

**UNIWERSYTET ŚLĄSKI W KATOWICACH**

**WYDZIAŁ PRAWA I ADMINISTRACJI**



Jacek Obidowski

**POJĘCIE PRZEDSIĘBIORSTWA W POLSKIM PRAWIE PODATKOWYM.  
MAJĄTEK I RESTRUKTURYZACJE**

AUTOREFERAT

Promotor

**prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic**

Uniwersytet Śląski

w Katowicach

Recenzenci:

**prof. dr hab. Paweł Borszowski**

Uniwersytet Wrocławski

we Wrocławiu

**dr hab. Aleksander Werner prof. SGH**

Szkoła Główna Handlowa

w Warszawie

## Spis treści

Przedmiot i cel rozprawy .....	4
Uzasadnienie wyboru tematu pracy .....	4
Główne tezy pracy .....	5
Metodologia .....	6
Dobór literatury i orzeczeń .....	7
Struktura pracy .....	7
Wnioski i dalsze perspektywy badawcze .....	18
Załącznik: Spis treści rozprawy .....	20

## **Przedmiot i cel pracy**

Przedsiębiorstwo jest jedną z ważniejszych form organizacyjno-prawnych prowadzenia działalności gospodarczej pozostających w sferze zainteresowania prawa podatkowego. Uwaga ta dotyczy nie tylko czynności, których zarówno podmiotem, jak i przedmiotem jest przedsiębiorstwo, ale także elementów przedsiębiorstwa (w szczególności składników majątku), odpowiedzialności za zobowiązania związane z jego prowadzeniem, czy sukcesji obejmujących przedsiębiorstwo. Omówienie istoty przedsiębiorstwa jako instytucji prawa podatkowego stanowi podstawowy cel i zarazem przedmiot pracy. Przeprowadzona w dysertacji analiza nastąpiła ze szczególnym uwzględnieniem praktyki prawa podatkowego – a zwłaszcza orzecznictwa sądów administracyjnych (a w odpowiednim zakresie także orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej) oraz rozstrzygnięć organów podatkowych.

Szczegółowa analiza objęła m.in. przedstawienie pojęcia przedsiębiorstwa i jego ewolucji w naukach ekonomicznych, a także na gruncie prawa cywilnego. Choć praca nie ma charakteru komparatystyki prawnej, pożądanym elementem analizy było ukazanie instytucji przedsiębiorstwa w kontekście innych systemów prawnych – z tego względu w pracy omówione zostały także regulacje dotyczące przedsiębiorstwa w prawie francuskim, amerykańskim i unijnym. Założeniem autora pracy było kompleksowe zbadanie przedsiębiorstwa jako podmiotu prawa podatkowego, dlatego też analizą objęto aparat pojęciowy (definicje), elementy majątku przedsiębiorstwa, czynności restrukturyzacyjne obejmujące przedsiębiorstwo oraz możliwość zastosowania klauzul antyabuzywnych w powiązaniu z jego funkcjonowaniem.

## **Uzasadnienie wyboru tematu pracy**

Przedsiębiorstwo oraz zorganizowana część przedsiębiorstwa stanowią jedną z najistotniejszych instytucji występujących w prawie podatkowym. W tym kontekście wybór tematu pracy podyktowany został następującymi względami:

Po pierwsze, obecnie brak jest opracowań podejmujących zagadnienie przedsiębiorstwa na gruncie prawa podatkowego w sposób kompleksowy, tj. uwzględniających jego rolę i miejsce w systemie prawa podatkowego. Praca obejmuje temat ten całościowo, korzystając z bogatej praktyki stosowania przepisów.

Po drugie, konieczne było przedstawienie wadliwości obecnych regulacji prawnych dotyczących instytucji przedsiębiorstwa. Powstające w praktyce wątpliwości związane ze

stosowaniem niedoskonałych norm prawnych nie są w pełni rozstrzygane ani przez orzecznictwo sądowe, ani też przez doktrynę prawnopodatkową. Jedyne tytułem przykładu wskazać można brak legalnej definicji przedsiębiorstwa w ustawach podatkowych, choć jednocześnie prawo to formułuje własną definicję zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Po trzecie, prawo podatkowe w zakresie objętym tematem pracy nie nadąża za zmianami gospodarczymi. Coraz szybszy postęp technologiczny i wzrost znaczenia wartości niematerialnych i prawnych w obrocie gospodarczym wymusza zmiany w funkcjonowaniu przedsiębiorstw rozumianych jako pewne „zjawisko gospodarcze”. Tymczasem normy prawa podatkowego w odniesieniu do instytucji przedsiębiorstwa pozostają w dużej części niezmiennie, co tworzy coraz większą przeszkodę prawną w rozwoju przedsiębiorstw. Ustawodawca stara się na bieżąco wprowadzać ograniczenia i zakazy (vide: klauzule antyabuzywne), nie dostrzegając konieczności stworzenia przyjaznego środowiska prawnego dla funkcjonowania przedsiębiorstw. W pracy problemy te zostały uwzględnione i opisane, wraz ze wskazaniem niezbędnych postulatów *de lege ferenda*.

Wreszcie po czwarte, truizmem wydaje się twierdzenie, że obrót pieniężny generowany przez i z wykorzystaniem przedsiębiorstw stanowi istotną część polskiej i światowej gospodarki – zatem także z tego względu temat przedsiębiorstwa w prawie podatkowym zasługuje na całościowe ujęcie w jednej pracy.

### **Główne tezy pracy**

Wywody zawarte w pracy dają się sprowadzić do czterech, wzajemnie powiązanych tez:

1. Regulacje prawne, w szczególności podatkowe, nie nadążają za ewolucją przedsiębiorstwa w ujęciu ekonomicznym. Skutkuje to niedostateczną regulacją podatkowo-prawną i ograniczoną jej przydatnością w praktyce.
2. Niedostatki prawnej regulacji zorganizowanej części przedsiębiorstwa na poziomie definicji stanowią źródło wątpliwości praktycznych i licznych sporów sądowych.
3. Istniejące regulacje podatkowo-prawne i praktyka orzecznicza sądów powszechnych i administracyjnych dotyczące szeroko rozumianych procesów restrukturyzacyjnych obejmujących przedsiębiorstwo stwarzają bariery dla rozwoju gospodarczego.
4. Istotnym zagrożeniem dla rozwoju przedsiębiorstw i przedsiębiorczości jest klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Jej stosowanie w obecnym kształcie może prowadzić do sytuacji, w których obawa przed wszczęciem postępowania klauzulowego skutkować będzie niepodejmowaniem przez podatników działań, które mogą potencjalnie zakończyć się zastosowaniem klauzuli.

