



Ustawa o fundacji rodzinnej

- uwagi do ustawy o obligacjach, ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw Sejmu RP z dnia 9 marca 2023 roku - Druk nr 939

10 marca 2023 r.

Szanowny Pan Marszałek Senatu RP

Tomasz Grodzki

Szanowny Pan Przewodniczący Komisji
Budżetu i Finansów Publicznych Kazimierz
Kleina

Warszawa, 13 marca 2023 r.

Szanowni Państwo

W związku z przyjęciem przez Sejm RP w dniu 9 marca 2023 r. ustawy o zmianie ustawy o obligacjach, ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi i ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw zawierającej art. 18, zgodnie z którym w ustawie z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326) dokonuje się szeregu zmian przepisów podatkowych regulujących funkcjonowanie fundacji rodzinnej, niniejszym przedstawiamy uwagi, propozycje oraz spostrzeżenia zespołu Deloitte Private związane z uchwalonymi przez Sejm RP przepisami w zakresie dotyczącym fundacji rodzinnej.

W naszej ocenie zmiany zmierzające do wprowadzenia kolejnej, niższej stawki podatkowej dla członków rodziny z I i II grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz otwarcie dla beneficjentów fundacji rodzinnej możliwości skorzystania z przepisów o tzw. Estońskim CIT w spółkach, których współnikami nie będą fundacje rodzinne należy ocenić jako krok w dobrym kierunku. Pragniemy jednak poddać pod rozagę propozycje dalszych modyfikacji, które – bez naruszenia zasady powszechności opodatkowania – pozwalałyby w pełniejszy sposób realizować cel ustawy o fundacji rodzinnej. Poddajemy również pod rozagę kształt niektórych ze zmian mających na celu uszczelnienie przepisów podatkowych w stosunku do fundacji rodzinnych .

Naszym zdaniem w interesie publicznym leży zakładanie fundacji rodzinnych przez rodziny, w których doszło do sukcesji majątkowej (w związku ze śmiercią założyciela biznesu albo dokonywanymi darowiznami) albo w których firma rodzinna należy do kilku współników rodzinnych (np. rodzeństwa), a wprowadzenie kolejnej stawki podatkowej dla dalszej rodziny może nie być wystarczającym środkiem, żeby ten cel osiągnąć. Co więcej, proponowane zmiany nie adresują problemu repatriacji majątku zagranicznych fundacji rodzinnych do polskich fundacji rodzinnych, a z naszej wiedzy wynika, że wiele rodzin chętnie wróciłoby do Polski ze swoim majątkiem, ale obecne przepisy nie zawierają regulacji, odnoszących się do takich przypadków.

Z wyrazami szacunku,

Krzysztof Gil

Doradca podatkowy
Partner

Deloitte Doradztwo Podatkowe

Maciej Guzek

Doradca podatkowy
Partner

Deloitte Doradztwo Podatkowe

Michał Lejman

Doradca podatkowy
Partner Associate

Deloitte Doradztwo Podatkowe

Mariusz Stefaniak

Doradca podatkowy
Partner Associate

Deloitte Doradztwo Podatkowe

Robert Uhl

adwokat
Partner

Deloitte Legal

Łukasz Żuławiński

radca prawny
Senior Managing Associate

Deloitte Legal

Marek Paszczela

Doradca podatkowy
Manager

Deloitte Doradztwo Podatkowe

Marcin Frejek

Doradca podatkowy
Manager

Deloitte Doradztwo Podatkowe

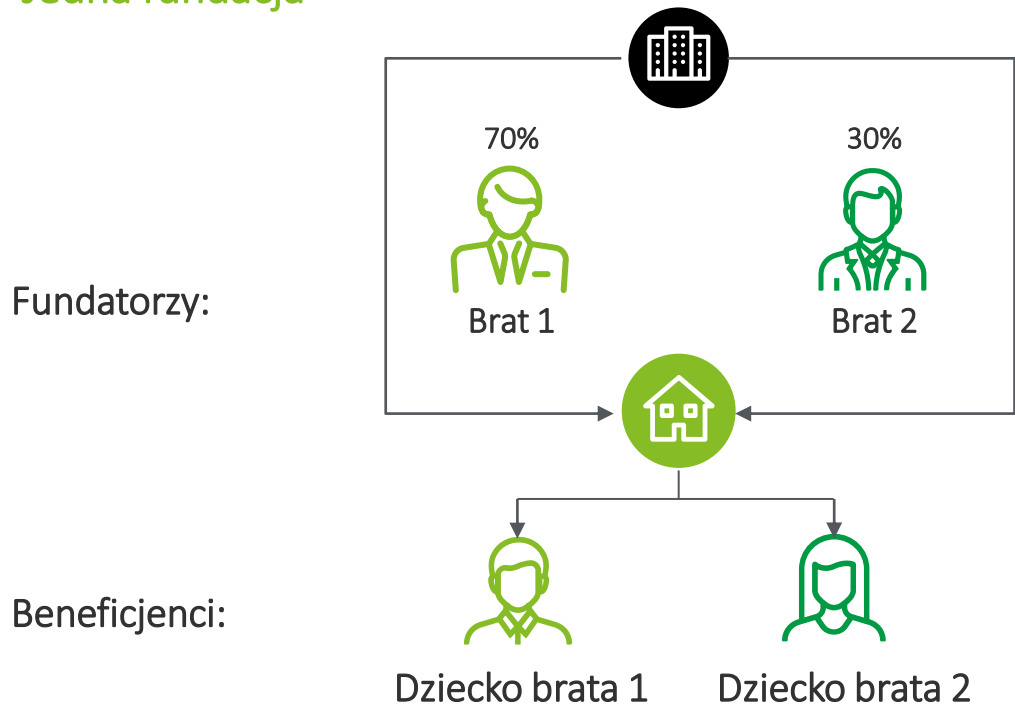
1. Wprowadzenie dodatkowej stawki podatku PIT w wysokości 10% dla bliskiej rodziny

Z uznaniem przyjmujemy zmianę ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidującą wprowadzenie nowej, niższej stawki podatku dochodowego od wypłaty świadczeń na rzecz osób zaliczonych do I lub II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn. Jest to krok w dobrym kierunku, jednak zdecydowanie niewystarczający.

Wprowadzana zmiana nie jest jednak wystarczająca, aby osiągnąć cel założony przez autorów poprawki, którym jest wprowadzenie zachęty do zakładania wspólnych fundacji rodzinnych przez rodzeństwo lub innych członków bliskiej rodziny, którzy są współnikami w rodzinnym biznesie. **Zwracamy uwagę na to, że wciąż znacznie bardziej opłacalne z perspektywy podatkowej będzie założenie kilku fundacji rodzinnych przez rodzeństwo czy innych członków bliskiej rodziny, którzy nie mają wspólnych dzieci (np. wujków i siostrzeńców) niż założenie takiej fundacji wspólnie.** Dlatego też nie spodziewamy się drastycznej zmiany podejścia w tym zakresie. Podkreślamy również, że takie osoby nie będą zainteresowane formą sukcesji, która znacząco zwiększy ich obciążenia publicznoprawne w stosunku do alternatywnych form sukcesji. Obrazujemy to na kolejnych slajdach wskazując fundatorów, proporcje wnoszonego przez nich majątku i stawkę opodatkowania poszczególnych beneficjentów w razie założenia fundacji rodzinnej wspólnie lub założenia osobnych fundacji rodzinnych na bazie tego samego majątku. Wszystkie przykłady są oparte na realnych sytuacjach:

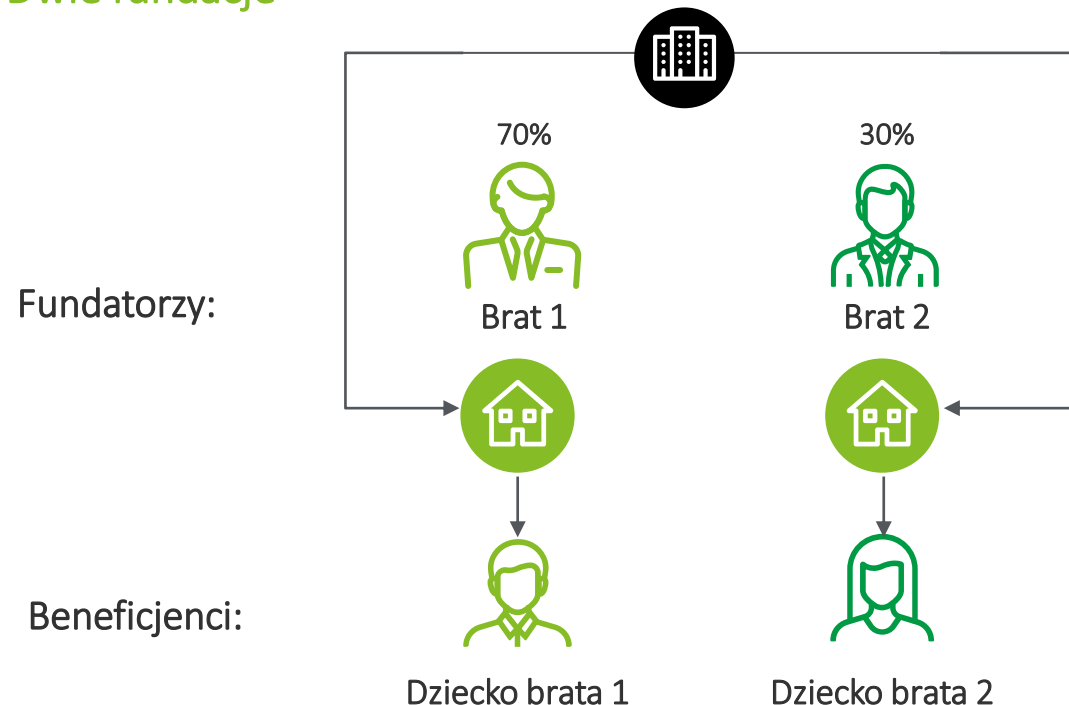
Opodatkowanie świadczeń - przykład 1

Jedna fundacja



	CIT	PIT*	łącznie*:
Brat 1	15%	0%	15%
Brat 2	15%	0%	15%
Dziecko brata 1	15%	3%	18%
Dziecko brata 2	15%	7%	22%

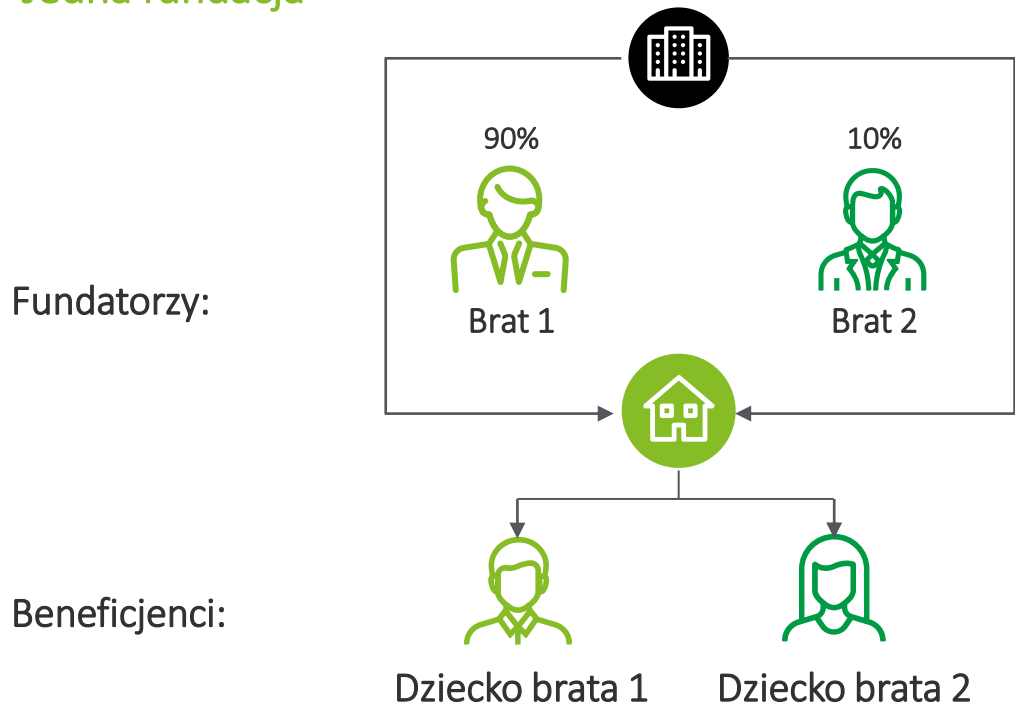
Dwie fundacje



	CIT	PIT	łącznie:
Brat 1	15%	0%	15%
Brat 2	15%	0%	15%
Dziecko brata 1	15%	0%	15%
Dziecko brata 2	15%	0%	15%

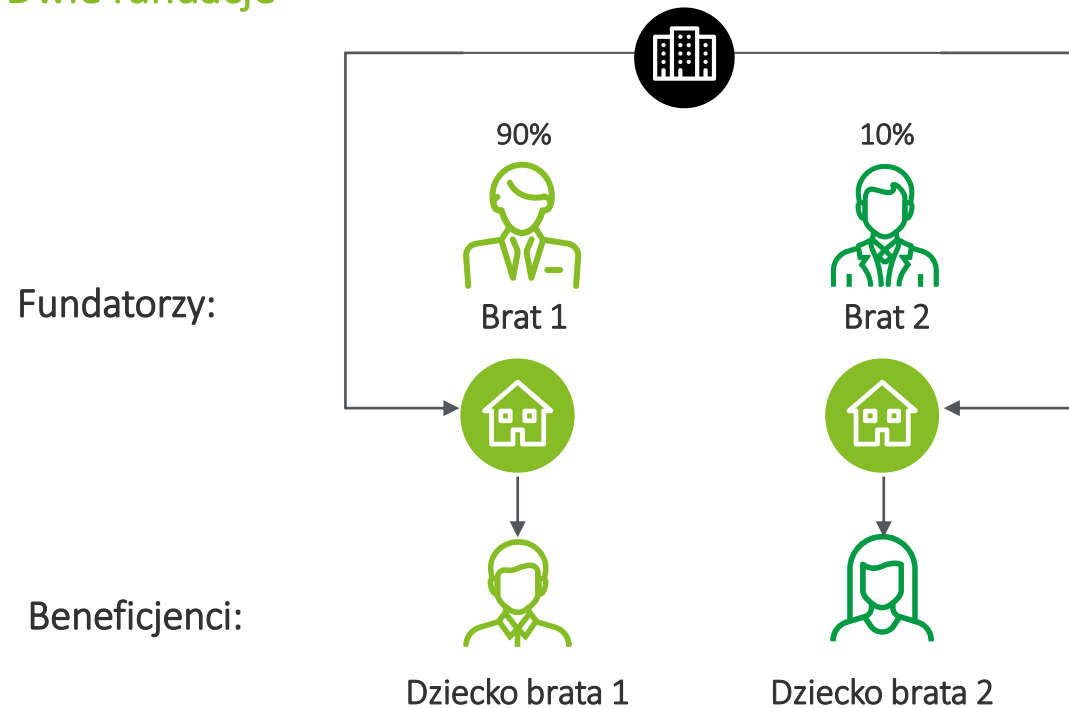
Opodatkowanie świadczeń - przykład 2

Jedna fundacja



	CIT	PIT*	łącznie*:
Brat 1	15%	0%	15%
Brat 2	15%	0%	15%
Dziecko brata 1	15%	1%	16%
Dziecko brata 2	15%	9%	24%

