

Warszawa, dnia 12 września 2025 r.

r. pr. Agnieszka Krysik
Kancelaria Radcy Prawnego Agnieszka Krysik

Minister Finansów i Gospodarki
Sz. P. Andrzej Domański

Podsekretarz Stanu w Ministerstwie
Finansów
Sz. P. Jarosław Neneman

Stanowisko do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (**UD293**)
Dot. sprawy o znaku: DD6.8200.10.2025

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z zamieszczeniem w Biuletynie Informacji Publicznej, na stronie Rządowego Centrum Legislacji, projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowego od osób prawnych, wpisanego do Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr **UD293**, kieruję następujące stanowisko do przygotowanego projektu.

I. Fundacja rodzinna

Ustawą z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. z 2023 r. poz. 326, 825, „**Ustawa**”) wprowadzono do porządku prawnego nową osobę prawną – fundację rodzinną. Od 22 maja 2023 r. możliwe jest powoływanie fundacji rodzinnej, co odbywa się na podstawie oświadczenia fundatora o ustanowieniu fundacji rodzinnej. Fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną **w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów**. Intencją projektodawcy i ustawodawcy było, by fundacja rodzinna – zasadniczo - nie prowadziła działalności gospodarczej, z uwagi na jej naturę i cel powołania. Wyłączenie w zakresie dozwolonej działalności gospodarczej, które

znalazło się w art. 5 Ustawy objęto omawiany podczas konsultacji ze stroną społeczną (przedstawicielami środowiska firm rodzinnych) projekt ustawy w zakresie działalności fundacji rodzinnej związanej z kategoriami aktywów, jakie fundatorzy mieli wносить do fundacji rodzinnej w ramach planowania sukcesyjnego. **Fundacja rodzinna z założenia nie była, i nie jest nadal formą prawną służącą prowadzeniu działalności gospodarczej w rozmiarach i rozumieniu, w jakim działalność gospodarczą prowadzą np. spółki prawa handlowego.** Ustawa wprowadziła wąski katalog dozwolonej działalności gospodarczej, przy czym celem tego wprowadzenia nie była zachęta by tworzyć fundacje rodzinne w celu prowadzenia *in genere* działalności gospodarczej, a jedynie w celu sukcesji mienia zgromadzonego przez fundatora i jego rodzinę. Celem przepisu było potwierdzenie faktycznego charakteru działalności fundacji rodzinnej, która otrzyma od fundatora mienie, którego charakter i rozmiar uznany zostanie na gruncie prawa podatkowego jako służący do prowadzenia działalności gospodarczej, a sposób zarządzania tym mieniem będzie spełniał przesłanki do uznania, że jest to prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. -prawo przedsiębiorców. Planowanie sukcesyjne w swojej istocie nie obejmuje jedynie samego założenia fundacji rodzinnej, lecz także jej wykorzystanie które zapewni długoterminowe zabezpieczenie mienia przed rozdrobnieniem, zadba o integralność rodziny oraz wprowadzi niezbędne reorganizacje prawne, które jeżeli dotyczą działalności operacyjnej – doprowadzą do tego że będzie ona prowadzona w najbardziej optymalnie prawnie i ekonomicznie formie prawnej (a temu służą spółki prawa handlowego i inne formy prawne umożliwiające prowadzenia działalności gospodarczej), co docelowo pozwoli stworzyć strukturę w której prawa udziałowe do spółek posiadać będzie fundacja rodzinna, realizująca nadzór własnościowy.

Dla obrotu gospodarczego nowe przepisy, które wprowadziła Ustawa stały się **polem do wielu nadużyć. Po pierwsze** w zakresie niewłaściwego zrozumienia i wykorzystania fundacji rodzinnej jako podmiotu do prowadzenia „pełnowymiarowej” działalności gospodarczej (przez co rozumiem działalność gospodarczą inną niż związana ze sprawowaniem nadzoru własnościowego), próby zabezpieczenia majątku przed wierzycielami, czy formuła wyodrębnienia majątku spod ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej, z pominięciem celu sukcesyjnego. **Po drugie** jako narzędzia do generowania oszczędności podatkowych, przy czym nie powinniśmy zapominać, że preferencyjny model opodatkowania został w toku prac nad projektem Ustawy zaproponowany przez Ministerstwo Finansów, jako argument wspierający sukcesję pokoleniową z wykorzystaniem fundacji rodzinnej i naiwnym było wtedy

myśleć, że ta preferencja nie zostanie dostrzeżona przez środowisko doradcze oraz przedsiębiorców. Zabrakło wtedy właściwej komunikacji i szybkiej reakcji administracji skarbowej na powstającą wraz z wejściem w życie Ustawy praktykę podatkową. Dziś odpowiedzią na tę praktykę jest propozycja przedłożonej ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (“**Nowelizacja**”).