Są to hipotezy szczegółowe, które służyły sformułowaniu tezy głównej zakładającej, że przedsiębiorstwo oraz zorganizowana część przedsiębiorstwa w polskim systemie prawa zostały potraktowane w sposób fragmentaryczny. Nie tylko brakuje regulacji prawnych odnoszących się do sukcesji przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ale też m.in. do obciążania czy przenoszenia ich własności. Istniejące braki są szczególnie dotkliwe przy dokonywaniu czynności restrukturyzacyjnych, przez co blokują rozwój przedsiębiorstw. Co więcej, obowiązujące uregulowania niewystarczająco odnoszą się do składników niematerialnych przedsiębiorstwa, mimo tego, że w obecnej rzeczywistości gospodarczej to właśnie te składniki odgrywają kluczową rolę.

## **Metodologia**

W pracy posłużono się trzema metodami badawczymi: dogmatyczną, historyczną i komparatystyczną. Dobór metody uzależniony był od omawianej problematyki oraz założonych celów badawczych.

Metoda dogmatyczna stanowiła metodę podstawową i była wykorzystana m.in. do analizy tekstów prawnych mających szerokie znaczenie dla omawianego zagadnienia. Posłużyła ona również ocenie poglądów doktryny, orzecznictwa sądów administracyjnych i powszechnych oraz stanowisk prezentowanych przez organy administracji publicznej, co pozwoliło na odpowiednie umiejscowienie pojęcia przedsiębiorstwa w prawie podatkowym.

Metoda historyczna została wykorzystana w celu przedstawienia ewolucji koncepcji przedsiębiorstwa w naukach ekonomicznych i prawnych. Jej zastosowanie było niezbędne do identyfikacji kluczowych problemów związanych z przedsiębiorstwem jako pojęciem funkcjonującym w obrocie prawnym, pozwoliło także na sformułowanie wniosków i postulatów *de lege ferenda*.

Metoda komparatystyczna wykorzystana została jedynie w niewielkim zakresie, przede wszystkim do celów analizy pojęcia przedsiębiorstwa na gruncie prawa cywilnego. Porównaniu poddane zostały kluczowe regulacje cywilnoprawne dotyczące przedsiębiorstwa w prawie francuskim i amerykańskim. Ponadto, metoda ta znalazła swoje zastosowanie przy analizie pojęcia przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa na gruncie prawa unijnego, co było niezbędne przy uwzględnieniu zakresu harmonizacji podatku od wartości dodanej w obrębie państw członkowskich Unii Europejskiej.

## **Dobór literatury i orzeczeń**

W prezentowanej pracy wykorzystano wiele pozycji literatury polskiej i obcojęzycznej, zawierających poglądy przedstawicieli doktryny, poświęcone problematyce przedsiębiorstwa i jego zorganizowanej części w odniesieniu do różnego rodzaju zagadnień z nimi związanych. Taki dobór źródeł umożliwił zestawienie polskiego rozumienia pojęcia przedsiębiorstwa z pojmowaniem go w doktrynie innych państw i to zarówno w ujęciu prawnym, jak i ekonomicznym.

Co więcej, wykorzystana literatura została dobrana w sposób niezwykle różnorodny pod względem okresów jej tworzenia. W pracy przedstawiono poglądy Autorów dzieł z lat trzydziestych XX-ego wieku, poprzez literaturę z czasów PRL, aż do literatury najnowszej. To z kolei pozwoliło na dogłębne przedstawienie ewolucji pojęcia przedsiębiorstwa na przestrzeni lat.

W rozprawie wykorzystano bogate orzecznictwo sądowe oraz rozstrzygnięcia administracyjnych organów podatkowych. Analiza praktyki stosowania przepisów była niezbędna w celu zobrazowania niedostatków regulacji prawnych i podkreślenia problemów związanych z często niejednolitym podejściem sądów i organów do różnych aspektów instytucji przedsiębiorstwa. Rozważania zostały uzupełnione także o orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, istotne w obszarach harmonizacji podatków.

## **Struktura pracy**

Praca zawiera wstęp i część właściwą, składającą się z pięciu rozdziałów oraz podsumowania. We wstępie zarysowany został przedmiot i cele badawcze pracy oraz sformułowano tezy. Natomiast w kolejnych rozdziałach dokonano kompleksowej analizy instytucji przedsiębiorstwa, a zakończenie stanowi domknięcie pracy, podsumowujące przyjęte założenia i wnioski płynące z przeprowadzonych analiz.

## **ROZDZIAŁ I: Przedsiębiorstwo w prawie cywilnym i podatkowym.**

### **1.1. Uwagi ogólne.**

Rozdział ten dotyczy zagadnień związanych z przedsiębiorstwem na tle uregulowań kodeksu cywilnego i nauk ekonomicznych. Założeniem autora było zwrócenie szczególnej uwagi na niedoskonałości legislacyjne definicji przedsiębiorstwa i brak jego kompleksowej regulacji w Ordynacji podatkowej, odnoszącej się do sukcesji przy dokonywaniu czynności prawnych, których przedmiotem jest przedsiębiorstwo. Rozdział ten (wraz z rozdziałem II) zawierają analizę pojęć instytucji prawnych kluczowych dla niniejszej pracy.

## **1.2. Przedsiębiorstwo w ujęciu prawa cywilnego a w ujęciu prawa podatkowego.**

Rozdział ten rozpoczyna się od analizy pojęcia przedsiębiorstwa na gruncie prawa cywilnego, co stanowi przyczynek do dalszych rozważań już na kanwie prawa podatkowego. W tej części pracy zawarte zostało także nawiązanie do instytucji przedsiębiorstwa w prawie francuskim i amerykańskim, gdzie istotny jest aspekt funkcjonalny, natomiast mniejszą rolę odgrywają składniki materialne.

