



5 stycznia 2023 r.

Szanowny Pan Tomasz Grodzki

Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskie

Szanowny Pan Pan Krzysztof Kwiatkowski

Przewodniczący Komisji Ustawodawczej Senatu Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowna Pani Maria Koc

Przewodnicząca Komisji Gospodarki Narodowej i Innowacyjności

Dot.: Ustawa o fundacji rodzinnej (druk senacki nr 888, druki sejmowe nr 2798, 2853 i 2853-A)

Szanowni Państwo,

W związku z przyjęciem przez Sejm w dniu 14 grudnia 2022 r. ustawy o fundacji rodzinnej i skierowaniem jej do rozpatrzenia przez Senat oraz zaplanowanym posiedzeniem Komisji Ustawodawczej oraz Komisji Gospodarki Narodowej i Innowacyjności, niniejszym przesyłam kilka kwestii pod rozwagę.

Pomimo ogólnej pozytywnej oceny ustawy, chcielibyśmy zwrócić Państwa uwagę na kilka aspektów, które w naszej ocenie, utrudniają jednoznaczną interpretację przepisów bądź są sprzeczne z interesem i celem fundacji rodzinnej, a przez to mogą zmniejszyć zainteresowanie przedsiębiorców tym rozwiązaniem.

I. Kwestie prawne:

1. Art. 83 ustawy

W przypadku gdy fundacja rodzinna nie została wpisana do rejestru fundacji rodzinnych w terminie sześciu miesięcy od dnia sporządzenia aktu założycielskiego albo ogłoszenia testamentu, albo w przypadku gdy postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania stało się prawomocne, fundacja rodzinna w organizacji ulega rozwiązaniu.

PricewaterhouseCoopers Polska Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp. k., ul Polna 11, 00-633
Warszawa, Polska, T: +48 (22) 746 4000, F: +48 (22) 742 4040, www.pwc.pl

PricewaterhouseCoopers Polska Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp. k. jest wpisana do Krajowego Rejestru Sądowego prowadzonego przez Sąd Rejonowy dla m.st. Warszawy pod numerem KRS 0000270501, NIP 7010051646. Siedziba Spółki mieści się w Warszawie przy ulicy Polnej 11.

Wskazany powyżej 6 miesięczny termin, po którym fundacja rodzinna w organizacji ulega rozwiązaniu jest zbyt rygorystyczny i nie znajduje uzasadnienia, także w świetle dalszych przepisów ustawy. Przepis nakłada sankcję w postaci rozwiązania fundacji rodzinnej w sytuacji pozostającej poza kontrolą fundatora bądź zarządu, czyli braku wpisu fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych w terminie 6 miesięcy od dnia sporządzenia aktu założycielskiego albo ogłoszenia testamentu. Ani fundator ani zarząd, nawet przy zachowaniu najwyższej staranności, nie mają wpływu na tempo procedowania po stronie organu odpowiedzialnego za prowadzenie rejestru fundacji rodzinnych, czyli Sądu Okręgowego w Piotrkowie Trybunalskim.

Art. 89 ust. 1 ustawy mówi **o nie zgłoszeniu fundacji rodzinnej do sądu rejestrowego w terminie wskazanym w art. 83 ustawy**. Zatem, art. 83 dla zachowania spójności regulacji, także powinien wskazywać na 6 miesięczny okres na zgłoszenie wniosku o wpis fundacji rodzinnej do właściwego rejestru. Ponadto, analogiczny przepis Kodeksu Spółek Handlowych, na którym wzorowany był przepis art. 83, tj. art. 169 § 1 także wskazuje na sankcję w postaci rozwiązania umowy spółki w przypadku braku zgłoszenia spółki do rejestru w terminie 6 miesięcy od dnia zawarcia umowy spółki. Jeżeli zawiązanie spółki nie zostało zgłoszone do sądu rejestrowego w terminie sześciu miesięcy od dnia zawarcia umowy spółki albo jeżeli postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania stało się prawomocne, umowa spółki ulega rozwiązaniu.

Wobec powyższego, wydaje się, że brzmienie art. 83 ustawy stanowi oczywistą omyłkę. Dla uniknięcia rozbieżności i wątpliwości interpretacyjnych, wnioskujemy o skorygowanie brzmienia wskazanego przepisu na obecnym etapie prac. W naszej ocenie przepis powinien brzmieć następująco:

Art. 83 W przypadku gdy fundacja rodzinna nie została zgłoszona do rejestru fundacji rodzinnych w terminie sześciu miesięcy od dnia sporządzenia aktu założycielskiego, albo ogłoszenia testamentu albo w przypadku gdy postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania stało się prawomocne, fundacja rodzinna w organizacji ulega rozwiązaniu.