Ministerstwo Rozwoju i Gospodarki identyfikuje niepokojące i niewłaściwe zjawiska stosowania przepisów Ustawy – w zasadzie – od pierwszych miesięcy jej stosowania. Od sierpnia 2024 r. trwają prace nad przedłożeniem propozycji nowelizującej przepisy prawa podatkowego w zakresie dotyczącym regulacji, z których wynikają nadużycia, czego wynikiem jest niniejsza Nowelizacja. Projektodawca Nowelizacji, mimo zakreślonego w art. 143 Ustawy, 3 letniego terminu na ocenę skutków regulacyjnych (OSR), w ramach której „Rada Ministrów dokona przeglądu funkcjonowania przepisów ustawy i przedłoży Sejmowi i Senatowi informację o skutkach jej obowiązywania wraz z propozycjami zmian”, już dziś zdecydował się na przedłożenie propozycji zmian które zawarł w Nowelizacji. Propozycji, która od sierpnia 2024 r. budzi zastrzeżenia strony społecznej co do części z zaproponowanych rozwiązań. Z treści projektu Nowelizacji nie wynika po jej analizie by przedłożony projekt miał kompleksowo zatrzymać fale nadużyć. Zakreślony 14 dniowy czas na konsultacje społeczne pozwala na ocenę, że projekt nie spełni celu, jaki przyświeca projektodawcy Ustawy – jest nim bezpieczna sukcesja! A taka refleksja stawia za aktualny podstawowy **postulat**, który strona społeczna kieruje od sierpnia 2024 r. do projektodawcy Nowelizacji – **by dokonać pełnej oceny skutków regulacyjnych Ustawy w ramach OSR i na tej podstawie przygotować kompleksową propozycję zmian (w tym podatkowych)**, przygotowaną w terminie umożliwiającym zebranie uwag od strony społecznej, środowiska doradczego i firm rodzinnych, dla których realizacji celu sukcesyjnego prowadzone były prace nad Ustawą od 2017 r. **Dokonywanie zmian, celowościowo słusznych, lecz które nie regulują całościowo obszarów nadużyć podatkowych i pozostawiają nadal pole do ich stosowania jest dla obrotu gospodarczego najgorszą formą prowadzenia polityki regulacyjnej państwa.**

Celem fundacji rodzinnej jest bez wątpienia przede wszystkim planowanie sukcesji majątku. Mimo, iż Ustawa w aktualnym jej brzmieniu nie wskazuje słowa “sukcesja” wprost – z uzasadnienia ustawy wyraźnie można to wyczytać.

Uwagi do projektu ustawy

1. Ogólna ocena Nowelizacji

Wskazać należy, że zakres tematyczny Nowelizacji odpowiada na występujące w obrocie gospodarczym praktyki nadużywania instytucji fundacji rodzinnej w celach innych niż sukcesyjne. O ile zasadne jest podjęcie prac nad wprowadzeniem przepisów zmieniających zasady opodatkowania określonych zdarzeń wywołujących skutki w obszarze podatkowym fundacji rodzinnej realizowanych w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, o tyle zaproponowana regulacja budzi zastrzeżenia co do osiągnięcia zakładanego przez projektodawcę celu (zmniejszenie skali nadużyć).

2. Zastrzeżenia co do przepisu przewidującego brak zastosowania zwolnienia z podatku CIT w przypadku zbycia mienia wniesionego lub przekazanego nieodpłatnie do fundacji rodzinnej