W przepisach Kodeksu cywilnego zawarta jest definicja przedsiębiorstwa (której brak we wspomnianym już prawie francuskim czy amerykańskim). Pomimo istnienia tej definicji nie brakuje jednak wątpliwości co do rozumienia instytucji przedsiębiorstwa, chociażby w kontekście pokrewnych pojęć „przedsiębiorcy” czy „działalności gospodarczej”. Z pewnością istotny jest funkcjonalny element tej definicji – przeznaczenie przedsiębiorstwa do prowadzenia działalności gospodarczej. Już na tym etapie rozważań wskazać można, za przedstawicielami doktryny prawa cywilnego, na konieczność odróżnienia przedsiębiorstwa od majątku przedsiębiorstwa oraz na charakter przedsiębiorstwa jako samodzielnego dobra prawnego, które może stanowić przedmiot obrotu.

Istotne problemy związane są z obrotem przedsiębiorstwem, jego sukcesją czy obciążeniem. W tym aspekcie uwidacznia się brak kompleksowej regulacji prawnej dotyczącej instytucji przedsiębiorstwa. Tytułem przykładu wskazać można na orzecznictwo Sądu Najwyższego, zgodnie z którym każdy pojedynczy element przedsiębiorstwa należy analizować pod kątem dopuszczalności przeniesienia – daje to organom podatkowym mocny oręż do kwestionowania czynności prawnych obejmujących przedsiębiorstwo. Problem ten przekłada się bezpośrednio na problematykę dotyczącą obrotu przedsiębiorstwem, wpływając na ryzyko podatkowe operacji gospodarczych z tym związanych.

## **1.3. Przedsiębiorstwo a przedsiębiorca**

W tej części pracy przedstawiona została relacja pomiędzy definicją przedsiębiorcy a definicją przedsiębiorstwa. Pojęcie przedsiębiorcy istotne jest szczególnie z perspektywy prawa podatkowego, choćby w kontekście praw i obowiązków strony odpowiedzialnej procedury podatkowej czy statusu podatnika. Obydwa pojęcia uzupełniają się, ale nie warunkują. Przedsiębiorca może prowadzić działalność gospodarczą bez przedsiębiorstwa, a przedsiębiorstwo oderwane jest od przedsiębiorcy w tym sensie, że w każdym momencie mogą nastąpić zmiany o charakterze podmiotowym (np. śmierć przedsiębiorcy).



#### **1.4. Przedsiębiorstwo w ujęciu nauk ekonomicznych**

Rozdział ten porusza temat pojęcia przedsiębiorstwa (i jego ewolucji) w naukach ekonomicznych. Rozważania w tym zakresie były niezbędne, gdyż wszelkie regulacje prawne dotyczące przedsiębiorstwa są jedynie pochodną faktu istnienia takiej konstrukcji w obrocie gospodarczym. Ujęcie ekonomiczne instytucji przedsiębiorstwa nie jest jednolite, choć najtrafniejsze wydaje się przyjęcie koncepcji przedmiotowo-funkcjonalnej, uwzględniające składniki majątku, ale w powiązaniu z rolą jakie pełnią w obrocie gospodarczym, tj. przeznaczeniem do prowadzenia działalności gospodarczej.

Ekonomiczny aspekt przedsiębiorstwa wpływa na rozumienie i wycenę wartości przedsiębiorstwa. Stąd też w rozdziale tym szeroko omówione zostały różne metody wyceny, a rozważania w tym obszarze wskazują, że kompleksowa wycena przedsiębiorstwa to więcej niż tylko wycena składników jego majątku. Fundamentalne znaczenie dla wyceny mają wartości niematerialne – relacje z klientami, pozycja na rynku, lokalizacja, czy też szerzej – *goodwill*. W tym względzie uwidacznia się również brak spójnej i kompleksowej regulacji prawnej dotyczącej wyceny, co powoduje szereg problemów praktycznych i nie pozostaje bez wpływu na ryzyka podatkowe związane z obrotem przedsiębiorstwem.

#### **1.5. Przedsiębiorstwo a działalność gospodarcza**

Odniesienie pojęcia działalności gospodarczej do instytucji przedsiębiorstwa jest istotne przede wszystkim z punktu widzenia funkcjonalnego aspektu definicji przedsiębiorstwa (prowadzenie działalności gospodarczej). Samo prowadzenie działalności gospodarczej nie wymaga przedsiębiorstwa i w tym względzie zarysowuje się aspekt autonomii przedsiębiorcy w organizacji jej prowadzenia. Z drugiej jednak strony przedsiębiorstwo jest definiowane przez prowadzenie działalności gospodarczej.

Jednym z kluczowych problemów w tym obszarze jest wielość definicji działalności gospodarczej. Z perspektywy prawa cywilnego wskazać trzeba na definicję zawartą w Prawie przedsiębiorców, mającą charakter ogólnosystemowy. Jednakże materialne prawo podatkowe zawiera co najmniej kilka własnych definicji tego pojęcia (osobna definicja w Ordynacji podatkowej, osobna w podatku dochodowym od osób fizycznych, osobna w podatku od towarów i usług). Zachodzi więc sytuacja, w której nie tylko ogólna definicja działalności gospodarczej zawarta w Prawie przedsiębiorców nie ma, co do zasady, zastosowania na gruncie podatkowym, ale też brakuje jednej systemowej definicji w obrębie samego prawa podatkowego. Wprowadza to niepożądany z punktu widzenia pewności prawa i pewności

obrotu gospodarczego chaos interpretacyjny. Negatywnym dla podatników skutkiem takiego stanu rzeczy jest także tendencja do rozszerzania zakresu opodatkowania.

## **ROZDZIAŁ II: Zorganizowana część przedsiębiorstwa**

### **2.1. Uwagi ogólne**

Pojęcie zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest jednym z kluczowych pojęć w prawie podatkowym. Niedoskonałości definicyjne dotyczące tej instytucji stanowią istotną barierę rozwoju przedsiębiorstw. Precyzyjne określenie cech, którymi charakteryzować się powinna zorganizowana część przedsiębiorstwa, jest więc istotne nie tylko z punktu widzenia podatnika, ale i budżetu państwa.