2. Art. 115 ust. 1 pkt 3 ustawy

W treści opinii do ustawy o fundacji rodzinnej z dnia 2 stycznia br. przygotowanej przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Senatu, w pkt 34 słusznie zostało wskazane, że żaden przepis merytoryczny dotyczący fundacji rodzinnej nie przyznaje tej fundacji prawa (nie przewiduje możliwości) do utworzenia jednostki terenowej, a uprawnienie w tym zakresie wynika wyłącznie z przepisu, określającego zakres danych wpisywanych do rejestru fundacji. W związku z tym, dla zapewnienia spójności regulacji, zostały zaproponowane poprawki, na podstawie których fundacji zostanie przyznane uprawnienie do tworzenia jednostek terenowych.

Mając jednak na względzie funkcję i cel fundacji rodzinnej, w tym ochronę i konsolidację majątku rodzinnego, wskazujemy, iż wątpliwe jest, aby fundatorzy powoływali jednostki

terenowe fundacji rodzinnej, jako nie znajdujące praktycznego zastosowania w zarządzaniu mieniem posiadanym przez fundację. Ewentualne tworzenie jednostek terenowych przyczyniłoby się jedynie do wzrostu kosztów prowadzenia fundacji rodzinnej, bez zapewnienia wymiernych korzyści.

W związku z powyższym, jako alternatywne rozwiązanie do zaproponowanego przez Biuro Legislacyjne, mające na celu uproszczenie przepisów, proponujemy całkowitą rezygnację z możliwości ustanowienia jednostek terenowych przez fundację rodzinną oraz następujące brzmienie komentowanego przepisu:

*Art. 115 ust. 1. W rejestrze fundacji rodzinnych dla każdej fundacji rodzinnej wpisuje się:
3) siedzibę i adres;*

II. Kwestie podatkowe:

1. Estoński CIT w spółkach, w których fundator/beneficjenci są współnikami

Wprowadzając do krajowego porządku prawnego fundację rodzinną, w przepisach nie wyłączono regulacji przewidzianej w artykule 28j pkt 4) ustawy o CIT, zgodnie z którą, z estońskiego CIT nie mogą korzystać spółki, w których choćby jeden ze współników - osób fizycznych - posiada status fundatora lub beneficjenta fundacji lub trustu. Przepis ten został wprowadzony w okresie, gdy instytucja fundacji rodzinnej nie była znana prawu polskiemu, a zatem dotyczył fundatorów i beneficjentów fundacji lub trustów zagranicznych. Nie jest nam znane racjonalne uzasadnienie dla funkcjonowania tej regulacji nawet w obecnym porządku prawnym, gdyż z niewiadomych względów dyskryminuje ona osoby fizyczne, wykazujące jakiegokolwiek związku z zagranicznymi fundacjami prywatnymi. W przypadku wejścia w życie przepisów o fundacji rodzinnej, pozostawienie w mocy tej zasady spowoduje, iż polscy przedsiębiorcy nie będą mogli jednocześnie być udziałowcami w spółkach opodatkowanych estońskim CIT i ulokować innych swoich aktywów (w tym innych spółek, nie korzystających z estońskiego CIT) w polskiej fundacji rodzinnej, gdyż spowoduje to utratę prawa do estońskiego CIT dla spółek, w których są współnikami.

Estoński CIT stał się bardzo popularną metodą opodatkowania spółek kontrolowanych wyłącznie przez osoby fizyczne, gdyż umożliwia on reinwestowanie dochodów operacyjnych bez konieczności ponoszenia kosztów podatku dochodowego aż do momentu dystrybucji dywidendy do współników. Wspólnicy spółek opodatkowanych estońskim CIT, nawet takich, które nie miałyby zostać przeniesione do fundacji rodzinnej, staną przed bardzo trudnym wyborem. Uzyskanie bowiem statusu fundatora czy beneficjenta fundacji rodzinnej spowoduje, iż spółki w których są oni współnikami stracą możliwość rozliczania się wg estońskiego CIT. Co więcej, w spółkach wieloosobowych, nawet jeśli jeden ze współników (w tym mniejszościowy posiadający np. 1 udział) będzie posiadał status fundatora lub beneficjenta, spowoduje to, iż cała spółka zostanie wyeliminowana z tego reżimu opodatkowania, co ekonomicznie dotknie pozostałych współników (także w żaden sposób nie powiązanych z fundatorem lub beneficjentem polskiej fundacji rodzinnej i nie mających

żadnego wpływa na to, czy inny współnik zdecyduje się na założenie fundacji lub uzyska status beneficjenta).