Wskazane przez projektodawcę uzasadnienie proponowanej zmiany tj.” Wprowadzenie ograniczenia czasowego związanego ze zbyciem mienia wzmocni mechanizmy zabezpieczające realizację celów statutowych fundacji rodzinnej, w szczególności interes beneficjentów. Fundacja rodzinna jako narzędzie sukcesji powinna mieć zapewnioną przestrzeń do skoncentrowania się na długoterminowych inwestycjach. Proponowana zmiana ma również na celu ograniczenie ryzyka nadużyć tej instytucji. Określenie konkretnego okresu, w którym fundacja rodzinna nie może zbywać wniesionego do niej mienia z zachowaniem neutralności podatkowej, ograniczy możliwość wykorzystania fundacji rodzinnej jako narzędzia do szybkiego osiągnięcia korzyści kosztem celu, dla którego utworzono tę instytucję. Ograniczenie możliwości zbycia mienia przyczyni się także do zwiększenia zaufania społecznego do tej instytucji, potwierdzając jej cel, jakim jest planowanie sukcesji, oraz promując stabilność finansową i zachęcając do budowania długoterminowej wizji działania fundacji rodzinnej.” **nie znajduje aprobaty.** Trudno wyobrazić sobie w jaki sposób ograniczenie w zbywalności mienia podyktowane celami podatkowymi miałyby wzmocnić mechanizmy zabezpieczające realizację celów statutowych, w szczególności interes beneficjentów. W sukcesji bowiem nie ma jednego ustawowego modelu, rozwiązania czy rozumienia interesu beneficjentów. **Sukcesja, która dotyczy rodziny i majątku jest indywidualna i osobista w każdym konkretnym przypadku. Podatki nie powinny być nigdy czynnikiem wpływającym na sposób planowania sukcesji, a tym bardziej regulacje podatkowe nie powinny być tymi, które sterują sposobem ustalania celów i treści statutu fundacji rodzinnej.** Przedłożony projekt to właśnie robi i pogłębia .

Projektodawca przedkładając propozycję wprowadzenia 36 miesięcznego okresu “trzymania aktywów” pogłębia przestrzeń do nadużyć. Pierwszymi będą działania mające na celu założenie fundacji rodzinnej jeszcze w 2025 r., wniesienie do niej aktywów w 2025 r, i dokonanie ich sprzedaży w 2025 r. To oznacza, podejmowanie decyzji o powołaniu fundacji nie dla korzyści sukcesyjnych a korzyści podatkowych. Dziś o tyle dotkliwie dla instrumentu sukcesyjnego, jakim jest fundacja rodzinna. Drugimi będą działania polegające na podejmowaniu czynności prowadzących do zawierania umów przedwstępnych sprzedaży mienia “wniesionego w celu zbycia – transakcja” z terminem przeniesienia po upływie proponowanego 36-miesięcznego terminu, którym towarzyszyć będą instrumenty zadatku/zaliczki. A to doprowadzi do jeszcze większej patologii i wypaczenia fundacji rodzinnej.

Dodatkowo zastrzeżenia budzi sam 36 -miesięczny termin, który nie znajduje żadnego gospodarczego uzasadnienia. Jest to termin podobnie nieuzasadniony jak 15 - letni czy roczny. Wprowadza to znowu pewną **nielogiczną zależność prawa podatkowego na priorytetowy aspekt sukcesji, biznesu i logiki inwestycyjnej**, a tą logiką winien się kierować zarząd fundacji rodzinnej, na który ustawodawca nałożył podniesiony stopień staranności. Niewyobrażalna może okazać się skala konfliktu pomiędzy decyzją o sprzedaży mienia wniesionego do fundacji rodzinnej, interesem beneficjentów a konsekwencjami podatkowymi – konfliktu, który wynikać będzie z wprowadzenia przepisów objętych Nowelizacją, i którego skutkiem będzie niewłaściwe zarządzanie aktywami posiadanyymi przez fundację rodzinną. Poza stronami niniejszego stanowiska pozostają argumenty procesowe sporów, które rozpoczną się wraz ze śmiercią fundatorów. Projektodawca i ustawodawca winien przewidywać i zadbać o to by fundacja rodzinna, która jest narzędziem długoterminowego planowania mogła nim być w perspektywie dekad a nie 2-3 lat, do czego dąży polityka fiskalna państwa i krótkowzroczne podejście legislacyjne.

Projektodawca, mimo stanowiska strony społecznej, nie uwzględnił w proponowanym tekście Nowelizacji okoliczności dotyczących niektórych rodzajów aktywów wnoszonych do fundacji rodzinnej, jak papiery wartościowe będące w obrocie regulowanym, co do istoty których pożądana jest płynność a nie wprowadzenie tzw. lockupu podatkowego. Projektodawca nie uwzględnił negatywnych konsekwencji dla obrotu giełdowego oraz i tak niskiego już zainteresowania polskim rynkiem giełdowym.