### **2.2. Jeden przedsiębiorca, wiele przedsiębiorstw**

Generalnie nie ma aktualnie sporu – ani w doktrynie prawa cywilnego, ani w orzecznictwie – co do tego, że jeden przedsiębiorca może prowadzić więcej niż jedno przedsiębiorstwo. Na gruncie prawa cywilnego dobrym przykładem wielości przedsiębiorstw może być oddział przedsiębiorcy, który w doktrynie i orzecznictwie bywa określany mianem zorganizowanej części przedsiębiorstwa – a wskazać wypada, że to ostatnie pojęcie nie ma swojej legalnej definicji w prawie cywilnym. Pojęciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa posługuje się Kodeks spółek handlowych, choć również nie zawiera on stosownej definicji. Próby zdefiniowania (z różnym skutkiem) podejmuje doktryna prawa cywilnego. Jeden z poglądów sprowadza się do stwierdzenia, że zorganizowana część przedsiębiorstwa to w rzeczywistości przedsiębiorstwo. Rozstrzygnięcie tej kwestii ma istotne znaczenie, choćby z perspektywy odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa za zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa przez zbywcę – zgodnie z poglądami niektórych autorów, konstrukcji tej nie można stosować w przypadku zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Inaczej w prawie podatkowym – zarówno ustawy o podatkach dochodowych, jak i przepisy podatku od towarów i usług zawierają (zbieżne) definicje zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Definicja ta odrywa się od cywilnoprawnej definicji przedsiębiorstwa i nie można jej oceniać z punktu widzenia tej ostatniej. W definicji zorganizowanej części przedsiębiorstwa akcentuje się wyodrębnienie (finansowe, organizacyjne oraz funkcjonalne) w istniejącej strukturze przedsiębiorstwa. W przypadku podatku VAT dodatkowo konstrukcję zorganizowanej części przedsiębiorstwa kształtuje prawo unijne, w tym orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Kryteria wyodrębnienia nie zostały jasno

zdefiniowane i na tym tle istnieje w dalszym ciągu wiele wątpliwości, a praktyka interpretacyjna i orzecznicza nie jest jednolita. Przykładowo, wyodrębnienie finansowe z perspektywy sądów administracyjnych oznacza niemalże prowadzenie odrębnej księgowości zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przykładem historycznym jest zawarty w definicji element zobowiązań – przez wiele lat organy podatkowe zajmowały stanowisko, zgodnie z którym ich przeniesienie było niezbędne, aby zespół składników określać mianem zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Tymczasem zobowiązania nie stanowią elementu przedsiębiorstwa, a ich przeniesienie wymaga co najmniej zgody wierzyciela. To dobitny przykład sytuacji, w której niedoskonałość definicji utrudnia czynności restrukturyzacyjne z udziałem zorganizowanych części przedsiębiorstwa.

## **ROZDZIAŁ III: Majątek przedsiębiorstwa**

### **3.1. Przedsiębiorstwo a majątek przedsiębiorcy**

W rozdziale tym przedstawiony został problem majątku przedsiębiorstwa i majątku przedsiębiorcy oraz ich wzajemnej relacji. Składniki majątkowe – niematerialne i materialne – to immanentna część konstrukcyjna definicji przedsiębiorstwa. Z kolei majątek stanowi kompleks praw, dla których łącznikiem jest osoba.

Jeden podmiot może mieć tylko jeden majątek, przy czym w systemie prawa cywilnego nie funkcjonuje jedna ogólna definicja majątku. Spotykane jest ujęcie szerokie (wraz z zobowiązaniami – np. spadek) oraz wąskie (tylko aktywa – np. majątek wspólny wspólników spółki cywilnej, majątek osobisty małżonków). To podatek decyduje, jakie elementy majątku wchodzi w skład przedsiębiorstwa. I choć przedsiębiorstwo stanowić ma wyodrębniona część majątku przedsiębiorcy, to wyodrębnienie nie nadaje tej części odrębnego bytu prawnego (odrębnej własności czy podmiotowości).

Na tym tle zarysowuje się istotny problem praktyczny rozdzielenia dwóch mas majątkowych – części majątku przedsiębiorcy będącego elementem przedsiębiorstwa i części majątku, która wyłączona jest z przedsiębiorstwa. Rozróżnienie to ma doniosłe skutki podatkowe, a w przypadku osób fizycznych nie ma prawnego wyodrębnienia tych dwóch grup (części) majątku. Przesunięcie między nimi, będące autonomiczną decyzją przedsiębiorcy, nie stanowi zbycia majątku. Przykładowo, podatek od towarów i usług nie obciąża transakcji związanych z majątkiem prywatnym. Z drugiej strony podatkowe implikacje mogą wystąpić w przypadku wycofania rzeczowego składnika majątku z przedsiębiorstwa do majątku prywatnego – takie przekazanie, choć nie przenosi własności, zrównane jest z odpłatną dostawą towarów. Skutki podatkowe mogą wystąpić także w

podatku dochodowym, którego zasadą jest obciążenie dochodu powstałego w przedsiębiorstwie i uzależnienie tego obciążenia od zdolności finansowej przedsiębiorcy. Opodatkowanie może nastąpić m.in. w przypadku późniejszej sprzedaży składnika majątku wycofanego z działalności gospodarczej. Samo wycofanie wpływa z kolei na amortyzację, jeśli mowa jest o środkach trwałych lub wartościach niematerialnych i prawnych. Dodatkowe wątpliwości dotyczą nieruchomości należących do przedsiębiorcy.

### **3.2. Przedsiębiorstwo w polskim prawie podatkowym a małżeńskie stosunki majątkowe**

Przedsiębiorstwo jest elementem majątku wspólnego małżonków, także w przypadku, w którym tylko jeden z małżonków jest przedsiębiorcą. W doktrynie prawa cywilnego proponuje się kilka możliwości rozstrzygnięcia o przynależności przedsiębiorstwa, przy czym podzielić trzeba te poglądy, które rozpatrują przedsiębiorstwo jako całość. Przedsiębiorstwo może stanowić składnik majątku wspólnego małżonków albo majątku osobistego jednego z nich. Może zdarzyć się również, że przedsiębiorstwo będzie należało częściowo do każdego z majątków osobistych małżonków, lub też częściowo do majątku wspólnego i majątku osobistego każdego z małżonków.

W kontekście prawa podatkowego przyjęto fikcję, że wspólny majątek małżonków może stanowić wyłączną „własność podatkową” tego małżonka, który prowadzi działalność gospodarczą. Taka odrębność ma swoje konsekwencje m.in. przy opodatkowaniu przychodów ze sprzedaży, dokonywanej w ramach prowadzenia działalności gospodarczej prowadzonej przez jednego małżonka. Przyjęto bowiem zasadę, że przychód przedsiębiorstwa jest wyłącznym przychodem przedsiębiorcy – nawet jeśli przedmiotem sprzedaży są składniki wchodzące do majątku wspólnego – jako że o tym, który z małżonków jest podatnikiem określonego podatku, rozstrzygają przepisy ustaw podatkowych.