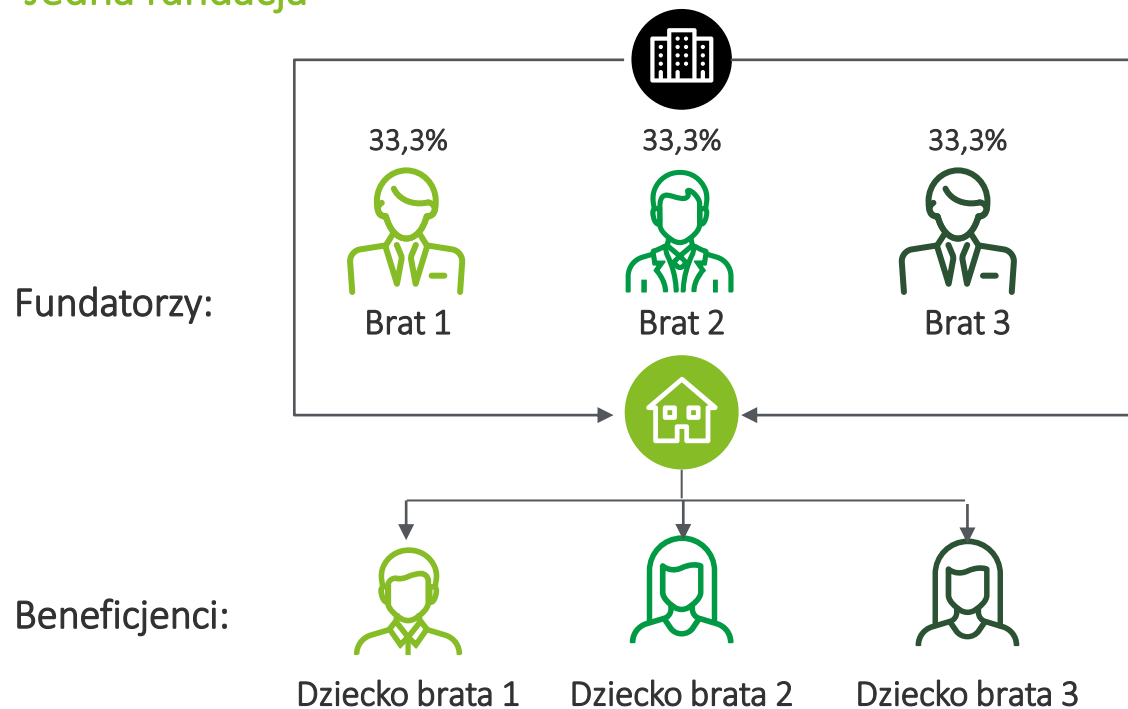
Dwie fundacje



	CIT	PIT	łącznie:
Brat 1	15%	0%	15%
Brat 2	15%	0%	15%
Dziecko brata 1	15%	0%	15%
Dziecko brata 2	15%	0%	15%

Opodatkowanie świadczeń - przykład 3

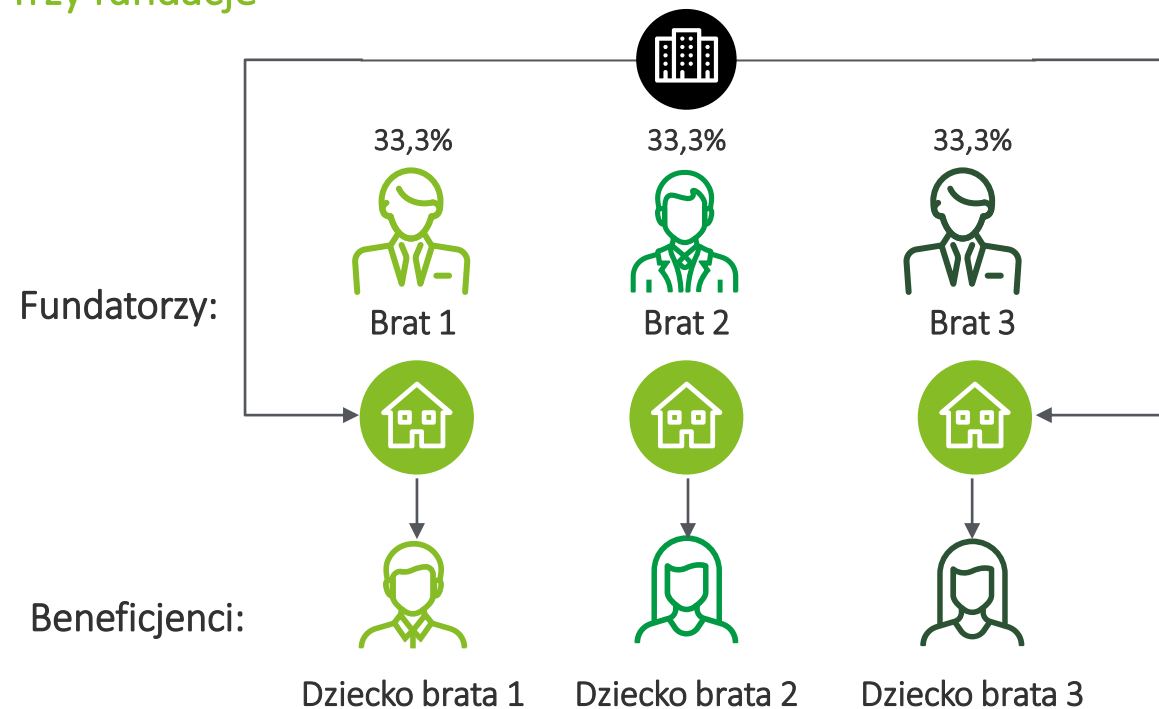
Jedna fundacja



	CIT	PIT*	łącznie*:
Brat 1	15%	0%	15%
Brat 2	15%	0%	15%
Brat 3	15%	0%	15%
Dziecko brata 1	15%	6,67%	21,67%
Dziecko brata 2	15%	6,67%	21,67%
Dziecko brata 3	15%	6,67%	21,67%

*efektywna stawka podatku.

