

Dominik Gajewski

Grupa kapitałowa i jej ułomna podmiotowość podatkowa

1. Wraz z kształtowaniem się gospodarki wolnorynkowej w Polsce zaczęły powstawać holdingi zwane również grupami kapitałowymi. Powstawanie instytucji holdingu ma doniosłe znaczenie dla prawidłowo działającej gospodarki wolnorynkowej, co nie jest bez skutku dla ustawodawstwa.

Chociaż instytucja holdingu jest instrumentem ekonomicznym występującym w realiach gospodarczych, jej funkcjonowanie ma istotne znaczenie dla prawa handlowego i podatkowego. Szczególnie konsekwencje podatkowe mają olbrzymie znaczenie dla prawidłowego i sprawnego działania grup kapitałowych. Bardzo istotna jest również podmiotowość grup kapitałowych, bowiem ma ona kluczowe znaczenie dla wszystkich dziedzin prawa.

Państwo poprzez kreowanie polityki podatkowej w stosunku do holdingów skłania je do obrania najkorzystniejszej strategii podatkowej pozwalającej im na rozwój. Jednak dziedzina związana ze skutkami podatkowymi powstawania i funkcjonowania grup kapitałowych jest nowa i stwarza wiele problemów i kontrowersji.

Zarówno w doktrynie, jak i praktyce często różnie rozumiane jest pojęcie „grupa kapitałowa” (holding). Głównie wynika to z tego, że każda dziedzina wykształciła swoją definicję. Jednak istota grupy kapitałowej (holdingu) sprowadza się do tego, że jest to struktura złożona z co najmniej dwóch prawnie samodzielnych podmiotów gospodarczych, z których jeden ma możliwość wpływania na decyzje podejmowane przez drugi podmiot

w wyniku zawartej między tymi podmiotami umowy o nabyciu udziału w kapitale jednego podmiotu (zwanego zależnym) przez drugi podmiot (zwany dominującym)¹.

2. W świetle przepisów prawa sytuacja holdingów jest dość specyficzna. Holding jest zdefiniowany jedynie na potrzeby poszczególnych dziedzin prawa. Odnosi się to również do prawa podatkowego. Holding, określany jako grupa kapitałowa, został zdefiniowany jedynie na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych². Z tą definicją wiąże się również kwestia dotycząca podmiotowości podatkowej holdingów.

Koniecznym atrybutem do posiadania podmiotowości podatkowej jest to, aby dany podmiot mógł być podmiotem zdarzeń, z którymi prawo łączy powstanie stosunków prawno-podatkowych, tj. by był zdolny do wywoływania takich zdarzeń³. Podmiotowość podatkową trzeba jednak rozpatrywać w kontekście problematyki odpowiedzialności oraz kwestii spełnienia świadczenia podatkowego. Spełnienie tych dwóch warunków można traktować jako uzyskanie przez podmiot statusu osobowości podatkowej. Trzeba również pamiętać, że podmiotowość podatkowa jest w pewien sposób różnicowana. Sprowadza się do tego, że podmiotom podatkowym przyznaje się różny zakres praw i obowiązków podatkowych. Przykładem może być konstrukcja ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego⁴.

W doktrynie prawa podatkowego przyjął się pogląd, że dla posiadania podmiotowości podatkowej nie jest konieczne uzyskanie zdolności prawnej⁵. Takie stanowisko jest dość istotne, ponieważ nie dyskryminuje podatkowo podmiotów pozbawionych osobowości prawnej. Częściej jednak spotyka się rozwiązanie, że podmiot cywilnoprawny nie posiada podmiotowości podatkowej.

¹ L. Stecki, *Holding*, Toruń 1999, s. 99-105.

² Art. 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2000 r., nr 54, poz. 654 ze zm.), dalej: u.p.d.o.p.

³ M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 25.

⁴ Art. 3 u.p.d.o.p. Szerzej: M. Kalinowski, *Podmiotowość...*, s. 34.

⁵ M. Kalinowski, *Podmiotowość...*, s. 24; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, [w:] *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, red. M. Wersalski, Ossolineum 1985, s. 160-163; N. Gajl, *Finanse i prawo finansowe*, Warszawa 1980, s. 204.

Pozycja holdingu zarówno w świetle prawa cywilnego, jak i podatkowego jest dość specyficzna, a zarazem nie jednoznaczna. W świetle prawa cywilnego holding nie nabywa osobowości cywilnoprawnej. Nie ma więc ani zdolności prawnej, ani zdolności do czynności prawnych. Nie nabywa również prawa do występowania w postępowaniach sądowych (zdolność sądowa). Nie posiada również statusu ułomnej osoby prawnej.