W pracy omówiono także problematykę ciągłości przedsiębiorstwa w przypadku ustania wspólności małżeńskiej. Podział majątku wspólnego może oznaczać utratę statusu przedsiębiorstwa – z perspektywy jego ciągłości możliwe jest jednak przyznanie całego przedsiębiorstwa jednemu z małżonków, podział na dwa przedsiębiorstwa (o ile jest możliwy) lub po prostu sprzedaż całego przedsiębiorstwa i podział kwoty pomiędzy małżonków.

## **ROZDZIAŁ IV: Składniki majątku przedsiębiorstwa**

### **4.1. Uwagi ogólne**

Rozdział niniejszy stanowi wstęp do rozważań dotyczących statusu prawnego i roli składników majątku przedsiębiorstwa. Podkreślenia wymaga, że o roli i kształcie współczesnego przedsiębiorstwa decydują przede wszystkim niematerialne składniki jego majątku (np. klientela, know-how, licencje). Tymczasem przepisy elementom tym nie poświęcają dostatecznej uwagi. Z perspektywy podatkowej wspomnieć należy także o zobowiązaniach, które na gruncie prawa cywilnego nie stanowią elementu przedsiębiorstwa, z kolei ujęte są w podatkowych definicjach zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

W przypadku zbycia przedsiębiorstwa przepisy prawa cywilnego dopuszczają wyłączenie ze zbycia niektórych elementów przedsiębiorstwa, choć nie wskazują granic tego wyłączenia. Problematyka takich wyłączeń stała się więc domeną orzecznictwa oraz doktryny prawa cywilnego. Pomimo bogatego dorobku nie wypracowano w tym względzie jasnych granic, a jedynie pewne kryteria – zresztą wydaje się, że przyjęcie bardzo wyraźnych granic nie jest możliwe z uwagi na indywidualny charakter każdego przedsiębiorstwa. Spośród różnych ukształtowanych zasad wyłączeń podkreślić należy tę, zgodnie z którą możliwość wyłączeń należy interpretować wąsko i zawsze trzeba badać zdolność pozostałego zespołu składników majątku do możliwości dalszego prowadzenia działalności gospodarczej.

### **4.2. Niematerialne składniki majątku przedsiębiorstwa**

W tym rozdziale przedstawiono istotę niematerialnych składników majątku przedsiębiorstwa, w szczególności w kontekście ich znaczenia (już obecnie dużego i cały czas rosnącego) dla współcześnie działających przedsiębiorstw. W zależności od branży udział wartości tych składników w wartości przedsiębiorstwa może sięgać nawet 90%. Nie ma zamkniętej listy tego rodzaju składników, zatem w pracy szczegółowo opisane zostały tylko wybrane i – w ocenie autora – najistotniejsze składniki niematerialne.

Spośród elementów niematerialnych w pierwszej kolejności omówiono nazwę przedsiębiorstwa, która stanowi najistotniejszy jego składnik. Jest nośnikiem renomy, stanowi ucieleśnienie więzi zewnętrznych przedsiębiorstwa z jego odbiorcami. Fundamentalna rola nazwy powoduje, że stała się ona istotnym dobrem prawnym podlegającym ochronie. Brak zbycia nazwy może prowadzić do braku uznania, że transakcja zbycia w ogóle obejmuje przedsiębiorstwa.

W przypadku renomy i referencji zauważono, że w ustawach na próżno jest szukać definicji tych pojęć. Z orzecznictwa wynika, że w celu zdefiniowania renomy należy posłużyć

się słownikiem języka polskiego. Nie stanowi ona samodzielnego bytu lecz jest związana w sposób nierozzerwalny z danym przedsiębiorstwem i może być zbyta tylko łącznie z nim lub z jego częścią. Podobnie istotnym elementem majątku przedsiębiorstwa są referencje. Powszechnie przyjmuje się dopuszczalność posługiwania się przez spółkę przejmującą lub nowo zawiązaną referencjami wystawionymi na spółkę przejmowaną lub spółki łączące się.

Klientela jest pojęciem dość trudnym do zdefiniowania w ujęciu prawnym, jednak można określić ją jako taką właściwość przedsiębiorstwa, która polega na zdolności zachowania przez nie dotychczasowych i przyciągania nowych odbiorców dla produkowanych przez to przedsiębiorstwo towarów lub świadczonych usług. Klientela jest dobrem niematerialnym, ponieważ o jej wartości nie decyduje substrat rzeczowy, ale przychylne nastawienie odbiorców danego przedsiębiorstwa. Jako dobro o wartości majątkowej, klientela może być zbywana, nie stanowi jednak w praktyce samodzielnego przedmiotu obrotu. Podmiot decydujący się na sprzedaż swojego przedsiębiorstwa w całości ma prawo uwzględnienia w oferowanej cenie wartości, jaką jego przedsiębiorstwo posiada na rynku dzięki swojej atrakcyjności i popularności wśród klientów, czyli wartości klienteli. W świetle tej uwagi uznano, że wykluczone jest mówienie o zbyciu przedsiębiorstwa w razie gdy zbywca zastrzeże w umowie, że pozostawia dotychczasową klientelę dla siebie.

Kolejnym elementem opisanym w rozdziale jest tajemnica przedsiębiorstwa. Jednak nie każda tajemnica przedsiębiorstwa stanowi wartość niematerialną i prawną w rozumieniu prawa podatkowego. Przede wszystkim powinna ona posiadać określone cechy, w szczególności przymiot poufności, a także wartości ekonomicznej.

Know-how w doktrynie prawnopodatkowej definiuje się jako określoną wiedzę techniczną oraz technologiczną o poufnym charakterze, w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej, przy czym prawa do korzystania z tej wiedzy mogą być przedmiotem obrotu. Przepisy podatkowe nie zawierają z kolei jednolitej definicji. Z uwagi na tak mało uchwytne charakter w praktyce często organy podatkowe próbują podważać transakcje obejmujące know-how.

W pracy omówiono również zagadnienie znaków towarowych, które używane są w celu odróżnienia towarów czy usług jednego przedsiębiorstwa od towarów czy usług drugiego. Pełnią one funkcję ochronną wobec marki danego towaru. Znaki towarowe odgrywają więc decydującą rolę w strategii budowania renomy, a także w promocji towarów czy usług i samego przedsiębiorstwa. Przy czym od pojęcia prawa ochronnego na znak towarowy należy odróżnić pojęcie tzw. prawa z rejestracji znaku towarowego, które powstaje z chwilą zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji. Prawo to wiąże się zasadniczo z samym

postępowaniem o rejestrację znaku towarowego, obejmując swoim zakresem kwestie związane z postępowaniem rejestracyjnym.