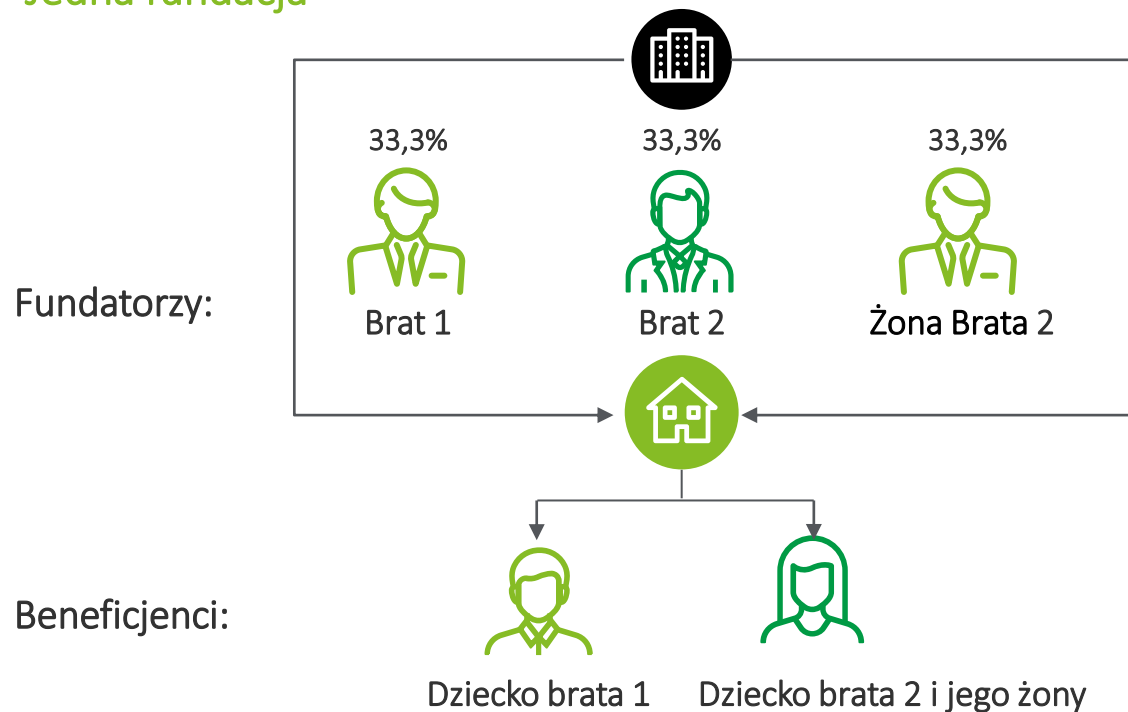
Trzy fundacje



	CIT	PIT	łącznie:
Brat 1	15%	0%	15%
Brat 2	15%	0%	15%
Brat 3	15%	0%	15%
Dziecko brata 1	15%	0%	15%
Dziecko brata 2	15%	0%	15%
Dziecko brata 3	15%	0%	15%

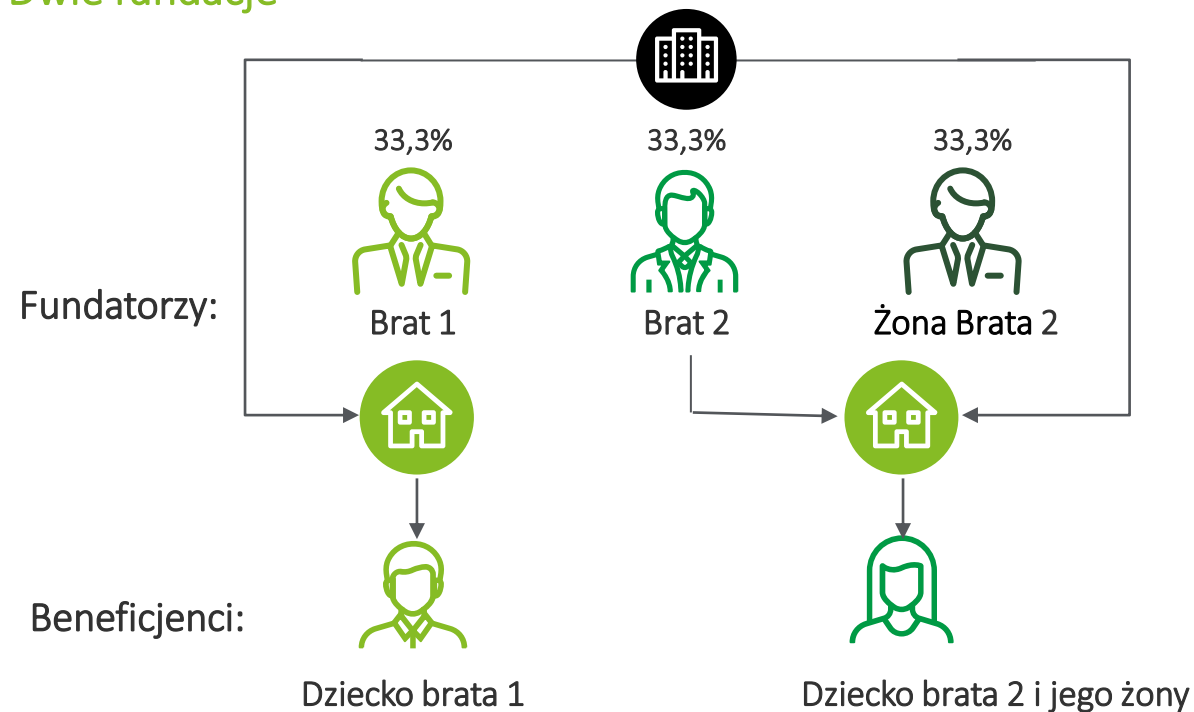
Opodatkowanie świadczeń - przykład 4

Jedna fundacja



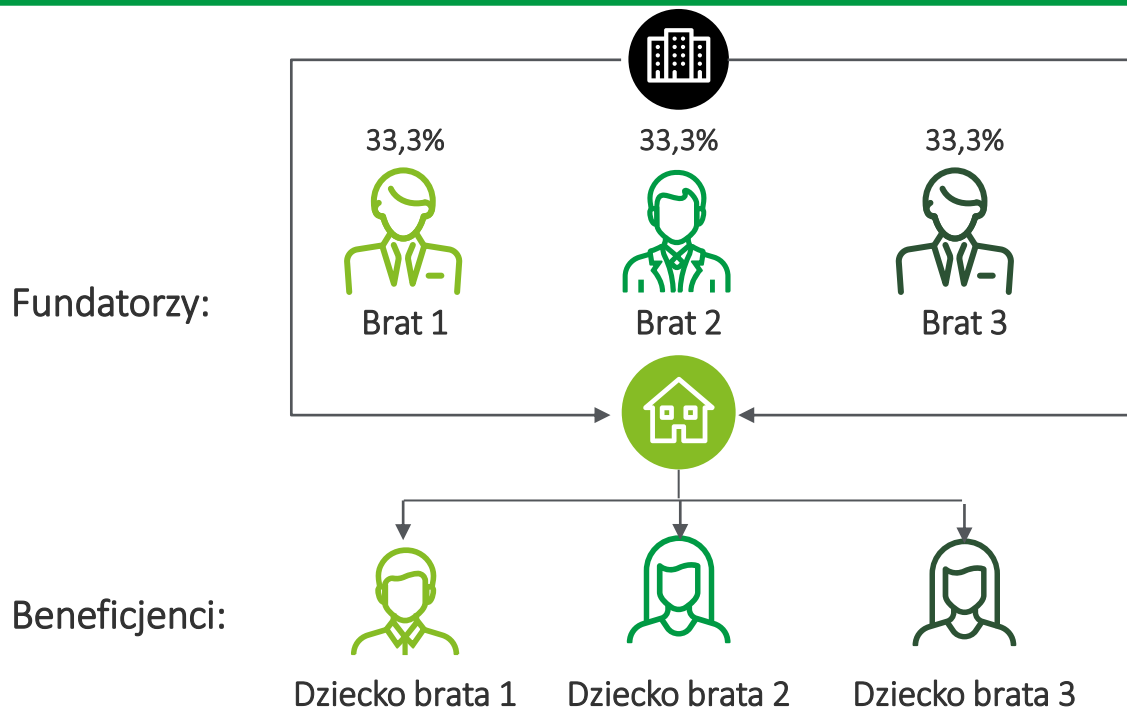
	CIT	PIT	łącznie:
Brat 1	15%	3,33%	18,33%
Brat 2	15%	0%	15%
Żona brata 2	15%	3,33%	18,33%
Dziecko brata 1	15%	8,33%	23,33%
Dziecko brata 2	15%	3,33%	18,33%