3. Przedmiotem artykułu jest problematyka związana z ułomnością podmiotowości. W doktrynie prawa cywilnego⁶ oficjalnie nie występuje trzecia kategoria podmiotów prawa cywilnego (obok osób fizycznych i prawnych). Mimo to w obrocie cywilnoprawnym zauważa się funkcjonujące jednostki organizacyjne niewyposażone w osobowość prawną (np. spółka jawna, komandytowa) – zwane ułomnymi osobami prawnymi. W praktyce zdarza się, że mogą one mieć zdolność sądową, a nawet zdolność prawną i do czynności prawnych. Podmioty te określane mianem ułomnych osób prawnych definiuje się jako jednostki organizacyjne niewyposażone w osobowość prawną, ale uczestniczące w obrocie gospodarczym i mimo braku osobowości prawnej traktowane są tak, jakby miały osobowość prawną⁷.

Inaczej ułomność podmiotowości można rozumieć w prawie podatkowym. Zjawisko takie można zaobserwować na przykładzie podmiotowości podatkowej holdingów. Przybiera ona dość specyficzną postać.

Holding może uzyskać osobowość podatkową w formie podatkowej grupy kapitałowej. Podmiotowość ta nabywana jest tylko na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych⁸. Jednak, aby holding mógł ją nabyć, musi spełnić szereg, ustawą przewidzianych, warunków. Do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych została wprowadzona definicja podatkowej grupy kapitałowej. Definicja ta określa podstawowy warunek utworzenia tej instytucji, który składa się z dwóch elementów. Podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograni-

⁶ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. nr 1, poz. 93 ze zm.) nie reguluje tej materii.

⁷ T. Filipiak, J. Mojak, M. Nazar, E. Niezbecka, *Zarys prawa cywilnego i rodzinnego*, Lublin 1996, s. 114-115.

⁸ Art. 1a u.p.d.o.p.

czoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne mające siedzibę na terytorium Polski, jeżeli przeciętny kapitał zakładowy przypadający na każdą z tych spółek nie jest niższy od 1 miliona złotych.

Poza definicyjnymi warunkami ustawa przewiduje również szereg innych warunków, które holding musi spełnić, aby otrzymać status podatnika⁹. Niespełnienie któregokolwiek z nich powoduje, że holding nie może ubiegać się o status podatnika. Warto również zwrócić uwagę na fakt, że w trakcie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej, która nabyła już status podmiotowości, holding musi również dbać o przestrzeganie warunków, bowiem utrata któregokolwiek z nich skutkuje automatycznie utratą osobowości podatkowej.

Główna istota instytucji podatkowej grupy kapitałowej polega na tym, że wszystkie spółki wchodzące w jej skład ustalają wspólnie dochód, który dopiero jako całość podlega opodatkowaniu. Podatkowa grupa kapitałowa płaci zaliczki i podatek od dochodów, które stanowią różnicę między sumą dochodów a sumą strat poszczególnych podmiotów wchodzących w skład grupy. Z tym faktem wiąże się szereg konsekwencji podatkowych odróżniających podatkową grupę kapitałową od zasad ogólnych opodatkowania holdingów. Zasadnicza różnica polega na tym, że opodatkowanie holdingów na zasadach ogólnych odbywa się w ten sposób, że każdy z podmiotów wchodzących w skład holdingu opodatkowany jest indywidualnie¹⁰.

4. Zjawisko ułomności podmiotowości podatkowej holdingów wiąże się bezpośrednio z instytucją podatkowej grupy kapitałowej. Tylko dzięki tej instytucji holding może nabyć podmiotowość podatkową. Trzeba jednak zauważyć, że właśnie w tej konstrukcji jest wiele zjawisk składających się na miano jej ułomności.

⁹ Do nich m.in. należą: 1) obowiązek posiadania przez jedną ze spółek (zwanej dominującą) 95% udział w kapitale zakładowym pozostałych spółek (zależnych); 2) warunek rentowności – czyli obowiązek uzyskiwania przez całą grupę – w każdym roku podatkowym – dochodowości (mierzonej stosunkiem dochodu do przychodu) na poziomie 3%; 3) obowiązek – o charakterze publicznoprawnym – o niezaleganiu ze zobowiązaniami podatkowymi przez spółki grupy podatkowej.