#### **4.3. Wartości niematerialne i prawne w przedsiębiorstwie – wybrane zagadnienia prawnopodatkowe**

W tej części pracy omówione zostały podatkowe aspekty związane z wartościami niematerialnymi i prawnymi, w podziale na poszczególne rodzaje podatków.

W przypadku podatków dochodowych aspekty te materializują się m.in. w odniesieniu do amortyzacji, ustalania wartości początkowej, następstwa prawnego na tzw. zasadzie kontynuacji amortyzacji przy aportach zorganizowanej części przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstwa, a także reorganizacji spółek. Amortyzacja podatkowa wymaga nabycia tego rodzaju aktywów, przy czym nabycie następować może w drodze różnych czynności prawnych (w ramach różnych transakcji). Samo pojęcie nabycia już budzi pewne wątpliwości praktyczne. Z kolei w przypadku reorganizacji działalności (działania restrukturyzacyjne) uwagę zwraca tendencja ustawodawcy do stosowania zasady kontynuacji amortyzacji.

W podatku od towarów i usług przeniesienie wartości niematerialnych i prawnych stanowi świadczenie usług. W tym względzie kluczowe wątpliwości praktyczne koncentrują się w obszarach określania podstawy opodatkowania w wartości rynkowej (np. w niektórych przypadkach świadczenia usług na rzecz podmiotu powiązanego) oraz określania podstawy opodatkowania w przypadku aportów do spółek prawa handlowego.

### **ROZDZIAŁ V: Restrukturyzacje a pojęcie przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa**

#### **5.1. Spełnienie warunków formalnych czynności prawnych, których przedmiotem jest przedsiębiorstwo i jego zorganizowana część.**

Zbycie przedsiębiorstwa oznacza wiele sukcesji syngularnych, co ma swoje skutki dla formy czynności prawnych obejmujących zespół składników tworzących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część. Na gruncie prawa cywilnego, aby doszło do skutecznego zbycia przedsiębiorstwa, musi ono zostać dokonane w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Wydawałoby się, że analogicznie można uznać, iż do zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa powinno się zastosować tę samą formę szczególną. Powyższe stwierdzenie nie wynika jednak z żadnego przepisu, ale z tego, że zorganizowana część przedsiębiorstwa może stanowić przedsiębiorstwo.

Na gruncie prawa podatkowego forma czynności prawnej nie ma aż tak wielkiego znaczenia. Nawet w przypadku niezachowania odpowiedniej formy umowy, jej przedmiot nie traci cech przedsiębiorstwa – przy założeniu, że spełnia on przesłanki wymienione w definicji przedsiębiorstwa tzn. jest wyodrębnione organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie. Możliwe jest przy tym nabycie przedsiębiorstwa w drodze szeregu umów sprzedaży, zawieranych w stosunkowo krótkim czasie, jeśli łącznie umowy te obejmowałyby majątek stanowiący przedsiębiorstwo.

Pojmowanie przedsiębiorstwa jako konstrukcji prawnie jednolitej wyłącza możliwość stosowania wprost któregośkolwiek z modeli transferu dóbr, przewidzianych w prawie cywilnym. Zmusza to do stosowania dostępnych konstrukcji jedynie w drodze analogii. Brak wystarczającej regulacji prawnej dotyka nie tylko kwestii wskazania właściwego reżimu prawnego zbycia, ale również rodzi wątpliwości na innych płaszczyznach z nim związanych (m.in. pojawia się pytanie o wpływ praw majątkowych niezbywalnych na zbycie przedsiębiorstwa).

## 5.2. Sukcesja

W tej części pracy przedstawione zostały zagadnienia związane z następstwem prawnym w przypadku czynności obejmujących przeniesienie przedsiębiorstwa. Problem sprowadza się do tego, czy w takim przypadku dochodzi do następstwa pod tytułem szczególnym, czy też mamy do czynienia z następstwem pod tytułem ogólnym. W prawie polskim regułą jest sukcesja syngularna, wyjątkiem zaś uniwersalna, która jest dopuszczalna jedynie w przypadkach jasno przewidzianych przez prawo. Jak już wskazano wcześniej, w przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa dominuje pogląd o szeregu sukcesji syngularnych. Przy tym w doktrynie wskazuje się na fakt, że przedsiębiorstwo jest samoistnym dobrem prawnym, które przysługuje przedsiębiorcy, od którego należy oddzielić składniki materialne i niematerialne przedsiębiorstwa. Należy więc odróżnić zbycie przedsiębiorstwa od zbycia tworzących go składników. *Uno actu* dokonuje się jedynie przeniesienie prawa na przedsiębiorstwie, natomiast przeniesienie prawa własności poszczególnych składników podlega zasadzie sukcesji syngularnej i dlatego ich przeniesienie na nabywcę odbywa się na drodze wielu czynności prawnych.

W sferze podatkowej w przypadku przeniesienia przedsiębiorstwa co do zasady nie dochodzi do sukcesji podatkowej. Wyjątkiem regulowanym przez Ordynację podatkową jest sytuacja przedsiębiorstwa w spadku, łączenia, podziału i przekształcenia spółek prawa handlowego oraz wniesienie przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki niemającej



osobowości prawnej (w tym ostatnim przypadku sukcesja jest jednak ograniczona możliwością odpowiedzialności poprzednika prawnego – dochodzi do niej zatem w zakresie praw, ale nie obowiązków). Szczególny rodzaj sukcesji przewidują także przepisy o podatku od towarów i usług (np. w zakresie tzw. korekty wieloletniej).

### **5.3. Działania restrukturyzacyjne z wykorzystaniem przedsiębiorstwa**

Niniejsza część rozdziału V poświęcona została różnym czynnościom restrukturyzacyjnym, których przedmiotem może być przedsiębiorstwo (lub które swoim zakresem mogą obejmować przedsiębiorstwo).

Jedną z najczęściej spotykanych czynności w omawianym zakresie jest aport przedsiębiorstwa do spółki prawa handlowego. W przypadku tej operacji uwidacznia się (opisany również wcześniej) problem wyceny przedsiębiorstwa. W sferze podatkowej – na gruncie podatków dochodowych i podatku od towarów i usług – wniesienie takiego aportu nie powoduje powstania obciążeń podatkowych. Inaczej sytuacja wygląda w podatku od czynności cywilnoprawnych, gdzie taka operacja może rodzić skutki podatkowe (przy tym historycznie istniały wątpliwości odnośnie zgodności polskich przepisów z regulacjami unijnymi).