Dwie fundacje



	CIT	PIT	łącznie:
Brat 1	15%	0%	15%
Brat 2	15%	0%	15%
Żona Brata 2	15%	0%	15%
Dziecko brata 1	15%	0%	15%
Dziecko brata 2	15%	0%	15%

Utworzenie trzech osobnych fundacji rodzinnych w ramach jednej firmy rodzinnej – skutki podatkowe i prawne



	Podatek – Jedna fundacja	Podatek – Trzy fundacje
Brat 1	15%	15%
Brat 2	15%	15%
Brat 3	15%	15%
Dziecko brata 1	21,67%	15%
Dziecko brata 2	21,67%	15%
Dziecko brata 3	21,67%	15%



W zależności od postanowień zawartych w umowie Spółki, do podjęcia uchwał niezbędne jest współdziałanie dwóch lub trzech fundacji.



Założenie fundacji nie ułatwi sposobu podejmowania decyzji w Spółce a nawet może go utrudnić.



Układ sił w Spółce nawet po rozproszeniu udziałów zawsze będzie wymagał porozumienia się dwóch fundacji.



Decyzje co do sposobu funkcjonowania Spółki, będą podejmowane przez zarząd fundacji i uzależnione od większości członków rodziny mających wpływ na podejmowane decyzje.



W przypadku chęci sprzedaży udziałów przez jedną z fundacji istnieje ryzyko, że żadna z pozostałych fundacji nie nabędzie jej udziałów a do Spółki wejdą osoby trzecie.

Mając na uwadze powyższe problem nierównego traktowania fundacji rodzinnych zakładanych wspólnie i kilku fundacji rodzinnych zakładanych przez poszczególnych członków rodziny – pomimo wnoszenia do nich tych samych aktywów nie zostanie rozwiązany w drodze proponowanej nowelizacji przepisów.

Rozumiemy, że fundacja rodzinna w założeniu projektodawcy nowelizacji nie może czynić żadnych wyłomów w zasadach opodatkowania wynikających z art. 4A ustawy o podatku od spadków i darowizn **proponujemy, aby bez rozszerzania tak zwanej grupy zerowej uniknąć negatywnych skutków podatkowych zakładania fundacji rodzinnej przez kilka osób.** Proponujemy więc zastosowanie modelu, który pozwoli na wyrównanie wysokości opodatkowania beneficjentów fundacji rodzinnych zakładanych przez jednego fundatora oraz fundacji zakładanej wspólnie z innymi osobami. To wyrównanie nie pozwala przy tym na ominięcie reguł wynikających z art. 4A ustawy o podatku od spadków i darowizn, a więc nie czyni żadnego wyłomu w zasadach już obowiązujących.

Kwota zwolnienia będzie nadal wynikać z proporcji określonej w art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej, ale ustalona dla danego fundatora kwota zwolnienia jest wykorzystywana w pierwszej kolejności przez samego fundatora, a w dalszej kolejności przez zstępnych oraz małżonka oraz pozostałe osoby z tak zwanej grupy zerowej fundatora. Nie ma więc możliwości, żeby osoby niebędące w tak zwanej grupie zerowej fundatora korzystały ze zwolnienia przysługującego temu fundatorowi, a tym samym nie ma tu wyłomu od dziś już obowiązujących zasad.

Proponujemy więc wprowadzenie zmian, które pozwolą na uniknięcie ryzyk opisanych powyżej. W przeciwnym razie podatnicy chcąc osiągnąć pełne zwolnienie będą systemowo motywowani do założenia odrębnej fundacji, w której fundatorem i beneficjentami będą tylko osoby, które są ze sobą spokrewnione w ramach art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Obecne brzmienie ustawy

Art. 21 ust. 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

49. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 157, stosuje się do części przychodów:

- 1) fundatora albo osoby będącej w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej,
- 2) beneficjenta będącego fundatorem albo osobą będącą w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn
– odpowiadającej proporcji, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, według stanu na dzień uzyskania przychodu.

Propozycja zmiany:

Art. 21 ust. 49 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

49. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 157, stosuje się do części przychodów:

- 1) fundatora albo osoby będącej w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej,
- 2) beneficjenta będącego fundatorem albo osobą będącą w stosunku do fundatora osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn
– według następujących zasad:

- a) suma przychodów zwolnionych przypadających na danego fundatora stanowi iloczyn wszystkich przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g osiągniętych od fundacji rodzinnej przez wszystkich fundatorów i beneficjentów w danym roku kalendarzowym oraz proporcji dotyczącej fundatora, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, według stanu na dzień zakończenia roku kalendarzowego,
- b) suma przychodów zwolnionych podlega przypisaniu w następującej kolejności:
- do fundatora do kwoty osiągniętych przez fundatora przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g,
 - niewykorzystana część sumy przychodów zwolnionych przypisana jest podatnikom będącym zstępny i małżonkiem fundatora proporcjonalnie do wysokości osiągniętych przez nich przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g w danym roku kalendarzowym,
 - pozostała niewykorzystana część sumy przychodów zwolnionych przypisana jest pozostałym osobom, będącym w stosunku do fundatora osobami, o których mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn proporcjonalnie do wysokości osiągniętych przez nich przychodów, o których mowa w art. 20 ust. 1g w danym roku kalendarzowym.
- c) Jeżeli dany podatnik jest osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w stosunku do więcej niż jednego fundatora lub jednocześnie jest fundatorem to w pierwszej kolejności przypisuje się podatnikowi sumę przychodów zwolnionych tego fundatora, w stosunku do którego podatnik jest w wyższej kategorii podatników wymienionych w lit. b), a w razie zbiegu tych samych kategorii podatników wymienionych w lit. b) temu podatnikowi przypisuje się sumę przychodów zwolnionych przypadającą łącznie na fundatorów, w stosunku do których podatnik jest w tej samej kategorii podatników wymienionych w lit. b).

Dodatkowo propozycja dodania przepisów (pobór podatku):

Dodanie do art. 41 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych po ust. 7a i 7b ust. 7c

7c. Przy obliczaniu zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 17 płatnik uwzględnia zwolnienie jakie przysługuje podatnikowi, zgodnie z art. 21 ust. 49.

Dodanie do art. 45 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych pkt 1a

1a) różnicę między podatkiem należnym wynikającym z zeznania, o którym mowa w ust. 1 w zakresie przychodów, wynikających z art. 20 ust. 1g, a sumą zryczałtowanego podatku, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 17 pobranego przez płatnika.

Konsekwencją wprowadzenia proponowanych zmian jest konieczność wprowadzenia dotyczących doprecyzowania zasad poboru podatku (obowiązków płatnika oraz podatnika).