¹⁰ D. G a j e w s k i, *Opodatkowanie holdingów i grup kapitałowych*, Warszawa 2005, s. 120.

W ramach holdingu nabywającego osobowość prawną w formie podatkowej grupy kapitałowej warto podjąć kilka wątków. Mają one znaczenie dla powstania zjawiska ułomności podmiotowości podatkowej holdingu. Jednym z nich jest kwestia związana z organami osoby prawnej. Każdy podmiot nabywający podmiotowość, nie tylko podatkową, ale i cywilnoprawną, powinien posiadać swój organ. Powinien on być ukonstytuowany w przepisach ustawowych. Jego głównym zadaniem powinno być reprezentowanie podmiotu na zewnątrz i podejmowanie w jego imieniu oświadczeń wywołujących skutki prawne. Taka sama rola powinna być również przypisana holdingowi nabywającemu osobowość podatkową. Natomiast podatkowa grupa kapitałowa nie posiada żadnego organu, który mógłby w jego imieniu i na jego rzecz występować. Chociaż ustawa¹¹ wyznaczyła do niektórych czynności – enumeratywnie wymienionych w przepisach – spółkę płatnika, to nie można uznać jej za organ podatkowej grupy kapitałowej. Wydaje się, że właściwym wnioskiem jest, iż w takiej sytuacji dla wywołania skutków prawnych o charakterze podatkowym jest działanie wszystkich spółek wchodzących w skład holdingu występującego w formie podatkowej grupy kapitałowej¹². Jednak trzeba przyznać, że komplikuje to funkcjonowanie całego holdingu.

Kolejnym problemem związanym z podmiotowością podatkową holdingu jest problematyka jego majątku. Otóż przepisy o podatkowej grupie kapitałowej nie wyodrębniły jej majątku, nawet w nieznacznym stopniu. Z tym wiąże się bezpośrednio kwestia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Brak majątku dyskwalifikuje podatkową grupę kapitałową jako podmiot wykonujący zobowiązania podatkowe. A przecież wykonywanie zobowiązań podatkowych jest jednym z podstawowych atrybutów podmiotowości podatkowej.

Można przyjąć – chociaż jest to wątpliwe pod kątem konstrukcyjnym – że odpowiedzialność za zobowiązania podatkowej grupy kapitałowej będzie spoczywała na płatniku. Chociaż został on wyznaczony do konkretnych zadań, ustawa nie mówi wprost, że jest on zobowiązany za zobowiązania holdingu nabywającego osobowość podatkową. Jednak

¹¹ Art. 1a ust. 3 pkt 4, ust. 2, 9 i 10 u.p.d.o.p.

¹² M. Kalinowski, *Podmiotowość...*, s. 259.

trzeba zauważyć rolę płatnika. Jest on zobowiązany do obliczenia kwoty podatku, jaką ma zapłacić podatnik, pobrania jej od podatnika i odprowadzenie do właściwego urzędu skarbowego. Kwestia obliczenia podatku nie powinna stwarzać kłopotów, ale jak ma płatnik pobrać należny podatek, jeżeli podatkowa grupa kapitałowa nie ma majątku? Może przecież się zdarzyć, że podatkowa grupa kapitałowa – z różnych względów – nie przekaże na rzecz płatnika kwoty podatku. Nie ma natomiast podstaw prawnych do skierowania roszczenia w stosunku do spółek tworzących podatkową grupę kapitałową, ponieważ są one osobami trzecimi w stosunku do grupy. Wówczas zobowiązanym w stosunku do Skarbu Państwa jest płatnik i odpowiada on swoim majątkiem¹³. Taka konstrukcja wydaje się przecież nietrafiona. Nie można bowiem obarczać odpowiedzialnością płatnika z powodu wad konstrukcyjnych zawartych w ustawie. Wydaje się, że ustawodawca „poszedł na skróty”, uznając płatnika za odpowiedzialnego za całą grupę, niezależnie od przypisywanej mu – przez przepisy ogólne – roli. Sądził, że skoro płatnik wchodzi w skład podatkowej grupy kapitałowej, nie ma znaczenia z czyjego majątku będzie dochodzone roszczenie z tytułu należnego podatku. Uważam, że jest to konstrukcja oderwana od instytucji podmiotowości podatkowej.