Kolejnym przykładem czynności restrukturyzacyjnych jest podział spółki. Reguły sukcesji podatkowej i neutralność podatkowa operacji zależą bezpośrednio od tego, czy dzielone i przenoszone części spółki (a w przypadku podziału przez wydzielenie – także część pozostająca w spółce dzielonej) mają status zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

### **5.4. Klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania w kontekście czynności dotyczących przedsiębiorstwa bądź zorganizowanej części przedsiębiorstwa.**

Ostatnia część pracy dotyczy problemu tzw. klauzul antyabuzyjnych w prawie podatkowym i ich wpływu na działania związane z przedsiębiorstwem lub jego zorganizowaną częścią. Unikaniem opodatkowania są takie działania podatników, które są przez prawo zarówno wprost zakazane, jak i niezakazane, ale podejmowane często w ramach tzw. optymalizacji podatkowej (nazywanej czasami „agresywną optymalizacją podatkową”).

Najdalej idącym rozwiązaniem prawnym jest generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, w nomenklaturze OECD określana jako GAAR, która została implementowana do polskiego porządku prawnego w lipcu 2016 roku wraz ze zmianami w przepisach Ordynacji podatkowej. Podstawową przesłanką jej stosowania jest podejmowanie przez podmiot gospodarczy czynności, której głównym lub jednym

z głównych celów jest osiągnięcie korzyści podatkowej, podczas gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze są mało istotne. Pomimo konieczności spełnienia kilku kryteriów do zastosowania tej klauzuli, użycie w elementach definicyjnych klauzuli pojęć nieostrych budzi wątpliwości z perspektywy pewności prawa i bezpieczeństwa podatkowego. W doktrynie prawopodatkowej podkreśla się, że w obecnym kształcie generalna klauzula zbyt daleko ingeruje w swobodę kształtowania działalności gospodarczej. Uzupełnieniem regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania są tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania, w tym dotyczące aportów do spółek oraz łączeń i podziałów spółek, zamieszczone w innych ustawach dotyczących materialnego prawa podatkowego.

### **Wnioski i dalsze perspektywy badawcze**

Celem pracy było kompleksowe przedstawienie problematyki działania przedsiębiorstwa na płaszczyźnie prawopodatkowej, uwzględniając problemy praktyczne związane z funkcjonowaniem tej instytucji w obrocie prawnym. Cel ten – w ocenie autora – został zrealizowany przy wykorzystaniu bogatej literatury przedmiotu, orzecznictwa sądów i rozstrzygnięć organów podatkowych. W rozprawie przeprowadzono szczegółową analizę pojęcia przedsiębiorstwa i zorganizowanej jego części, która została opatrzona krytycznym komentarzem i niezbędnymi postulatami zmian.

Pierwszym wnioskiem płynącym z pracy jest fakt, że ustawodawca nie nadąża za zmianami zachodzącymi w obrocie gospodarczym. Jest to widoczne przy większości pojawiających się problemów podatkowych powstałych na gruncie stosowania obowiązujących przepisów, które nie uwzględniają zachodzących przemian, pomijając wiele istniejących obecnie istotnych kwestii.

Powyższy problem widoczny jest bardzo wyraźnie w odniesieniu do składników przedsiębiorstwa stanowiących wartości niematerialne i prawne. Rosnąca rola tych aktywów w działalności przedsiębiorstw jest dobrze opisana w pracach z zakresu nauk ekonomicznych, tymczasem regulacje prawne są wyjątkowo lakoniczne w tym względzie, także w zakresie obrotu nimi i ich sukcesji.

W dalszej kolejności podkreślenia wymaga, że mimo istotnego udziału zorganizowanych części przedsiębiorstwa w obrocie gospodarczym, do tej pory brak jest spójnych regulacji dotyczących tej instytucji. Nawet istniejące definicje są nieprecyzyjne, co rodzi liczne problemy na tle interpretacyjnym i wpływa nie niepewność obrotu gospodarczego, w szczególności restrukturyzację z udziałem zorganizowanych części przedsiębiorstwa.

Jak wskazano w rozprawie, ustawodawca powinien uregulować kompleksowo kwestie następstwa prawnego przy czynnościach prawnych mających za przedmiot przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Ograniczenie sukcesji praw pod tytułem ogólnym do pojedynczych przypadków niewątpliwie utrudnia obrót nimi.

Jako następną krytyczną uwagę można przytoczyć fakt, że ustawy podatkowe niejednokrotnie posługują się zwrotami niedookreślonymi i nieostrymi, co jest dużym wyzwaniem dla praktyki, ale jednocześnie budzi wątpliwości co do zgodności regulacji prawnych z zasadami konstytucyjnymi.

Ostatni wniosek dotyczy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, która w swoim obecnym kształcie, niesie za sobą wiele zagrożeń i niewątpliwie stanowi głęboką ingerencję w wolność gospodarczą i swobodę przedsiębiorczości.