Fundacja jako płatnik będzie kalkulowała wysokość zwolnienia przysługującego podatnikowi w PIT **na moment wypłaty świadczenia, czy wydania mienia w związku z rozwiązaniem Fundacji (wartość ta może być ulegać zmianie w ciągu roku podatkowego, o czym mowa poniżej).**

Natomiast podatnik powinien mieć możliwość „dopłaty” podatku lub wykazania w deklaracji jego nadpłaty (jeżeli na moment wydania mienia, czy wypłaty świadczenia zwolnienie przysługiwało w innym zakresie niż ostatecznie na koniec roku). Jednocześnie niedopłata nie powinna stanowić dla podatnika zaległości podatkowej, od której nie powinny być naliczane odsetki, bowiem na moment dokonania poboru podatku jego wysokość zostanie ustalone prawidłowo.

Do powyższej sytuacji dochodziło będzie jednak stosunkowo rzadko. W szczególności mogą wystąpić, gdy fundatorów będzie co najmniej dwóch a wypłata świadczeń na rzecz danych beneficjentów będzie dokonywana w różnym terminie np. z uwagi na konieczność spełnienia określonego warunku przez każdego z beneficjentów oddzielnie. Tym niemniej rekomendowane jest wprowadzenie mechanizmu regulującego pobór podatku w takiej sytuacji. Zmiana nie zmieni roli Fundacji jako płatnika, a jedynie da podatnikowi możliwość wykazania ostatecznej kwoty podatku w deklaracji składanej po zakończeniu roku podatkowego (kalendarzowego).

2. Likwidacja - ustalenie przychodu (pomniejszenia przychodów) w CIT / kwestia ustalenia kosztów przy zbyciu składników mienia otrzymanych w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej

Obecne brzmienie ustawy

Art. 24q ust. 3 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

3. W przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej przychód odpowiadający wartości mienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, pomniejsza się o wartość podatkową mienia wniesionego przez fundatora lub fundatorów.

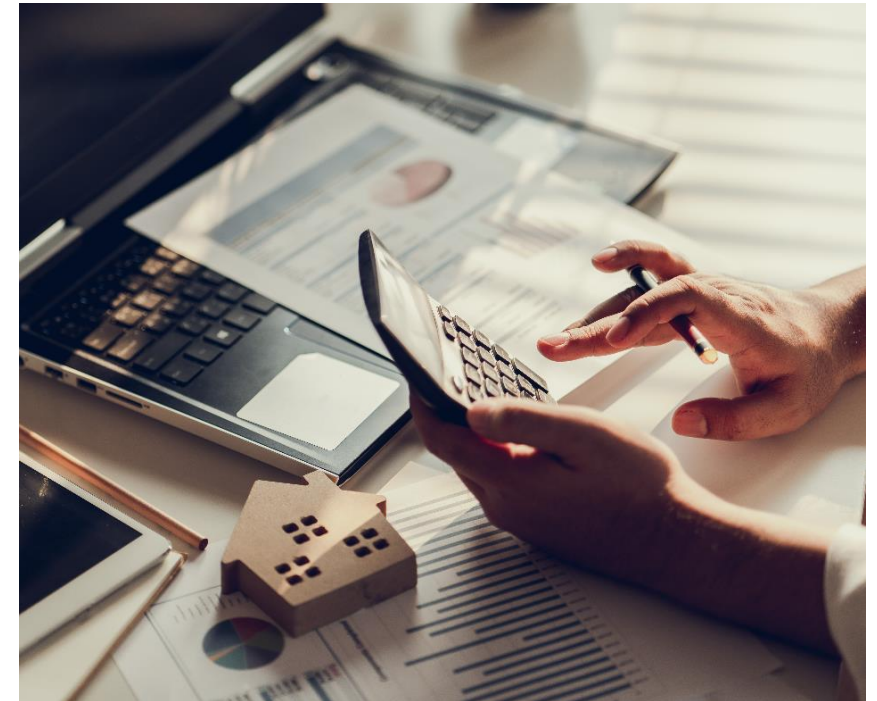
4. Przez wartość podatkową mienia, o której mowa w ust. 3, rozumie się wartość niezaliczoną uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez fundatora za taki koszt, gdyby składnik ten został przez niego odpłatnie zbyty bezpośrednio przed wniesieniem go do fundacji rodzinnej, nie wyższą od wartości rynkowej tego mienia.

Propozycja zmiany:

Art. 24q ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

3. W przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej przychód odpowiadający wartości mienia, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, pomniejsza się o wartość rynkową tego samego mienia ustaloną na moment jego wniesienia przez fundatora lub fundatorów.

Wykreślenie treści ust. 4 i zmianę numeracji dalszych ustępów.



Art. 22 ust. 1dd ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

W przypadku odpłatnego zbycia rzeczy lub praw wchodzących w skład mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia jest wartość niezaliczona uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby rzeczy te lub prawa zostały przez niego odpłatnie zbyte przed wniesieniem ich do fundacji rodzinnej.

Art. 15 ust. 1ib ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

W przypadku odpłatnego zbycia rzeczy lub praw wchodzących w skład mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, kosztem uzyskania przychodów z ich odpłatnego zbycia jest wartość niezaliczona uprzednio w jakiegokolwiek formie do kosztów uzyskania przychodów, jaka zostałaby przyjęta przez podatnika za taki koszt, gdyby rzeczy te lub prawa zostały przez niego odpłatnie zbyte przed wniesieniem ich do fundacji rodzinnej.

Argumentacja

Głównym celem proponowanych zmian jest wprowadzenie mechanizmu pomniejszenia przez Fundację Rodzinną przychodów z tytułu mienia uzyskanego w wyniku likwidacji Fundacji Rodzinnej **o wartość rynkową majątku** wniesionego przez fundatora lub fundatorów do niej (w odniesieniu do tych składników mienia, które uprzednio zostały wniesione do fundacji rodzinnej). **Konsekwencją braku tej zmiany będzie ryzyko niskiego zainteresowania zakładaniem Fundacji rodzinnych**, w sytuacji gdy na Fundacji lub na beneficjentach (zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisów) ciążyło będzie zobowiązanie podatkowe z tytułu uzyskania składników mienia fundacji od 15-30% wartości rynkowej składników mienia. **W takiej sytuacji rodziny mogą nie być skore do podejmowania ryzyka skrajnie wysokiego opodatkowania wartości majątku, a nie uzyskanego dochodu.** Taki problem nie musi wiązać się jedynie z decyzją o likwidacji fundacji rodzinnej podjętą przez fundatora / beneficjentów po latach jej funkcjonowania, może on się pojawić już znacznie szybciej, np. w przypadku braku wpisania przez sąd rejestrowy Fundacji w organizacji do rejestru, a co za tym idzie koniecznością jej likwidacji i dystrybucji mienia.

Postulowana zmiana przybliży model opodatkowania **do pożądanego modelu opodatkowania dochodu** (przychodu z możliwością jego pomniejszenia o wartość poniesionych „wydatków” – wartości rynkowej mienia wniesionego do Fundacji rodzinnej) - **nie majątku**, a jednocześnie uniemożliwia rozpoznanie straty z uwagi na wskazany mechanizm pomniejszenia przychodów w miejsce rozpoznanie podatkowych kosztów.

