca przedsiębiorstwo w większym rozmiarze z mocy prawa byłaby uznawana za spółkę jawną. Zasada ta, co oczywiste, dotyczyłaby także spółek cywilnych z udziałem osób prawnych²⁷.

Przedstawiony sposób rozwiązania problemu związanego z obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych likwidowałby wszystkie mankamenty obecnego stanu prawnego przy pomocy kryterium jednolitego nie tylko na obszarze spółek cywilnych i handlowych, ale na obszarze całego prawa przedsiębiorców. W rezultacie założenia ustawy o rachunkowości, tak samo zresztą jak założenia funkcjonowania rejestru przedsiębiorców, byłyby

²⁷ Regulacja spółki cywilnej wymaga zasadniczych zmian przystosowujących ją do współczesnych potrzeb. W tej kwestii zob. P. B i e l s k i, *Spółka cywilna...*, s. 97 i nast.

dopiero konsekwencją założeń przyjętych dla prawa przedsiębiorców. Dzięki zastosowaniu takiej techniki legislacyjnej możliwe byłoby osiągnięcie pożądanej spójności nie tylko w obrębie ustawy o rachunkowości, ale w ramach całego prawa przedsiębiorców (prawa handlowego). W porównaniu z obecnym stanem prawnym proponowane rozwiązanie byłoby ponadto czytelne dla uczestników obrotu gospodarczego, czego nie można lekceważyć. W zestawieniu z przedstawionymi założeniami systemowymi kwestia ustalenia ustawowego progu, po osiągnięciu którego można byłoby uznać danego przedsiębiorcę za przedsiębiorcę rejestrowego (prowadzącego przedsiębiorstwo w większym rozmiarze), a zatem zobowiązanego do prowadzenia ksiąg handlowych, byłaby mimo wszystko drugorzędna. Warto jednak zauważyć, iż punktem odniesienia przy poszukiwaniu omawianego kryterium nie mogłyby być wyłącznie kwestie związane z problematyką rachunkowości, lecz także i z rejestrem przedsiębiorców²⁸.

VI. Zakończenie

W ostatnim czasie weszły w życie akty prawne mające zasadnicze znaczenie dla pobudzania rozwoju przedsiębiorczości w Polsce. Każdy z nich zawierał uzasadnienie, z którego w jednoznaczny sposób wynikało, iż podstawowym celem regulacji jest stworzenie nowych możliwości prowadzenia działalności gospodarczej, znacznie bardziej „przyjaznych” dla przedsiębiorców. Kodeks spółek handlowych doprowadził do ostatecznego odrzucenia podstawowych koncepcji legislacyjnych polskiego prawa handlowego, obowiązujących w okresie międzywojennym. Koncepcje te nie tylko twórczo rozwinęły założenia tych systemów prawnych, które były inspiracją dla regulacji prawa handlowego w Polsce, nie tylko obroniły się w praktyce obrotu gospodarczego w okresie międzywojennym, ale i w chwili obecnej stanowią mocną podstawę do zakwestionowania zasadniczych założeń legislacyjnych, przyjmowanych w ostatnio uchwalanych aktach prawnych z zakresu prawa handlowego. Niestety, w miejsce przedwojennych koncepcji legislacyjnych nie pojawiły się nowe. Brak czytelnej wizji rozwoju prawa handlowego powoduje, że kolejne przyjmowane akty prawne z zakresu prawa handlowego nie tworzą spójnego systemu. Zagadnienia

²⁸ W tej kwestii zob. szerzej P. Bielecki, *Podstawy organizacji...*, s. 40-45.

przedstawione w niniejszym opracowaniu nie wyczerpują wadliwości o zasadniczym znaczeniu, ujawnianych w ostatnim czasie właśnie na skutek wejścia w życie kodeksu spółek handlowych, a także innych wymienionych wyżej aktów prawnych.

Nie ulega najmniejszej wątpliwości, iż na gruncie prawa spółek cywilnych i handlowych obowiązek prowadzenia ksiąg handlowych dotyczyć powinien bezwzględnie wszystkich spółek handlowych, gdyż ich historycznie (i optymalnie) ukształtowaną cechą konstrukcyjną w prawie polskim było (i dalej być powinno) prowadzenie przedsiębiorstwa w większym rozmiarze. Użycie wyrażenia „księgi handlowe” w odniesieniu do spółek handlowych jest oczywiste z tego powodu, że zapewnia nie tylko terminologiczną, ale przede wszystkim logiczną spójność całej regulacji. Oczywiście jest również, że żadna spółka cywilna nie powinna być objęta obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych, gdyż historycznie ukształtowana została w prawie polskim (i tak dalej być powinno) jako forma organizacyjno-prawna prowadzenia przedsiębiorstwa w nie większym rozmiarze. Żelazną zasadą ustawodawcy powinno być, że prowadzący przedsiębiorstwo w nie większym rozmiarze nie mogą być objęci obowiązkiem prowadzenia ksiąg handlowych.

Żeby zrealizować wymienione wyżej, jednoznacznie uzasadnione i czytelne dla uczestników obrotu gospodarczego kryteria ustalenia obowiązku prowadzenia ksiąg handlowych na gruncie regulacji prawa spółek cywilnych i handlowych, trzeba w chwili obecnej dokonać radykalnych zmian stanu prawnego. Tego stanu prawnego, który obowiązuje dopiero od 1 stycznia 2001 r. nie można bowiem uznać za odpowiadający potrzebom obrotu gospodarczego²⁹. Dostrzec można smutną prawidłowość reformy

²⁹ W opracowaniu: *Nowe prawo...*, s. 133-140 przedstawiam najważniejsze – w mojej ocenie – zagadnienia z zakresu części ogólnej prawa handlowego, które wymagają rozstrzygnięć o charakterze systemowym przed podejmowaniem jakichkolwiek prac legislacyjnych z zakresu części szczególnej prawa handlowego. Jestem przekonany, że obecny, wysoce niezadowolający stan prawny w obszarze regulacji z zakresu prawa handlowego jest naturalną konsekwencją braku docelowego modelu prawa handlowego, który wskazywałby zarówno kierunki zmian legislacyjnych, jak i sposób ich realizacji. Brak takiego modelu jest bezpośrednią przyczyną chaotycznych zmian stanu prawnego, których świadkami jesteśmy w ostatnich latach.

polskiego prawa handlowego w ostatnich latach. Każdy kolejny uchwalany akt prawny oddala nas od spójnej koncepcji prawa handlowego z okresu międzywojennego. Każdy kolejny uchwalany akt prawny przyczynia się do dalszej dekompozycji polskiego systemu prawa handlowego.