## Załącznik: Spis treści rozprawy

WSTĘP.....	8
ROZDZIAŁ I: Przedsiębiorstwo w prawie cywilnym i podatkowym.....	16
1.1. Uwagi ogólne.....	16
1.2. Przedsiębiorstwo w ujęciu prawa cywilnego a w ujęciu prawa podatkowego.....	16
1.3. Przedsiębiorstwo a przedsiębiorca.....	27
1.4. Przedsiębiorstwo w ujęciu nauk ekonomicznych.....	29
1.5. Przedsiębiorstwo a działalność gospodarcza.....	41
1.6. Podsumowanie.....	55
ROZDZIAŁ II: Zorganizowana część przedsiębiorstwa.....	57
2.1. Uwagi ogólne.....	57
2.2. Jeden przedsiębiorca, wiele przedsiębiorstw.....	57
2.2.1. Oddział, filia.....	58
2.2.2. Istota zorganizowanej części przedsiębiorstwa.....	60
2.2.3. Wyodrębnienie finansowe.....	66
2.2.4. Prowadzenie ksiąg jako przejaw wyodrębnienia finansowego.....	68
2.2.5. Wyodrębnienie organizacyjne.....	70
2.2.6. Wyodrębnienie gospodarcze – element funkcjonalny.....	72
2.2.7. Zobowiązania.....	73
2.2.8. Zorganizowana część przedsiębiorstwa w ustawie o podatku od towarów i usług – wpływ prawa wspólnotowego.....	77
2.3. Podsumowanie.....	82
ROZDZIAŁ III: Majątek przedsiębiorstwa.....	84
3.1. Przedsiębiorstwo a majątek przedsiębiorcy.....	84
3.1.1. Uwagi ogólne.....	84
3.1.2. Wybrane prawa majątkowe w prawie podatkowym.....	87
3.1.3. Relacja majątku przedsiębiorstwa do przedsiębiorcy.....	93
3.1.4. Jeden podatnik – dwie masy majątkowe.....	94
3.1.5. Majątek przedsiębiorstwa w świetle regulacji podatku od towarów i usług...98	
3.1.6. Wykorzystanie majątku przedsiębiorstwa na cele osobiste – regulacje prawne.....	99
3.1.7. Przesunięcie składnika majątku przedsiębiorstwa do majątku osobistego przedsiębiorcy.....	101
3.1.8. Wykorzystywanie składnika majątku do działalności gospodarczej a jego przynależność do majątku przedsiębiorstwa.....	115
3.2. Przedsiębiorstwo w polskim prawie podatkowym a małżeńskie stosunki majątkowe.....	120

3.2.1.	Przedsiębiorstwo stanowiące składnik majątku wspólnego małżonków..	120
3.2.2.	Przynależność przedsiębiorstwa do majątku małżonków według przepisów kodeksu rodzinnego i opiekuńczego i kodeksu cywilnego.....	125
3.2.3.	Przynależność składników przedsiębiorstwa nabytych z majątku wspólnego małżonków.....	128
3.2.4.	Ustanie wspólności małżeńskiej– podział przedsiębiorstwa.....	129
3.2.5.	Dziedziczenie składników majątku związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.....	132
3.2.6.	Wpływ przynależności przedsiębiorstwa do majątku małżonków na stosunki prawopodatkowe.....	133
3.2.7.	Przychody małżonka z przedsiębiorstwa.....	137
3.2.8.	Koszty uzyskania przychodów w przedsiębiorstwie a relacje między małżonkami.....	138
3.2.9	Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług przedsiębiorstwa a majątkowe stosunki małżeńskie.....	139
3.2.10	Sprzedaż dokonana przez małżonka-przedsiębiorcę. Sprzedaż rzeczy należącej do majątku wspólnego.....	141
3.2.11	Odpowiedzialność małżonka za zobowiązania przedsiębiorstwa współmałżonka.....	143
3.3.	Podsumowanie.....	145
ROZDZIAŁ IV:	Składniki majątku przedsiębiorstwa.....	147
4.1.	Uwagi ogólne.....	147
4.1.1	Zobowiązania.....	153
4.1.2.	Charakter składnika majątku przesądzający o jego zakwalifikowaniu do majątku osobistego bądź do majątku przedsiębiorstwa.....	154
4.1.3.	Wyłączenie niektórych składników majątkowych.....	156
4.2.	Niematerialne składniki majątku przedsiębiorstwa.....	166
4.2.1.	Uwagi ogólne.....	166
4.2.2.	Nazwa przedsiębiorstwa.....	168
4.2.3.	Renoma i referencje.....	173
4.2.4.	Klientela.....	175
4.2.5.	Tajemnica przedsiębiorstwa.....	177
4.2.6.	Know-how.....	179
4.2.7.	Znaki towarowe.....	183
4.2.7.1.	Prawo ochronne na znak towarowy.....	185
4.2.7.2.	Prawa z rejestracji znaku towarowego.....	187
4.2.7.3.	Prawo pierwszeństwa do rejestracji znaku towarowego jako wartość niematerialna i prawna.....	189
4.2.7.4.	Problemy związane z amortyzacją znaku towarowego.....	191

4.2.8. Księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej...	194
4.2.9. Szczególny status nieruchomości w przedsiębiorstwie ( i praw do nich).....	194
4.2.10. Wierzytelności.....	198
4.3. Wartości niematerialne i prawne w przedsiębiorstwie – wybrane zagadnienia prawnopodatkowe.....	198
4.3.1 Podatki dochodowe.....	198
4.3.2 Podatek od towarów i usług.....	206
4.4. Podsumowanie.....	212
ROZDZIAŁ V: Restrukturyzacje a pojęcie przedsiębiorstwa i zorganizowanej części przedsiębiorstwa.....	214
5.1. Spełnienie warunków formalnych czynności prawnych, których przedmiotem jest przedsiębiorstwo i jego zorganizowana część.....	214
5.2. Sukcesja.....	218
5.2.1. Uwagi ogólne.....	218
5.2.2 Sukcesja prywatnoprawna a pojęcie przedsiębiorstwa.....	220
5.2.3. Sukcesja prawnopodatkowa a pojęcie przedsiębiorstwa.....	225
5.3. Działania restrukturyzacyjne z wykorzystaniem przedsiębiorstwa.....	236
5.3.1. Aport przedsiębiorstwa bądź zorganizowanej części przedsiębiorstwa - aspekty prywatnoprawne i prawnopodatkowe.....	236
5.3.2. Inne działania restrukturyzacyjne z wykorzystaniem przedsiębiorstwa na przykładzie podziału spółek.....	241
5.4. Klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania w kontekście czynności dotyczących przedsiębiorstwa bądź zorganizowanej części przedsiębiorstwa.....	246
5.4.1. Unikanie opodatkowania – zagadnienia ogólne.....	246
5.4.2. Generalna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.....	247
5.4.2.1. Istota klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania.....	247
5.4.2.2. Cel w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej jako przesłanka zastosowania klauzuli.....	252
5.4.2.3. Sztuczny sposób działania jako przesłanka zastosowania klauzuli.....	254
5.4.2.4. Rozszerzenie zastosowania klauzuli generalnej.....	259
5.4.2.5. Stosowanie i wykładnia przepisów dotyczących klauzuli.....	260
5.4.2.6. Wpływ klauzuli na zjawisko unikania opodatkowania i sytuację przedsiębiorcy.....	261
5.4.3. Mała klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.....	264
5.5. Podsumowanie.....	266
ZAKOŃCZENIE.....	268
Bibliografia.....	273
Wykaz źródeł prawa.....	285
Orzecznictwo.....	288

Interpretacje organów podatkowych.....	300
Inne źródła.....	308