Słuszny jest pogląd, że nie jest możliwe nakładanie podatku na podmiot, który nie posiada swojego majątku. Przecież *de facto* majątek posiadają spółki tworzące podatkową grupę kapitałową, które tracą swoją podmiotowość podatkową na rzecz całej grupy. Z tego wynika, że ustawodawca w konstrukcji odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe odwołuje się do podmiotowości cywilnoprawnej poszczególnych spółek. Wydaje się takie podejście całkowicie wadliwe. Nie można bowiem mieszać konstrukcji podmiotowości podatkowej z podmiotowością cywilnoprawną. Tym bardziej że oba rodzaje tych podmiotowości odnoszą się do różnych podmiotów – poszczególnych spółek i podatkowej grupy kapitałowej.

Kolejnym zastanawiającym zjawiskiem jest to, że nie została zastosowana konstrukcja polegająca na uznaniu majątku grupy jako sumy wszystkich majątków spółek tworzących tę grupę. Nie wiadomo, dlaczego nie została wprowadzona, tym bardziej że nic temu nie stoi na

¹³ Tamże, s. 260-261.

przeszkodzie. Jej zastosowanie mogłoby zapobiec problemom związanym z majątkiem całej grupy.

Podobna sytuacja jest ze zobligowaniem grupy do wskazania spółki, która byłaby reprezentantem podatkowej grupy kapitałowej w stosunku do organów skarbowych. Cała grupa mogłaby udzielić władzy decyzyjnej co do regulowania zobowiązań podatkowych.

Te wszystkie kwestie pozwalają sformułować wniosek, że podmiotowość podatkowa holdingów nabywana na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma charakter ułomny.

5. Kolejną istotną kwestią, która wzbudza moje wątpliwości w ramach podatkowej grupy kapitałowej, jest jej konstrukcja podmiotowości. Wydaje się, że wraz z przyznaniem podmiotowości podatkowej grupie kapitałowej powinna nastąpić automatycznie utrata jej przez spółki tworzące grupę. Jednak rozwiązanie takie nie jest do końca stosowane.

Przedmiotem podatku jest dochód osiągnięty w danym roku podatkowym. Natomiast ustawa stanowi, że przedmiotem opodatkowania podatkowej grupy kapitałowej jest dochód osiągany przez spółki tworzące tę grupę. Tak więc ustawa w dalszym ciągu – poprzez to stwierdzenie – uznaje podmiotowość poszczególnych spółek. Ustalając dochód grupy bierze się pod uwagę koszty wynikające z operacji zachodzących pomiędzy spółkami grupy. Tak więc w sposób jednoznaczny trzeba stwierdzić, że ustawodawca nie jest konsekwentny w traktowaniu holdingu jako podmiotu podatkowego. Otóż osobowość ta posiada kolejną ułomność.

Kolejnym argumentem przemawiającym za tym stanowiskiem jest fakt, że zarówno dywidendy, jak i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych nie powinno być uznawane za przepływy pomiędzy spółkami tworzącymi podatkową grupę. Niestety, ustawa, uznając je, kwestionuje podmiotowość grupy albo inaczej – uwzględnia istnienie podmiotowości spółek. Zauważa się więc brak konsekwencji. Wydaje się właściwe, że skoro nadano podmiotowość podatkową grupie, to spółki je tworzące stają się jednostkami organizacyjnymi podatnika. Tak więc wszelkiego rodzaju przepływy kapitałowe pomiędzy takimi jednostkami nie powinny być przedmiotem regulacji ustawowych.

Ustawa również wprowadziła regulację, że wyłącza możliwość stosowania – w stosunku do spółek tworzących podatkową grupę – przepisów odnoszących się do przerzucania dochodów na osoby trzecie.

Potwierdza to stanowisko, że ustawa uznaje spółki tworzące grupę, jak również dochody osiągane przez nie. W innym przypadku nie trzeba by było wyłączać w drodze pozytywnej regulacji prawnej przepisów dotyczących przerzucania dochodów pomiędzy dwoma odrębnymi podmiotami prawa podatkowego¹⁴.

6. Pomijając ułomności związane z podmiotowością podatkową holdingów, interesującą kwestią jest utrata podmiotowości podatkowej spółek tworzących podatkową grupę kapitałową. W moim przekonaniu nie do końca jest jasne, jaki można przypisać status tej utracie. Czy można to uznać za zawieszenie podmiotowości na określony czas, tj. czas trwania podatkowej grupy kapitałowej. Trzeba zwrócić uwagę, że utrata podmiotowości spółek dokonuje się na mocy decyzji administracyjnej. Owa decyzja jest dokonana na czas określony. Ustawa nie nakłada jednak sztywnych ram co do okresu minimalnego bądź maksymalnego. Oznacza to więc, że spółki tworzące grupę tracą swoją podmiotowość na okres trwania decyzji. Powstaje więc pytanie, czy trzeba to traktować jako „utrata podmiotowości na czas określony”, czy można uznać to za jej zawieszenie? Zarówno jedno i drugie określenie jest dość interesującym zjawiskiem i trudno uznać je za powszechnie występujące w doktrynie. Ma to więc przełożenie na charakter podmiotowości podatkowej holdingu.

