



**Opinia Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców
Prawnych dotycząca projektu zmian
ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 509)
w zakresie opodatkowania fundacji rodzinnych**

Wstęp

W związku z publikacją projektu zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych odnoszących się do opodatkowania fundacji rodzinnej, który to projekt został opublikowany w dniu 29 sierpnia 2025 r. w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD293, skierowanym do prac parlamentarnych pod numerem/druk 1753 (Sejm)/ 509 (Senat), dalej „Projekt”, poniżej przedstawiamy stanowisko Ośrodka Badań, Studiów i Legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych odnoszące się do proponowanych zmian w zakresie opodatkowania osiąganych przez fundację rodzinną przychodów z tzw. najmu krótkoterminowego i opodatkowania osiąganych przez fundację rodzinną przychodów ze zbycia mienia przed upływem wskazanego terminu.

Na wstępie, podkreślić należy, że Krajowa Izba Radców Prawnych brała udział w procesie legislacyjnym nad ustawą o fundacji rodzinnej z dnia 26 stycznia 2023 r. (Dz.U. z 2023 r. poz. 326). Pomimo przekazania przez Ministerstwo Finansów Projektu do opiniowania, w ramach konsultacji publicznych ponad dwudziestu, różnym organizacjom, z niewiadomych względów, Projekt nie został udostępniony do opiniowania Krajowej Izbie Radców Prawnych.

Krajowa Izba Radców Prawnych w dniu 24 września 2025 r. złożyła uwagi do projektu przedstawionego w ramach prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD293.



Zasada dobrych praktyk

Respektowanie dobrych praktyk stanowienia prawa

Mając na uwadze dane przekazane przez Prezesa Sądu Okręgowego w Piotrkowie Trybunalskim na dzień 01 października 2025 r. w okresie od 22 maja 2023 r. do 01 października 2025 r. do rejestru fundacji zostało wpisanych 2940 fundacji rodzinnych. Natomiast, w powyżej przytoczonym okresie wpłynęło 4954 wniosków o rejestrację, zgodnie z czym ponad dwa tysiące fundacji rodzinnych jest w procesie rejestracji. W samym roku 2025 wpłynęły 1822 wnioski o rejestrację. Niniejsze dane świadczą, nie tylko o dużym zainteresowaniu tą instytucją prawną, mającą na celu zabezpieczyć ciągłość i trwałość polskich firm rodzinnych w perspektywie wielopokoleniowej, ale również o racjonalnej, wypracowanej w oparciu o kompromis konstrukcji przepisów zarówno ustawy o fundacji rodzinnej, jak i tzw. przepisów podatkowych.

Zgodnie z art. 143 ustawy o fundacji rodzinnej, Rada Ministrów po upływie trzech lat od dnia wejścia w życie ustawy o fundacji rodzinnej dokona przeglądu funkcjonowania poszczególnych przepisów tej ustawy. Następnie przedłoży Senatowi i Sejmowi stosowną informację o skutkach jej obowiązywania, wraz z ewentualnymi propozycjami zmian legislacyjnych. Podkreślić, należy że niniejsza forma oceny skutków regulacji, tzw. OSR, została wprowadzona do projektu niniejszej ustawy o fundacji rodzinnej w trakcie prac legislacyjnych w Senacie, jako mechanizm ustawowej kontroli, weryfikacji, a także propozycji co do zmian zagadnień sfery prawa prywatnego i podatkowego, które zostały zidentyfikowane w związku z praktycznym aspektem stosowania ustawy o fundacji rodzinnej. Ustawowy termin, zgodnie z którym stosowne propozycje powinny zostać przedstawione przez Radę Ministrów przypada na datę po 22 maja 2026 r.

Mając na uwadze takie zasady jak zasada zaufania obywateli do państwa oraz zasada stabilności prawa, należy wyrazić sprzeciw co do nierespektowania przez Ministerstwo Finansów norm ustawowych i wynikających z nich oczekiwań zainteresowanych podmiotów i osób. Wszelkie próby, a przedstawiony Projekt nie jest pierwszą propozycją zmian odnośnie do ustawy o fundacji rodzinnej, które potencjalnie wprowadzają ograniczenia lub obciążenia dla fundacji lub jej beneficjentów, przed upływem 3 letniego okresu, wynikającego z art. 143 ustawy o fundacji rodzinnej, podważają zaufanie obywateli do państwa.