W przypadku popularyzacji fundacji rodzinnych (na co zakładamy liczy sam ustawodawca) może okazać się, iż szereg spółek, w których jakiegokolwiek udziały mają beneficjenci fundacji rodzinnej, straci możliwość rozliczania się w reżimie estońskiego CIT, na co pozostali współnicy nie będą mieli żadnego wpływu. Z drugiej strony, szereg osób fizycznych nie zdecyduje się na założenie fundacji rodzinnej tylko i wyłącznie dlatego, iż niektóre z kontrolowanych przez nich spółek, których nie planowali wnieść do fundacji rodzinnej, straciłyby możliwość korzystania z estońskiego CIT.

Na koniec należy zwrócić uwagę, iż status beneficjenta uzyskuje się bez złożenia jakiegokolwiek oświadczenia woli. Dopiero do zrzeczenia się tego statusu konieczne jest złożenie stosownego oświadczenia. A zatem formalnie spółka, w której nawet jeden współnik stanie się choćby na chwilę beneficjentem wbrew swojej woli, utraci możliwość korzystania z estońskiego CIT.

W tym kontekście należy rozważyć wykreślenie z art 28j ust. 1 pkt 4) ustawy o CIT części zdania zaczynającej się od: *nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym*;

Alternatywnie, jeśli ustawodawca zdecydowałby się (z niewiadomych przyczyn) pozostawić powyższe ograniczenie dla beneficjentów i fundatorów fundacji zagranicznych i trustów, należałoby wskazać w tekście ustawy, iż regulacja ta nie dotyczy polskiej fundacji rodzinnej.

Jednocześnie na aprobatę zasługuje utrzymanie wyłączenia możliwości opodatkowania estońskim CIT spółek, których udziałowcami/wspólnikami/akcjonariuszami byłaby fundacja, w tym polska fundacja rodzinna.

2. Podstawa opodatkowania przy rozwiązaniu fundacji rodzinnej

Obecny kształt regulacji przewiduje, iż dystrybucja majątku fundacji do fundatora lub beneficjentów w wyniku jej rozwiązania opodatkowana jest 15% CIT. Jako podstawę opodatkowania przyjęto wartość majątku likwidacyjnego pomniejszoną o wartość podatkową mienia wniesionego przez fundatora. Natomiast przez wartość podatkową mienia, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez fundatora za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty bezpośrednio przed wniesieniem go do fundacji rodzinnej, nie wyższą od wartości rynkowej tego mienia.

Powyższe powoduje, że nawet gdyby fundator otrzymał po rozwiązaniu fundacji dokładnie te same aktywa, które do niej wniósł, będzie to powodować opodatkowanie 15% CIT na poziomie fundacji od przyrostu ich wartości, który wystąpił od dnia ich nabycia przez

fundatora (jeszcze przed wniesieniem do fundacji). Pomimo zatem, iż fundator otrzymałby dokładnie te same prawa lub rzeczy które wniósł, nawet gdyby wartość tego mienia nie wzrosła od dnia ich wniesienia do fundacji, fundacja zobowiązana byłaby odprowadzić z tego tytułu podatek.

Powyższy przepis może powstrzymywać właścicieli przedsiębiorstw rodzinnych przed wyposażaniem fundacji w aktywa w obawie przed nadmiernym opodatkowaniem jej rozwiązania (zjawisko tzw. złotej klatki). W tym kontekście należałoby postulować następujący mechanizm opodatkowania CIT rozwiązania fundacji rodzinnej:

- zwrot do fundatora lub beneficjentów, którzy korzystają ze zwolnienia w PIT na dystrybucji z fundacji (najbliższa rodzina, tzw. grupa o), tych samych aktywów, które zostały wniesione do fundacji przez fundatora, byłby wyłączony z opodatkowania CIT na poziomie fundacji;
- w przypadku wydania fundatorowi lub beneficjentom innych aktywów niż wniesione przez fundatora, obowiązywałaby obecnie przyjęta regulacja, a zatem opodatkowaniu CIT podlegałyby różnica pomiędzy wydatkami historycznymi poniesionymi na nabycie aktywa wniesionego przez fundatora (tzw. wartość podatkowa aktywa w majątku fundatora) a wartością rynkową aktywów wydawanych przez fundację z dnia ich wydania do fundatora/beneficjenta. Powyższe spowoduje, iż w dacie likwidacji fundacji rodzinnej, opodatkowaniu CIT będzie podlegał dochód zrealizowany na zamianie jednego aktywa na inne. Skoro fundacja wydaje inne aktywa niż do niej zostały wniesione, to oznacza iż dokonała ich zbycia w czasie swojego istnienia, a dochód z tego zbycia podlegał zwolnieniu podmiotowemu w okresie funkcjonowania fundacji. Zatem zasadne jest opodatkowanie go zgodne z modelem opodatkowania fundacji.