7. Ważną uwagą dla oceny podmiotowości podatkowej holdingów jest również fakt, że nabywana jest ona na potrzeby jedynie jednej ustawy podatkowej. Otóż holding otrzymuje status podatnika tylko na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Nie ma jednak już tego statusu na gruncie innych ustaw, np. ustawy o podatku od towarów i usług. Wydaje się, że nie jest to do końca przemyślane rozwiązanie. Można bowiem wyobrazić sobie z jednej strony negatywne konsekwencje opodatkowania dochodu holdingu, a z drugiej perturbacje podatkowe dochodów spółek jako niezależnych podmiotów podatkowych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Sądzę, że może to stwarzać pewne negatywne konsekwencje, zwłaszcza dla samych podatników. Tak więc brak takiej synchronizacji jest zjawiskiem – w moim przekonaniu – negatywnym.

¹⁴ Tamże, s. 263.

Z tym problemem wiązać się może kwestia statusu podatkowego i bilansowego oddziałów spółek. Podobna sytuacja podatkowa miała miejsce w ramach oddziałów spółki kapitałowej. Trzeba jednak zauważyć, że ta sytuacja była nieco odmienna niż w holdingach, odnosiła się bowiem do innych podatków. Utworzenie oddziału spółki kapitałowej jest zdarzeniem neutralnym dla oceny podmiotowości prawnej podmiotu. Osobowość prawną nabywa tylko cała spółka, w której skład mogą wchodzić poszczególne jej oddziały. Inaczej przedstawiał się status podatkowy oddziału w świetle przepisów podatkowych. Na gruncie nieobowiązującej już ustawy o podatku od towarów i usług¹⁵ oddział spółki kapitałowej mógł nabywać podmiotowość podatkową, ale tylko na gruncie podatku od towarów i usług. Warunkiem jego nabycia przez oddział była zgoda właściwego urzędu skarbowego. Ponadto tworzony oddział miał obowiązek samodzielnego sporządzania bilansu, co było warunkiem obligatoryjnym.

Oddział spółki kapitałowej nie miał natomiast podmiotowości na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Można było więc zauważyć zjawisko ułomności podmiotowości podatkowej również w stosunku do oddziału.

Interesującą kwestią jest fakt, że oddział nabywał również podmiotowość bilansową. Uzyskanie przez oddział samodzielności bilansowej oraz statusu podatnika podatku od towarów i usług nie wywoływało skutków w zakresie rozliczeń podatku dochodowego. W tej sytuacji podatnikiem była cała spółka. Konsekwencją był fakt, że rozliczenia pomiędzy poszczególnymi oddziałami nie wpływały na wysokość przychodów i kosztów podatkowych.

W obecnym stanie prawnym oddział spółki kapitałowej został pozbawiony podmiotowości podatkowej w ramach ustawy o podatku od towarów i usług¹⁶. Odbiło się to poprzez fakt, że ustawa nie definiuje obecnie pojęcia oddziału. Przestało więc obowiązywać zjawisko ułomności podmiotowości podatkowej oddziałów. Jedynie w ramach ustawy o rachunkowości posiadają one samodzielność bilansową.

¹⁵ Art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50 ze zm.), uchylona z dniem 1 maja 2004 r.

¹⁶ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535 ze zm.).

Widać więc, że omawiane zjawisko ułomności podmiotowości odnosiło się również do oddziału spółki kapitałowej. Czy fakt, że Ministerstwo Finansów usunęło je w stosunku do oddziału, było skutkiem likwidacji niekorzystnego zjawiska? Niewątpliwie jest jednak, że konstrukcja ta została ponownie zastosowana do holdingów funkcjonujących w ramach podatkowej grupy kapitałowej.