Ponownie podkreślić należy, że celem wprowadzenia do polskiego porządku prawnego instytucji fundacji rodzinnej, było kompleksowe wzmocnienie narzędzi prawnych do przeprowadzenia procesów sukcesyjnych poprzez dodanie do systemu prawa instytucji służącej do gromadzenia rodzinnego majątku, pozwalającego na zatrzymanie kapitału w kraju na wiele pokoleń oraz zwiększenie potencjału krajowych inwestycji. Fundacja rodzinna ma minimalizować ryzyko nieudanej sukcesji i gwarantować kontynuację działalności biznesowej.



OŚRODEK BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

Przekazanie majątku, w tym firmy rodzinnej, fundacji rodzinnej ma chronić go przed podziałem, umożliwić jego pomnażanie, a więc także czerpanie z niego korzyści, które będzie można przeznaczyć na pokrycie kosztów utrzymania osób wskazanych przez fundatora. Nie można tracić z oczu faktu, że duże grono polskich przedsiębiorców wciąż rozważa skorzystanie z niniejszej instytucji. Spora część z nich korzysta z instytucji fundacji, w ramach zagranicznych jurysdykcji.

Naszym zdaniem, racjonalny ustawodawca powinien nie tylko kierować się dobrymi praktykami, ale przede wszystkim przestrzegać ustawowych norm prawnych. Zaproponowanie ewentualnych, kompleksowych zmian zarówno w sferze prawa prywatnego jaki i podatkowego, wspólnie wypracowanych zwłaszcza ze środowiskami skupionymi wokół polskiej przedsiębiorczości rodzinnej, po 22 maja 2026 r., niewątpliwie będzie rozwiązaniem, stanowiącym kompromis i respektowaniem przyjętych wspólnie zasad. Instytucja fundacji rodzinnej, cieszy się dużą popularnością w ramach jurysdykcji zagranicznych, z których też to rozwiązań korzystali i korzystają przedstawiciele polskich firm rodzinnych. Jeżeli, zgodnie z deklaracjami Ministerstwa Finansów, celem jest stworzenie rozwiązań, aby „polski kapitał powrócił nad Wisłę”, to naszym zdaniem, działania oraz komunikacja dotycząca Projektu, nie sprzyjają niniejszemu.

Na koniec, nie można odmówić zasadności argumentacji Ministerstwa, że identyfikuje się, instrumentalne wykorzystanie fundacji rodzinnej, wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, poprzez tworzenie sztucznych, niesukcesyjnych struktur zależności pomiędzy fundatorem, beneficjentem oraz podmiotami z nimi powiązanymi. Nie kwestionujemy również, prawa do wprowadzania zmian uszczelniających system podatkowy, które z jednej strony będą służyły właściwemu, mającemu za cel gromadzenie, reinwestowania i spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów korzystaniu z instytucji fundacji rodzinnej oraz piętnowaniu struktur motywowanych wyłącznie celem tzw. optymalizacji podatkowej. Niemniej jednak, niniejsze powinno nastąpić zgodnie z zasadami wyrażonymi w przytoczonym art. 143 ustawy o fundacji rodzinnej. Co więcej w oparciu o konkretne dane m.in. z postępowań podatkowych tj. ile ich zostało wszczętych, jakie uszczuplenia zostały zidentyfikowane, tak aby merytorycznie można było wypracować najkorzystniejsze rozwiązania. Na pewno termin 14 dniowych konsultacji, argumentowany przez Ministerstwo Finansów pilną koniecznością zmian, związanych z uszczelnieniem przepisów podatkowych oraz przeciwdziałaniem praktykom unikania agresywnego opodatkowania, powoduje pytania, o racjonalne, partnerskie traktowanie adresatów przedmiotowej instytucji – czyli polskich firm rodzinnych.