Działania projektodawcy podtrzymują niechęć i obniżenie zaufania do fundacji rodzinnej wśród kluczowych beneficjentów tych przepisów Ustawy, którymi są firmy rodzinne.

Mając na uwadze powyższe wskazujemy, że **zaproponowana zmiana nie powinna zostać przyjęta w przedłożonym brzmieniu a prace nad zmianą modelu opodatkowania fundacji rodzinnej, w ślad za głosem środowiska firm rodzinnych powinny być prowadzone w grupie osób posiadających doświadczenie, wiedzę zarówno w obszarze sukcesji jak i podatkach, zaangażowanej w prace nad projektem Ustawy oraz w praktyce zajmujących się prawopodatkową strukturyzacją sukcesyjną jak również uwzględniając głos przedstawicieli firm rodzinnych zaangażowanych w prace nad Ustawą.**

Dlatego **szeroka dyskusja na temat modelu opodatkowania fundacji rodzinnej** powinna być tym rozwiązaniem, nad którym aktualnie projektodawca winien się pochylić, zamiast proponować przepisy, które nie prowadzą do zaprzestania nadużyć, a do ich pogłębienia lub wypaczenia istoty fundacji rodzinnej. **Zmiany podatkowe nie mogą toczyć się w oderwaniu od celu prawnego instytucji prawnej oraz potrzeby gospodarczej.**

3. Zastrzeżenia co do wprowadzonego art. 6 ust. 8 pkt 3 Ustawy o CIT

Jak wskazano w uzasadnieniu, możliwość korzystania ze zwolnienia miała zostać zachowana w przypadku gdy podmioty transparentne, w których fundacja rodzinna posiada udziały, nie prowadzą aktywnej działalności gospodarczej, ale ich funkcja sprowadza się do lokowania majątku i zarządzania nim w sposób pasywny:

„Jednocześnie projektowana regulacja przewiduje, że możliwość korzystania ze zwolnienia z opodatkowania może zostać utrzymana w przypadku, gdy fundacja rodzinna uczestniczy w podmiotach transparentnych, które de facto nie prowadzą aktywnej działalności gospodarczej, a ich funkcja sprowadza się do lokowania majątku i zarządzania nim w sposób pasywny, tj. prowadzą działalność swoim charakterem zbliżoną do funkcji samej fundacji. Utrzymanie zwolnienia w takich przypadkach jest uzasadnione, ponieważ działalność tych podmiotów nie wykracza istotnie poza zakres działalności, do której uprawniona jest fundacja rodzinna, i nie stanowi podstawy do optymalizacji podatkowej.”

Jakkolwiek cel wprowadzenia powyższej zmiany jest jasny i zrozumiały i należy uznać go za słuszny, to zwracamy uwagę na to, że w naszej ocenie brzmienie przepisu nie oddaje w pełni intencji projektodawcy wyrażonej w uzasadnieniu do ustawy nowelizującej.

Przykładowo, wiele spółek luksemburskich typu SCSp prowadzi działalność polegającą na inwestowaniu środków inwestorów a nie prowadzeniu działalności gospodarczej (w rozumieniu działalności produkcyjnej, usługowej czy handlowej), tj. prowadzą one działalność inwestycyjną analogiczną do polskich funduszy inwestycyjnych lub do fundacji rodzinnych,

które także mogą na przykład nabywać i zbywać papiery wartościowe oraz przystępować do spółek prawa handlowego.

Zgodnie z aktualnym brzmieniem znowelizowanego przepisu, zwolnienie uzależnione jest jednak od tego, czy spółka transparentna podatkowo nie prowadzi działalności gospodarczej.

W naszej ocenie uzależnianie stosowania zwolnienia od tego, czy spółka transparentna podatkowo prowadzi działalność gospodarczą jest sformułowaniem mogącym budzić w przyszłości spory interpretacyjne. Przykładowo, wydaje się, że obrót papierami wartościowymi (nabywanie i sprzedaż) lub udzielanie pożyczek może zostać uznane za działalność gospodarczą w rozumieniu tego przepisu, a zatem przychody podmiotu prowadzącego taką działalność zostałyby opodatkowane podatkiem dochodowym.