8. W moim przekonaniu na ułomność podmiotowości podatkowej wpływają również – pośrednio – wady związane z warunkami, jakie muszą spełnić holdingi, aby mogły skorzystać z instytucji podatkowej grupy kapitałowej. Moim zdaniem najważniejszym z nich jest nieuznawanie udziałów pośrednich w holdingach tworzących podatkową grupę. Brak możliwości uwzględniania udziałów pośrednich skutkuje tym, że zaciera się rzeczywista struktura instytucji holdingu, a co za tym idzie, jej podmiotowość podatkowa w ramach grupy podatkowej. Nieuwzględnienie tych udziałów jest jedną z głównych wad, które powodują znikome zainteresowanie podatkową grupą kapitałową. Uwzględnienie udziałów pośrednich jest regułą zarówno w doktrynie ekonomicznej, jak również we wszystkich ustawodawstwach podatkowych państw Unii Europejskiej¹⁷. Chociaż brak możliwości uznawania udziałów pośrednich w ramach holdingu nie uniemożliwia nabywania podmiotowości przez holdingi, to jednak w znaczny sposób osłabia jej rangę, funkcjonalność i zapotrzebowanie w praktyce gospodarczej.

Kolejnym istotnym warunkiem, który osłabia podmiotowość podatkową holdingów, jest warunek, który umożliwia tworzenie grup – nabywających podmiotowość – jedynie przez spółki kapitałowe. Przepis wymienia katalog tych spółek: spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne. Nie uwzględnia natomiast tych spółek w organizacji, co można uznać za nieprawidłowe. Chociaż spółka kapitałowa w organizacji nie jest *stricte* spółką kapitałową i nie kwalifikuje się – w świetle ustawy – jako składnik grupy, można przyjąć, że ze względu na jej charakter prawny mogłaby tworzyć holding podatkowy. Wydaje się, że jej konstrukcja podatkowoprawna jest bardzo zbliżona do spółek kapitałowych. Ponadto

¹⁷ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2000, s. 204-207.

nie zawiera żadnych cech, które uniemożliwiałyby tworzenie – z innymi spółkami kapitałowymi – podatkowej grupy. Tak więc nie zauważa się żadnych przesłanek, które przemawiałyby za szkodliwością ich włączenia do grupy nabywającej podmiotowość podatkową.

Te wszystkie warunki nie są oczywiście zasadniczymi wadami, aczkolwiek osłabiają instytucję podmiotowości podatkowej w ramach grupy podatkowej. Trzeba bowiem ulepszać konstrukcję podmiotowości, a nie osłabiać poprzez wprowadzanie regulacji często szkodliwych, a przede wszystkim nieuzasadnionych.

9. Wydaje się, że te wszystkie kwestie wskazane wyżej pozwalają potwierdzić tezę, że podmiotowość podatkowa holdingów ma charakter ułomny. W moim przekonaniu ustawodawca może dokonać pewnych zmian legislacyjnych, które zlikwidują tę podmiotową ułomność.

Rozwiązanie dotyczące podatkowej grupy kapitałowej jako podmiotu podatkowego, powoduje istotne fiskalne skutki dla funkcjonowania holdingów. Celem wprowadzonych rozwiązań było nie tylko wspomaganie procesów restrukturyzacyjnych w polskiej gospodarce, ale również uwzględnienie rozwiązań podatkowych, jakie są stosowane w wielu państwach wysoko rozwiniętych. Grupy spółek powiązanych kapitałowo uznawane są za jednostkę podatkową również w państwach, w których procesy restrukturyzacyjne nie zachodzą bądź mają ograniczony zakres.

Warto zauważyć, że konstrukcja podatkowej grupy kapitałowej, choć ma ułomności związane z jej statusem podmiotowym, jest zaczątkiem tworzenia w Polsce podatkowego prawa holdingowego. Wprowadza wiele korzystnych rozwiązań podatkowych dla grup powiązanych kapitałowo. Trzeba również pamiętać, że instytucja podatkowej grupy kapitałowej odnosi się nie do wszystkich holdingów, lecz jedynie do tych, które spełniają ustawowe warunki.

Wiąże się to bezpośrednio z tym, że przy zjawisku ułomności podmiotowości podatkowej holdingów zauważa się także pewną niekonsekwencję przepisów podatkowych wynikającą z tego, że dana instytucja gospodarcza posiada podmiotowość podatkową na gruncie wybranych ustaw.

Abstract

The article is an institution holding. The paper presents the principles of operation of the holding. Of particular importance is the subjectivity of the holding. It creates a lot of doubt and controversy. This is important for legal and tax system. This paper presents a comprehensive analysis of the formation and functioning of the holding company.

Dr Dominik Gajewski – adwokat.