Zmiany w art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. b i c ustawy CIT – opodatkowanie osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów z tzw. najmu krótkoterminowego

„8. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów:

1) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest:

a) przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składnik majątku służący prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1, wynosi co najmniej 5%,

b) budynek mieszkalny, budynek o funkcji mieszanej w części dotyczącej funkcji mieszkalnej, lokal mieszkalny lub ich część, chyba że są wynajmowane bezpośrednio przez fundację rodzinną wyłącznie na cele mieszkaniowe, przy czym ciężar dowodu, że ten budynek, lokal lub ich część są wynajmowane bezpośrednio wyłącznie na cele mieszkaniowe, spoczywa na fundacji rodzinnej,

c) lokal, inny niż określony w lit. b, przeznaczony do całonocnego zakwaterowania;

Problematyka tego zagadnienia „najmu krótkoterminowego” była i jest przedmiotem licznych „sporów” pomiędzy podatnikami, tj. wnioskodawcami w ramach tzw. wniosków o wydanie interpretacji podatkowej przez Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej. Dyrektor KIS konsekwentnie prezentuje stanowisko, że działalność fundacji rodzinnej, polegająca na wykorzystywaniu swoich aktywów do czynności najmu krótkoterminowego, nie jest tzw. preferowaną działalnością fundacji rodzinnej (wykonywaną w ramach art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej), a tym samym zwolnioną z podatku dochodowego od osób prawnych. Tak m.in. w interpretacjach z dnia 22 listopada 2023 r. (0111-KDIB1-2.4010.428.2023.1.EJ.), z dnia 19 grudnia 2023 r. (0111-KDIB1-3.4010.662.2023.2.AN), z dnia 08 grudnia 2023 r. (0111-KDIB1-2.4010.464.2023.1.EJ, z dnia 16 września 2024 r.(0111KDIB12.4010.448.2024.1.DP), z dnia 16 grudnia 2024 r. (0111-KDIB1 2.4010.585.2024.2.EJ) oraz z dnia z dnia 31 marca 2025 r. (0111-KDIB1-2.4010.105.2025.1.EJ). Przy czym, wielokrotnie stanowisko Dyrektora KIS było kwestionowane, a tym samym uchylane przez Wojewódzkie Sądy Administracyjne, m.in. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 czerwca 2024 r., sygn. I SA/Gd 219/ 24, wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 marca 2025 r., sygn. I SA/Wr 807/24, czy też wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 kwietnia 2025 r. sygn. I SA/Gl 1191/24.

Fundatorzy czy też przyszli fundatorzy mieli albo powinni mieć świadomość co do funkcjonującego sporu w zakresie tematyki „najmu krótkoterminowego”, rozumianego jako przede wszystkim krótkoterminowy najem lokali mieszkalnych tj. domki letniskowe, apartamenty, tzw. apartamenty w systemie condo, W związku z czym podmioty, które



OSRODEK BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

decydowały się na prowadzenie tego rodzaju działalności gospodarczej, musiały liczyć się z potencjalnymi konsekwencjami ze strony organów skarbowych.

Natomiast, w ramach Projektu zaproponowano modyfikację, której zdecydowanie nie można określić jako tzw. „doprecyzowanie” zakresu przychodów z najmu lub dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze. Mianowicie, według propozycji Ministerstwa Finansów, rozwinętej w uzasadnieniu projektu nowelizacji ustawy o CIT - *zwolnienie podatkowe znajdzie zastosowanie jedynie w przypadku najmu stricte mieszkaniowego (najmu długoterminowego) – tzn. sytuacji, gdy fundacja rodzinna wynajmuje wskazane w przepisie nieruchomości osobom fizycznym na ich własne potrzeby mieszkaniowe. Natomiast wszelkie inne formy wykorzystania nieruchomości – takie jak najem krótkoterminowy, świadczenie usług zakwaterowania (np. w ramach apartamentów na doby czy tzw. condohoteli), wynajem na cele działalności gospodarczej lub komercyjnej – będą objęte opodatkowaniem CIT.*