Jednocześnie proponowana zmiana w sposób istotny modyfikuje zasadę opisaną w wersji ustawy uchwalonej przez Sejm RP, która naszym zdaniem nie realizuje w/w celów, a uprawnia ewentualnie do pomniejszenia przy rozwiązaniu Fundacji rodzinnej przychodu o tzw. koszt historyczny (w ustawie de facto określony jako „wartość podatkowa”) nabycia wydawanego aktywa. W praktyce w przypadku przedsiębiorstw rodzinnych niejednokrotnie może okazać się, że możliwość pomniejszenia powstałego przychodu w takim wypadku byłaby niska (np. aktywa lub udziały zostały nabyte wiele lat temu).

W kontekście ustalenia, czy zasadne jest pomniejszenie przychodu rozpoznanego przez Fundację należy mieć na uwadze, że o ile sama Fundacja Rodzinna nie poniosła wydatków na nabycie mienia, to wydatek ten poniósł Fundator, który wniósł owe mienie do Fundacji. W związku z tym brak wprowadzenia możliwości pomniejszenia przychodu o wartość rynkową tego mienia pozbawia możliwości efektywnego rozpoznania kosztu przez fundatora, gdyż na gruncie ustawy PIT zasadniczo zastosowanie znajdzie zwolnienie na wydaniu tego mienia w związku z rozwiązaniem Fundacji. Co istotne **proponowana zmiana nie zawiera możliwości pomniejszenia przychodu o wartość mienia wniesionego przez inne podmioty niż fundator, a także pomniejszenia przychodu o wartość mienia innego niż to samo mienie, które uprzednio zostało wniesione przez fundatora.**

Założenie Fundacji Rodzinnej nie powinno być biletem w jedną stronę. Musi istnieć możliwość wycofania się z tej formy sukcesji na warunkach z góry określonych przez fundatora bez konieczności płacenia podatku w nadmiernej, niczym nieuzasadnionej wysokości (czyli podatku zbliżonego do 15-30% wartości rynkowej majątku). Dla wielu polskich rodzin, zwłaszcza w kontekście bardzo zmiennej rzeczywistości, również prawnej, taka zasada może mieć efekt mrozący i oznaczać rezygnację ze skorzystania z tego instrumentu sukcesji.

Stabilność Fundacji Rodzinnej zapewnią zasady jej funkcjonowania i to, że rozwiązanie Fundacji Rodzinnej będzie mogło nastąpić w wyjątkowych sytuacjach.

W zakresie art. 22 ust. 1dd ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 15 ust. 1ib ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Dodatkowo, w naszej ocenie, w przypadku zbycia mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania fundacji przepisy powinny dawać możliwość rozpoznania kosztu odpowiadającego wartości, która przysługiwałaby podatnikowi, gdyby do zbycia mienia doszło przed jego wniesieniem do Fundacji. **Tym samym z jednej strony zachowane zostanie prawo do pomniejszenia przychodu przy rozwiązaniu fundacji o wartość wniesionego do niej mienia (o czym była mowa wcześniej), a z drugiej strony uniemożliwione zostanie rozpoznanie podwyższonych kosztów uzyskania przychodów w razie zbycia mienia uzyskanego w związku z rozwiązaniem Fundacji.**

Celem osiągnięcia powyższego rekomendujemy wprowadzenie zarówno do ustawy PIT jak i CIT (uzupełniająco z uwagi, że beneficjentem może być organizacja pozarządowa prowadząca działalność pożytku publicznego - art. 30 ust. 1 uchwalonej ustawy) odpowiedniej regulacji, zgodnie z którą kosztem uzyskania przychodu przy zbyciu mienia otrzymanego w wyniku rozwiązania Fundacji rodzinnej byłaby wartość jaka zostałaby przyjęta gdyby składnik ten został zbyty przed wniesieniem do Fundacji. Co prawda przepisy te nie będą miały zastosowania do każdego składnika (bo nie każdy składnik będzie mógł być zbyty przez beneficjenta przed jego wniesieniem do Fundacji), a w przypadku CIT znaczenie proponowanego przepisu będzie uzupełniające (z uwagi na to, że zapewne wyjątkowo organizacje pozarządowe będą otrzymywały mienie likwidacyjne).

Podsumowując - zmiana ta ma na celu zagwarantować możliwość rozpoznania kosztu przy zbyciu mienia otrzymanego od Fundacji, a jednocześnie ograniczyć krąg uprawnionych do rozpoznania kosztu tylko do osoby (w szczególności Fundatora), która uprzednio wniosła ten składnik do Fundacji rodzinnej. Ponadto proponowana zmiana nie daje możliwości rozpoznania kosztów przez beneficjenta, który otrzymał składnik nieodpłatnie, a przed wniesieniem do Fundacji nie posiadał do niego praw.

3. Wprowadzenie dodatkowego ograniczenia dla zwolnienia fundacji z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych

Treść polecenia nowelizacyjnego

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składniki majątku służące 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%.

Uwagi

Proponowaną regulację oceniamy jako zbyt daleko idącą, mogącą naruszać w pewnym zakresie sens tworzenia fundacji rodzinnych, a co najmniej nie pozwolić na ochronę całości majątku fundatora. Częstą praktyką wśród Polskich Firm Rodzinnych i ich właścicieli jest zabezpieczanie interesów nestora oraz jego sytuacji ekonomicznej poprzez utrzymywanie w majątku prywatnym nestora określonych aktywów – również takich, które wykorzystywane są przez podmioty powiązane z nestorem. W takiej sytuacji po stronie nestora generowany jest dochód pasywny w postaci czynszu / innej opłaty za udostępnianie składników majątku podmiotom powiązanym (dochód ten podlega opodatkowaniu wg. właściwych zasad; najczęstszym przypadkiem jest opodatkowanie stawką liniową PIT w wys. 19%). Taki sposób działania pozwala ochronić najważniejsze aktywa przed ryzykiem prawnym, związanym z działalnością operacyjną (nad którą nestor – w związku z działaniami sukcesyjnymi – może oddawać kontrolę), a jednocześnie nie powoduje osiągnięcia niedozwolonych korzyści podatkowych (wprawdzie podmiot korzystający ze składników majątkowych wykazuje dodatkowy koszt uzyskania przychodów, jednakże u wynajmującego – nestora – rozpoznawany jest dochód, podlegający opodatkowaniu).

Wprowadzenie omawianej regulacji w proponowanym obecnie kształcie spowoduje, że takie aktywa będą pozostawiane w majątku prywatnym nestora, bowiem ich przeniesienie do fundacji będzie z perspektywy podatkowej nieopłacalne (tzn. będzie ono prowadziło do efektywnie wyższego opodatkowania niż to, które obciąża dochody nestora obecnie – bowiem łączne opodatkowanie wyniosłoby 34% - 19% po stronie fundacji, z tytułu należności za udostępnianie składnika majątku i dodatkowo 15% w związku z dystrybucją tych środków do beneficjenta).



3. Wprowadzenie dodatkowego ograniczenia dla zwolnienia fundacji z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych

Uwagi (c.d.)

Co więcej, proponowana regulacja istotnie ograniczy zakres przedmiotowy inwestycji fundacji, bowiem wykreuje barierę fiskalną dla nabywania przez fundację (już po jej założeniu) takich składników majątku (np. nieruchomości), które mogłyby być wykorzystywane w biznesie Firmy Rodzinnej (w szczególności mając na uwadze, że sama fundacja może prowadzić działalność jedynie w ograniczonym zakresie).