Dla osiągnięcia tego modelu opodatkowania, proponuje się dodanie w art. 24q ustawy o CIT dodatkowego ustępu o następującej treści:

Nie podlega opodatkowaniu przekazanie lub pozostawienie do dyspozycji tego samego mienia, które zostało wniesione do fundacji rodzinnej, jeśli następuje na rzecz fundatora który dokonał takiego wniesienia lub na rzecz osoby będącej w stosunku do tego fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r. poz. 1043 oraz z 2022 r. poz. 1846 i 2180).

Ponadto proponuje się dodanie na samym końcu ustępu pierwszego art 24q po słowach “wynosi 15% podstawy opodatkowania”, wyrażenia “z zastrzeżeniem ustępu “

Jednocześnie, w celu zapewnienia kontynuacji wartości podatkowej dla w ten sposób zwróconego mienia (powrót do historycznej bazy kosztowej sprzed wniesienia do fundacji

rodzinnej) dla fundatora lub beneficjentów z nim spokrewnionych, w art. 22 ustawy o PIT proponuje się dodanie następującej regulacji (np. w formie nowego ustępu 1v) :

W przypadku otrzymania mienia w sposób, o którym mowa w art. 24q ust. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz .U.), kosztem podatkowym z tytułu odpłatnego zbycia tego mienia jest wartość określona w art. 24q ust. 3 tej ustawy.

3. Nieostrość sformułowania zawartego w Art. 6 pkt. 1 ustawy - zbywanie mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia

Art. 6 pkt. 1) ustawy przewiduje, iż fundacja może zbywać mienie, którego jest posiadaczem lub właścicielem, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia. Przepis ten jest bardzo nieostry. W powiązaniu z zasadą, iż realizacja czynności/transakcji nieprzewidzianych w art 6 Ustawy jest wyłączona ze zwolnienia podmiotowego fundacji z opodatkowania CIT i skutkuje opodatkowaniem dochodu z tej transakcji 25% CIT, przepis ten spowoduje niepewność prawną dla fundacji rodzinnej w zakresie jej reżimu opodatkowania.

Należy zwrócić uwagę, iż w pkt 4) art. 6 wprost wskazano, iż fundacja rodzinna może nabywać i zbywać papiery wartościowe, instrumenty pochodne i prawa o podobnym charakterze. Art. 6 pkt 4) ustawy ma więc umożliwić fundacji rodzinnej aktywną działalność kapitałową, w celu inwestowania środków pieniężnych oraz pomnażania swojego majątku, w szczególności np. poprzez lokowanie środków na giełdzie papierów wartościowych. Powiązanie tych dwóch przepisów wskazuje, iż w pkt 1) ustawodawcy chodzi zapewne o zakaz prowadzenia regularnej działalności handlowej, polegającej na zakupie i odsprzedaży towarów. W tym kontekście proponuje się zmianę tego przepisu w następujący sposób:

nabywania i zbywania mienia, którego jest posiadaczem lub właścicielem, z wyłączeniem zbywania rzeczy, które zostały nabyte przez fundację rodzinną wyłącznie celu ich dalszego zbycia.

Jednocześnie pod roz wagę poddajemy dodanie osobnej jednostki redakcyjnej w tym przepisie, o następującej treści:

przyjmuje się, iż rzecz nie została nabyta wyłącznie w celu jej dalszego zbycia, jeśli fundacja rodzinna była jej właścicielem co najmniej przez rok lub pobierała z tej rzeczy pożytki.

Wydaje się, iż tego typu modyfikacja uniemożliwi prowadzenie działalności strictly handlowej przez fundację (co zapewne jest celem ustawodawcy), a jednocześnie w jasny sposób umożliwi działalność polegającą na lokowaniu nadwyżek finansowych w papiery wartościowe, dla których jedynym sposobem deinvestycji jest ich zbycie.

4. Opodatkowanie fundacji założonej przez kilku fundatorów

Obecny model opodatkowania powoduje, iż w sytuacji założenia fundacji przez kilku fundatorów, możliwe jest jedynie częściowe stosowania zwolnienia w PIT dla dystrybucji na

rzecz fundatora oraz jego osób bliskich. Zwolnienie to stosuje się bowiem uwzględniając proporcję wniesionych wkładów przez danego fundatora do całego majątku wniesionego do fundacji.