Konsekwencją powyższej propozycji jest fakt, że wiele fundacji rodzinnych, które zostały wyposażone w nieruchomości, zwłaszcza te tzw. komercyjne, które są przedmiotem umów najmu lub dzierżawy, dla podmiotów trzecich, zostaną pozbawione zwolnienia z podatku dochodowego z tego źródła przychodu. Takie podejście Ministerstwa Finansów jest również w opozycji, do „ukształtowanego”, na podstawie wielu, pozytywnych interpretacji stanowiska Dyrektora KAS, m.in. z dnia 25 listopada 2024 r., (0111-KDIB3-1.4012.521.2024.4.ICZ), z dnia 30 grudnia 2024 r. (0111-KDIB3-3.4012.578.2024.1.AM), z dnia 22 stycznia 2025 r. (0114-KDIP1-1.4012.778.2024.2.ESZ), z dnia 26 maja 2025 r. (0112-KDIL1-3.4012.135.2025.2.MG). Dotyczyły one przede wszystkim wnoszenia do fundacji rodzinnych przez fundatora, czy też inne podmioty przedsiębiorstw lub zorganizowanych części przedsiębiorstw zajmujących się przede wszystkim najmem komercyjnym nieruchomości.

Co więcej organy nie kwestionowały, a tym bardziej nie postulowały, że prowadzenie działalności w zakresie najmu, dzierżawy nieruchomości, dla celów komercyjnych, nie będzie traktowane jako tzw. preferowana, a tym samym zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych działalność gospodarcza fundacji rodzinnej. Trudno racjonalnie argumentować, wymóg bezpośredniego prowadzenia wynajmu nieruchomości mieszkalnych przez fundację rodzinną. Jeżeli projektodawca chciał ograniczyć czerpanie przez fundacje rodzinne dochodów z najmu krótkoterminowego, mógł to zrobić poprzez wprowadzenie ograniczenia co do sposobu wykorzystania nieruchomości stanowiących jej własność.

W naszej ocenie proponowane rozwiązanie jest niespójne, gdyż różnicuje dochody w istocie tego samego rodzaju (czynsze najmu) według kryterium, które nie jest celowe w świetle założeń przyświecających instytucji fundacji rodzinnej. Celem fundacji jest zabezpieczenie i pomnażanie majątku rodzinnego, czego przejawem może być min. wynajem. Czy jest to wynajem długo czy krótko terminowy, czy na cele mieszkaniowe, czy inne nie wydaje się to

OSRODEK BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

wpływać na ogólny cel fundacji i charakter przychodu czynszowego jako przychodu o charakterze pasywnym.

Mając na uwadze powyższe, postulujemy doprecyzowanie definicji najmu krótkoterminowego, poprzez wskazanie przesłanek, których spełnienie kwalifikuje dany rodzaj najmu jako krótkoterminowy. Posłużenie się samą definicją „cele mieszkaniowe” w przyszłości powodować będzie pole do interpretacji. Odnosząc się do uzasadnienia Projektu jako główny powód tzw. zmian uszczelniających podano przede wszystkim stany faktyczne zidentyfikowane w ramach interpretacji podatkowych. Z analizy wszystkich wydanych interpretacji podatkowych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej nie można wywieść, iż organ skarbowy kwestionował stany faktyczne odnoszące się np. do najmu komercyjnego, co zostało wykazane na podstawie powyżej przytoczonych interpretacji. Dyrektor KIS konsekwentnie oponował przeciwko prowadzeniu przez fundację rodzinne działalności stricte hotelarskiej lub jej pochodnych form. W związku z tym, zachowując transparentność dotychczasowego stanowiska i deklaracji, zmiana jaka powinna nastąpić, powinna brzmieć w następujący sposób:

Propozycja brzmienia art. 6 ust 8 ust. 1 CIT:

„8. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodziną przychodów:

1) z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest:

a) przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składnik majątku służący prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1, wynosi co najmniej 5%,

*lit. b) **najmie krótkoterminowym – oznacza to krótkotrwale, bezpośrednio wynajmowanie lub udostępnianie mieszkań, pokoi i innych lokali, na cele zakwaterowania, w szczególności usług zaklasyfikowanych w dziale 55 PKWiU;***

lit. c) usunięte.