Zwracamy także uwagę, że na gruncie istniejących przepisów fundacja rodzinna może przecież prowadzić działalność gospodarczą, pod warunkiem że działalność ta jest działalnością dozwoloną, określoną w art. 5 Ustawy. Z brzmienia nowelizowanego przepisu wynika natomiast, że prowadzenie analogicznej działalności dozwolonej, określonej w art. 5 Ustawy przez podmiot transparentny podatkowo będzie skutkowało opodatkowaniem przychodów z tej działalności, jeżeli kryterium działalności gospodarczej zostanie spełnione.

W naszej ocenie brak jest logicznego uzasadnienia, dla którego przychody podmiotu transparentnego podatkowo prowadzącego działalność analogiczną do działalności fundacji rodzinnej (ale spełniającej kryteria dozwolonej działalności gospodarczej opisanej w art. 5) miałyby zostać opodatkowane CIT, podczas gdy takie same przychody fundacji rodzinnej z takiej samej działalności korzystałyby ze zwolnienia.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę, że zgodnie z obecnym brzmieniem przepisu, wystarczy, że podmiot transparentny podatkowo dokona jakiegokolwiek czynności spełniającej definicję działalności gospodarczej (na przykład udzieli pożyczek), aby fundacja rodzinna utraciła zwolnienie przychodów z udziału w tym podmiocie i aby całość jego przychodów podlegała opodatkowaniu.

W związku z tym postulujemy, aby – zgodnie z intencją wyrażoną w uzasadnieniu do ustawy – uzależnić utrzymanie zwolnienia dla przychodów fundacji rodzinnej z udziału w podmiotach transparentnych podatkowo wprost od tego, czy przychody te pochodzą z działalności dozwolonej zgodnej z art. 5 Ustawy (utrzymanie zwolnienia) czy wykraczającej poza art. 5 Ustawy (utrata zwolnienia w tym zakresie) zamiast w oparciu o definicję działalności gospodarczej.

4. Zastrzeżenia co do zmiany art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. b Ustawy o CIT

Zaproponowana przez projektodawcę zmiana, podobnie jak wskazane we wcześniejszej części stanowiska do projektu Nowelizacji Ustawy odnoszą się do części dostrzeżonych przez projektodawcę nadużyć, które w praktyce oznaczają traktowanie fundacji rodzinnej nie jako narzędzia sukcesyjnego a podmiotu do prowadzenia działalności gospodarczej. Projekt nie uwzględnia okoliczności sukcesyjnych w przypadkach dotyczących przeniesienia przez fundatora mienia do fundacji rodzinnej tak by zapewnić jego utrzymanie w stanie niezmienionym po śmierci fundatora, dla których istnieje uzasadnienie do wynajmu w celu realizacji poza fundacją rodzinną innych celów gospodarczych z użyciem mienia wniesionego do fundacji rodzinnej. Wybiórcze od strony podatkowej traktowanie tych zdarzeń, bez szerszego omówienia konsekwencji prawnych wprowadzenia zmian podatkowych może zaprzepaścić cele sukcesyjne.

W przypadku natomiast zmiany dotyczącej najmu mieszkaniowego, choć samą słuszność propozycji Nowelizacji należy poprzeć, to projektodawca nie uwzględnia istniejących lub powstających zmian gospodarczych na rynku nieruchomościowym dotyczących wynajmu apartamentów czy formy wynajmu typu wynajem akademików.

Powyższe wzmacnia jedynie **postulat rozpoczęcia analizy z udziałem strony społecznej na potrzeby OSR i wspólne przygotowanie zmian prawnopodatkowych które poprawią i wesprą prawidłowe wykorzystanie fundacji rodzinnej**, a nie będą wzmacniać powstałą patologię i utrzymujące się błędne przekonanie w obrocie gospodarczym, że fundacja rodzinna służy do prowadzenia działalności gospodarczej.

To podstawowe niezrozumienie przez dużą część reprezentantów obrotu gospodarczego natury fundacji rodzinnej powinno być punktem wyjścia dla wszystkich interesariuszy Ustawy, by poprawić politykę informacyjną, jakość i spójność wydawanych interpretacji podatkowych (jak wiele interpretacji podatkowych utrwała bowiem błędną wykładnię merytoryczną przepisów, jak np. te dotyczące możliwości zmian funduszu założycielskiego), i dopiero po pełnej analizie wykładni i stosowania przepisów prawa, ocenie skutków proponowanych zmian podatkowych dla realizacji podstawowego celu sukcesji mienia, dokonywać zmian legislacyjnych.

Z wyrazami szacunku

r. pr. Agnieszka Krysik