Powyższe powoduje, iż w przypadku fundacji założonych przez osoby z rodziny, ale wykazującej dalsze pokrewieństwo niż to, do którego stosujemy pełne zwolnienie w podatku od spadków i darowizn, będą opodatkowane PIT. Co więcej, nawet w przypadku fundacji założonej przez braci, dystrybucje na rzecz ich dzieci lub wnuków, także będą częściowo opodatkowane PIT.

Taki model opodatkowania spowoduje nieatrakcyjność fundacji rodzinnej dla rodzin, w których biznes rodzinny jest w rękach kilku spokrewnionych ze sobą udziałowców (a więc np. biznes w drugim lub trzecim pokoleniu, kontrolowany przez rodzeństwo lub kuzynostwo). Przeniesienie bowiem wszystkich udziałów w takiej spółce do wspólnej fundacji rodzinnej, w celu zapewnienia trwałości biznesu rodzinnego, zwiększy poziom opodatkowania dystrybucji do osób fizycznych w stosunku do obecnej sytuacji.

W tym kontekście proponuje się dodać regulację, iż w sytuacji fundacji założonej przez kilku fundatorów dystrybucje do fundatora oraz jego bliskich z tzw. grupy "o", korzystają z pełnego zwolnienia z PIT do momentu, w którym kwota dystrybucji przekroczy wartość rynkową majątku wniesionego przez tego fundatora (określoną na dzień wniesienia). Dopiero po przekroczeniu tego progu, uruchamiana byłaby zasada proporcjonalnego stosowania zwolnienia w PIT.

5. Przeniesienie majątku ulokowanego w zagranicznych fundacjach prywatnych

Obecny model opodatkowania przewiduje, iż zagraniczna fundacja może przenieść tytułem darowizny majątek do fundacji rodzinnej. Czynność taka będzie zwolniona z opodatkowania CIT na poziomie fundacji rodzinnej.

Z pozoru wydaje się zatem, iż cel zapewnienia możliwości "repatriacji" aktywów ulokowanych w fundacjach zagranicznych jest osiągnięty. Nie wywołuje to bowiem opodatkowania w dacie przeniesienia aktywów do Polski.

Niemniej jednak, taki sposób przeniesiania majątku wpływa negatywnie (zmniejsza) prawa do zwolnienia podatkowego w PIT na dystrybucjach do fundatora i beneficjentów spokrewnionych z fundatorem. Dla przykładu, w sytuacji, w której majątek fundacji będzie składał się w przeważającej części (np. 99,9%) z mienia otrzymanego tytułem darowizny od fundacji zagranicznej, w praktyce zwolnienie z PIT będzie stosowane jedynie do 0,1% dystrybucji z polskiej fundacji rodzinnej.

Taki model podatkowy spowoduje, iż w praktyce nie nastąpi relokacja kapitału ulokowanego w zagranicznych fundacjach do polskich fundacji rodzinnych. W chwili obecnej dystrybucje z fundacji zagranicznej opodatkowane są 20% podatkiem od spadków i darowizn, po relokacji aktywów poziom opodatkowania wzrośnie do prawie 30% (CIT na poziomie fundacji i PIT na poziomie fundatora/beneficjenta).

W tym kontekście pod rozważenie poddajemy wprowadzenie zasady, iż dla celów ustalenia proporcji zwolnienia w PIT, za mienie wniesione przez fundatora polskiej fundacji rodzinnej uważa się także mienie przekazane polskiej fundacji rodzinnej przez fundację zagraniczną, w której był on fundatorem lub też fundatorem była osoba/osoby pozostające z fundatorem polskiej fundacji rodzinnej w relacji rodzinnej, o której mowa w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Jednocześnie pod rozważenie poddajemy wprowadzenie zwolnienia z PIT oraz podatku od spadków i darowizn dla czynności wydania majątku przez fundację zagraniczną polskim podatnikom PIT, pod warunkiem przekazania go do polskiej fundacji rodzinnej w terminie 12 miesięcy od dnia jego otrzymania. Jednocześnie w takiej sytuacji, za wartość podatkową wniesionego przez fundatora mienia, na potrzeby skutków podatkowych w CIT rozwiązania polskiej fundacji rodzinnej, należałoby przyjąć wartość zerową.

W imieniu PricewaterhouseCoopers Polska sp. z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k.

Piotr Woźniakiewicz, Partner, doradca podatkowy nr 10680,

prokurent PricewaterhouseCoopers Polska spółka z ograniczoną odpowiedzialnością sp.k.