Reasumując, zaproponowana zmiana w Projekcie jest za daleko idąca i niosąca wiele negatywnych konsekwencji, dla funkcjonujących fundacji rodzinnych. Wiele z nich funkcjonuje w oparciu o model biznesowy polegający na gromadzeniu nieruchomości i uzyskiwaniu dochodów z ich najmu, dzierżawy. Jest to jeden z najbardziej popularnych wśród obywateli sposobów na kumulowanie i pomnażanie kapitału. Dysponowanie papierami wartościowymi, czy udziałami, akcjami, ogółem praw i obowiązków przez fundację rodzinną, oraz uzyskiwaniem z nich beneficjów w postaci zysków/dywidend, nie różni się w żaden sposób od uzyskiwaniem czynszu w przypadku najmu/dzierżawy nieruchomości. Jest to klasyczny przykład tzw. pasywnej działalności wykonywanej przez fundację rodzinną, zgodnie z założeniami, wolą ustawodawcy oraz środowisk firm rodzinnych biorących udział w trakcie

OŚRODEK BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

prac legislacyjnych nad ustawą o fundacji rodzinnej. W przypadku najmu, to najemca, a nie fundacja rodzinna, prowadzi aktywną działalność gospodarczą. Pozostaje ona, jedynie pasywnym odbiorcą czynszu, co jest w pełni zgodne z jej rolą jako podmiotu zarządzającego majątkiem. Nie można tracić również z optyki aspektu techniki legislacyjnej. Rzekoma zmiana ma nastąpić w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, a nie w ustawie o fundacji rodzinnej, zwłaszcza w kontekście brzmienia art. 5 ust 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej. Dowodzi to, o czym była mowa na początku niniejszej opinii, że wszelkie zmiany, modyfikacje, powinny następować systemowo w ramach OSR, w oparciu o dialog i dyskusję.

Zmiany w art. 6 ust. 8 pkt 2 ustawy CIT – opodatkowanie osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów ze zbycia mienia przed upływem wskazanego terminu

„8. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów:

2) ze zbycia mienia wniesionego lub przekazanego nieodpłatnie do fundacji rodzinnej lub nabytego przez fundację rodzinną od podmiotu powiązanego w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z fundacją rodzinną, jeżeli zbycie to nastąpiło przed upływem 36 miesięcy licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło to wniesienie, przekazanie lub nabycie;

3) z udziału w:

a) spółce niebędącej osobą prawną lub

a) funduszu inwestycyjnym, spółdzielni lub podmiocie, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, jeżeli ich przychody, koszty, dochody lub straty są traktowane jako, odpowiednio, osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną.”;

W naszej ocenie proponowana karencja na zbycie aktywów nabytych nieodpłatnie (w domyśle od fundatora lub beneficjenta) jest zbyt daleko idącym instrumentem w stosunku do zakładanego celu (uniemożliwienia nadużyć w obszarze unikania opodatkowania). Skoro celem fundacji rodzinnej jest ochrona majątku, to należy ocenić raczej nie fakt zbycia majątku przez fundację, lecz to co dzieje się ze środkami z tego zbycia, w szczególności czy jest są one zwrotnie dystrybuowane do fundatora/beneficjentów z preferencyjną stawką (15%) podatku. Jeżeli takiej dystrybucji nie ma a uzyskane środki ze zbycia aktywów są reinwestowane – trudno dostrzec w takiej sytuacji nadużycie i niedozwolone uchylanie się od opodatkowania. Dodatkowo w praktyce mogą występować sytuacje w których zbycie aktywów jest naturalne



OŚRODEK BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

i związane z sytuacją rynkową – przykładowo, jeżeli przedmiotem majątku rodzinnego jest pakiet różnych akcji spółek notowanych publicznie o zmiennym składzie (zmieniającym się także przed wniesieniem do fundacji rodzinnej) – zbywanie jednych akcji i nabywanie innych - jest tu naturalnym elementem zwykłej strategii inwestycyjnej, niezwiązanej z uchylaniem od opodatkowania. Wprowadzenie również lock-up do papierów wartościowych, jest sprzeczne z zasadami rynkowymi, zwłaszcza w kontekście dynamiki zmian i trendów zarówno lokalnych jak i globalnych. Zdecydowanie wpłynie to na płynność fundacji rodzinnej, ograniczy możliwości inwestycyjne i spowoduje, że przez okres lock-up fundacja rodzinna nie będzie pełnoprawnym uczestnikiem rynku kapitałowego w zakresie posiadanych papierów wartościowych.

Zgodnie z Projektem, fundacja rodzinna zapłaci 19% podatek CIT od zbycia majątku, który nabyła nieodpłatnie, w wyniku wniesienia wkładu na fundusz założycielski lub od podmiotu powiązanego, jeśli sprzedaż nastąpi w ciągu 3 lat od końca roku, w którym fundacja nabyła majątek. W praktyce oznacza to, że 19% CIT zostanie naliczony od przychodu fundacji rodzinnej, która nie będzie mogła odliczyć kosztów nabycia majątku (bo majątek nabyła nieodpłatnie). Można zobrazować to przykładem: Fundator daruje fundacji rodzinnej pakiet akcji. Wkrótce potem fundator niespodziewanie umiera, a jego rodzina, aby sfinansować bieżące funkcjonowanie fundacji rodzinnej, musi sprzedać akcje. Fundacja zapłaci wówczas 19% CIT od całego przychodu ze sprzedaży, bez możliwości uwzględnienia kosztów ich nabycia. Tymczasem, gdyby fundator zapisał akcje rodzinie w testamencie, mogliby oni sprzedać je z rozpoznanem kosztów historycznego zakupu, a dopiero potem przekazać środki do fundacji rodzinnej.

Oczywistym jest zatem, że projektowane przepisy uderzają także w fundacje rodzinne, które nie powstały w celach optymalizacyjnych, lecz po prostu mają kontynuować inwestycje rozpoczęte przez fundatora lub są zmuszone do sprzedaży majątku. Co więcej Szef Krajowej Administracji Skarbowej w ramach pisma z dnia 13 września 2025, sygn. DKP2.8082.2.2024, będącego tzw. opinią zabezpieczającą, nie wykluczył, a wręcz potwierdził, że fundacja rodzinna może dokonać rozporządzenia kluczowego dla niej aktywa, w krótkim okresie od upływu terminu od jego wniesienia. Kluczowy był aspekt, co zostanie uczynione ze środkami finansowymi uzyskanymi z jego sprzedaży. W ramach przytoczonej tzw. opinii zabezpieczającej wnioskodawca przedstawił szczegółowy plan reinwestowania środków uzyskanych ze sprzedaży akcji przez fundację rodzinną.

Powyższy przykład pokazuje, że ilość potencjalnych stanów faktycznych jest nie do przewidzenia, natomiast ustawowe wprowadzanie okresu tzw. lock up na zbycie aktywa, może negatywnie wpływać na jeden z podstawowych celów, jaki przyświeca powołaniu fundacji rodzinnej, który został unormowany w art. 2 ust. 2. ustawy o fundacji rodzinnej, tj. reinwestowanie majątku wniesionego lub nabytego przez fundację rodzinną.



OŚRODEK BADAŃ, STUDIÓW I LEGISLACJI KRAJOWEJ RADY RADCÓW PRAWNYCH

KRAJOWA IZBA RADCÓW PRAWNYCH | ul. Powązkowska 15, 01-797 Warszawa | tel.: 22 300 86 40 | kirp@kirp.pl | NIP 5261043011

W naszej ocenie proponowana karencja na zbycie aktywów nabytych nieodpłatnie (w domyśle od fundatora lub beneficjenta) jest zbyt daleko idącym instrumentem w stosunku do zakładanego celu (uniemożliwienia nadużyć w obszarze unikania opodatkowania). Skoro celem fundacji rodzinnej jest ochrona majątku, to należy ocenić raczej nie fakt zbycia majątku przez fundację, lecz to co dzieje się ze środkami z tego zbycia, w szczególności czy jest on zwrotnie dystrybuowany do fundatora/beneficjentów z preferencyjną stawką (15%) podatku. Jeżeli takiej dystrybucji nie ma a uzyskane środki ze zbycia aktywów są reinwestowane – trudno dostrzegać w takiej sytuacji nadużycia i niedozwolonego uchylania się od opodatkowania. Dodatkowo w praktyce mogą występować sytuacje w których zbycie aktywów jest naturalne i związane z sytuacją rynkową – przykładowo jeżeli przedmiotem majątku rodzinnego jest pakiet różnych akcji spółek notowanych publicznie o zmiennym składzie (zmieniającym się także przed wniesieniem do fundacji rodzinnej) – zbywanie jednych akcji i nabywanie innych - jest tu naturalnym elementem zwykłej strategii inwestycyjnej, nie związanej z uchylaniem od opodatkowania.

Ministerstwo w Projekcie argumentowało, że wprowadzenie okresu 36 miesięcznego jest analogią do mechanizmów przewidzianych zarówno w ustawie o CIT – tj. dwuletni okres nieprzerwanego posiadania udziałów lub akcji w polskiej spółce holdingowej oraz w ustawie o PIT – tj. ulga mieszkaniowa, warunek posiadania nieruchomości przez okres co najmniej 5 lat. Biorąc pod uwagę rzeczony argument analogii, fundacja rodzinna jako osoba prawna, powinna zostać objęta okresem dwuletnim – tożsamym dla spółki holdingowej.

Rozwiązaniem, które można określić „kompromisowym”, byłoby zastosowanie mechanizmu, który powodowałby, że w przypadku wypłaty z fundacji rodzinnej środków uzyskanych z rozporządzenia przez fundację rodzinną aktywa wniesionego lub przekazanego nieodpłatnie do fundacji rodzinnej lub nabytego przez fundację rodzinną od podmiotu powiązanego, zastosowanie miałyby stawka sankcyjna w wysokości 25% podatku CIT. Wówczas, takie rozwiązanie nie krępowałoby możliwość reinwestowania, zwłaszcza aktywów wniesionych przez fundatora, celem pomnażania majątku fundacji rodzinnej. Natomiast stawka sankcyjna, w wysokości 25 % CIT wpisywałaby się w argumentację uszczelnienia przepisów podatkowych, celem wyeliminowania sytuacji, w ramach których fundacja rodzinna służyłaby jako podmiot pośredniczący w transakcjach gospodarczych, mających na celu optymalizację podatkową.

Modyfikacja propozycji brzmienia art. 6 ust 8 pkt CIT poprzez pozostawienie go w dotychczasowym kształcie.

Propozycja brzmienia art. 24 r. CIT:

1. W zakresie w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej stawka podatku, o którym mowa w art. 19, wynosi 25% podstawy opodatkowania.



2. Do fundacji rodzinnej, o której mowa w ust. 1, przepis art. 15 ust. 2 stosuje się odpowiednio.

3. Do fundacji rodzinnej, o której mowa w ust. 1, nie stosuje się zwolnień i odliczeń określonych w art. 17-18f.

4. Podatek dochodowy od przekazanego lub postawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio:

1) świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej,

2) mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej,

- wynosi 25% podstawy opodatkowania, jeżeli świadczenie lub mienie w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej dotyczy składników majątku, uzyskanych przez fundację rodzinną w wyniku zbycia mienia wniesionego lub przekazanego nieodpłatnie do fundacji rodzinnej przez podmiot powiązany w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, o ile ich przekazanie lub pozostawienie do dyspozycji następuje w okresie 24 miesięcy od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło to wniesienie lub przekazanie.

Podsumowanie

Konkludując, Ośrodek Badań, Studiów i legislacji Krajowej Rady Radców Prawnych, nie oponuje wprowadzeniu racjonalnych i adekwatnych rozwiązań mających na celu eliminowanie systemowych nieprawidłowości, jeżeli faktycznie mają miejsce. Oceniamy w związku z tym, że proponowane rozwiązania są w większości nadmiarowe, a tym samym nieproporcjonalne, co łączy się przede wszystkim z różnicą dotyczącą tego, co w istocie jest niedozwolonym uchylaniem się od opodatkowania i wykroczeniem poza cele działania fundacji rodzinnej. W naszej ocenie punktem wyjścia powinny być konsultacje i wspólne uzgodnienia dotyczące właściwych celów fundacji rodzinnej i – w konsekwencji – sposobów ich realizacji, a następnie ocena konkretnych rozwiązań, które mają zabezpieczać realizację tych celów bez ryzyka nadużyć.

Wobec powyższego zgłaszamy gotowość uczestniczenia w obradach Komisji celem wsparcia w projektowaniu właściwych rozwiązań prawnych.

Autorzy opinii:

r.pr. Piotr Aleksiejuk

r.pr. Jacek Miłaszewski