Tym samym, przynajmniej w pewnym zakresie, fundacja nie będzie realizować swojego celu, jakim ma być zarządzanie majątkiem rodzinnym i ułatwianie sukcesji majątkowej (bowiem część aktywów pozostawać będzie w majątku nestora i podlegać będzie ustawowym zasadom dziedziczenia).

Zrozumiały jest przy tym cel ustawodawcy, jakim wydaje się być ograniczenie możliwości wykorzystywania fundacji rodzinnej do działań stanowiących agresywną optymalizację podatkową, a sprowadzających się do wygenerowania dodatkowych kosztów podatkowych w ramach podmiotu prowadzącego działalność operacyjną, przy jednoczesnym zastosowaniu zwolnienia z PDOP po stronie fundacji. Niemniej, w naszej ocenie możliwe jest zrealizowanie przedmiotowego celu przy użyciu bardziej proporcjonalnych środków, które nie spowodują ograniczenia zakresu działalności, do której powoływane są fundacje rodzinne (tj. akumulacji majątku rodzinnego, jego ochrony i pomnażania).

Proponowana modyfikacja

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest służące prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany, w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem:

- a) przedsiębiorstwo,
- b) zorganizowana część przedsiębiorstwa lub
- c) składniki majątku, które uprzednio zostały zbyte przez podmiot, któremu to podmiotowi lub jego następcy prawnemu są udostępniane - przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1, wynosi co najmniej 5%.

3. Wprowadzenie dodatkowego ograniczenia dla zwolnienia fundacji z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych

Komentarz

Proponowana modyfikacja zakłada, że zakres wyłączenia ze zwolnienia z PDOP, w odniesieniu do udostępnienia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części pozostanie bez zmian względem treści przedstawionej w ramach polecenia nowelizacyjnego.

Jednocześnie proponowana modyfikacja ma na celu doszczegółowienie zakresu omawianego wyłączenia ze zwolnienia z PDOP w odniesieniu do innych składników majątku – tak, aby przepis czynił zadość celowi w postaci uniemożliwienia agresywnej optymalizacji podatkowej, ale w sposób bardziej proporcjonalny, niepowodujący utrudnień w realizacji celów, do których ustawodawca powołuje fundację rodzinną. Mechanizm, który został zaproponowany bazuje na już funkcjonujących w ustawie o PDOP rozwiązaniach przewidzianych w ramach art. 16 ust. 1 pkt 64a i pkt 73 ustawy o PDOP. Przepis w zaproponowanym kształcie będzie uniemożliwiał realizację sztucznych działań polegających na pozbawianiu podmiotów prowadzących działalność operacyjną majątku służącego prowadzeniu działalności gospodarczej, a następnie czerpaniu korzyści podatkowych z odpłatnego udostępniania składnika majątkowego temu podmiotowi. Jednocześnie regulacja w zaproponowanym kształcie nie będzie stanowić bariery fiskalnej dla (1) przenoszenia do fundacji składników majątkowych, które wcześniej pozostawały przedmiotem własności nestora / fundatora oraz (2) inwestowania / reinwestowania przez fundację rodzinną posiadanych środków pieniężnych w składniki majątkowe, które następnie będą udostępniane podmiotom powiązanym.

4. Zmiana przepisów dotyczących limitu kosztów finansowania dłużnego

Proponowana zmiana przepisów

w art. 15c ustawy o PDOP po ust. 1a dodaje się ust. 1b w brzmieniu:

„1b. Przepis ust. 1 pkt 1 nie ma zastosowania do kosztów finansowania dłużnego związanych z uzyskaniem, bezpośrednio lub pośrednio, środków finansowych od fundacji rodzinnej.”



Uwagi

W pierwszej kolejności należy wskazać, że proponowana zmiana jest nieprecyzyjna. Możliwe bowiem są potencjalnie dwa alternatywne rezultaty wykładni omawianego przepisu, tj.:

- 1) limit kosztów finansowania dłużnego nie obowiązuje w ogóle w odniesieniu do finansowania udzielanego przez fundację rodzinną albo
- 2) limit kosztów finansowania dłużnego obowiązuje w odniesieniu do finansowania udzielanego przez fundację rodzinną, przy czym tzw. bezpieczna przystań obejmuje tylko 30% tzw. podatkowej EBITDA (brak alternatywnej bezpiecznej przystani w postaci 3 mln PLN).

W naszej ocenie prawidłowy jest drugi ze wskazanych powyżej rezultatów wykładni. Takie założenie przyjmujemy na potrzeby dalszych uwag, niemniej gdyby jednak rezultat wykładni autentycznej pokrywał się z pierwszym ze wskazanych powyżej rezultatów, to przepis w naszej ocenie wymaga bardziej precyzyjnego sformułowania, np.: „Przepis ust. 1 nie ma zastosowania do kosztów finansowania dłużnego związanych z uzyskaniem, bezpośrednio lub pośrednio, środków finansowych od fundacji rodzinnej”).

4. Zmiana przepisów dotyczących limitu kosztów finansowania dłużnego

Uwagi (c.d.)

W naszej ocenie ograniczenie tzw. bezpiecznej przystani w zakresie limitu kosztów finansowania dłużnego wyłącznie do 30% tzw. podatkowej EBITDA, w nieuzasadniony sposób dyskryminuje finansowanie udzielane przez fundację rodzinną. Trudno przy tym uznać, że zwolnienie podmiotowe z PDOP po stronie fundacji rodzinnej (które – nawiasem mówiąc – może być uznawane za odroczenie opodatkowania a nie zwolnienie *sensu stricte*, bowiem opodatkowanie zysku wynikającego z odsetek/innego wynagrodzenia otrzymanego za udostępniony kapitał finalnie wystąpi – tyle że na moment dystrybucji środków do beneficjentów) uzasadnia tego rodzaju dyskryminację. Przykładowo – fundusze inwestycyjne zamknięte aktywów niepublicznych (FIZAN) korzystają ze zwolnienia z PDOP, które obejmuje również odsetki otrzymywane od udzielonego finansowania. Jednocześnie podmiot, który otrzymuje takie finansowanie od FIZAN nie ma dodatkowych ograniczeń w zakresie zaliczania odsetek do kosztów uzyskania przychodu. Trudno zrozumieć, dlaczego finansowanie zaciągnięte od fundacji rodzinnej miałoby być w tym zakresie mniej atrakcyjne od finansowania udzielanego przez FIZAN.

Bazując na nieznowelizowanym kształcie regulacji, fundacja rodzinna w praktyce często mogłaby być wykorzystywana jako platforma inwestycyjna, finansująca dłużnie nowe przedsięwzięcia inwestycyjne Rodziny (w tym poprzez reinwestycję środków uzyskanych z dojrzałych już biznesów). Takie finansowanie w dużej mierze może dotyczyć podmiotów rozpoczynających działalność, rozwijających nowe pomysły – tzw. start-upów. Ograniczenie kosztów finansowania dłużnego wyłącznie poprzez limit oparty o 30% podatkowej EBITDA będzie w tym przypadku skrajnie niekorzystne, bowiem przedmiotowy wskaźnik w przypadku tych podmiotów będzie stosunkowo niski, zatem wyłączeniu z kosztów podatkowych będzie podlegać praktycznie całość odsetek od finansowania udzielonego przez fundację rodzinną.

Tego rodzaju fiskalna dyskryminacja finansowania udzielanego przez fundację rodzinną może znacząco ograniczyć skłonność Polskich Firm Rodzinnych do korzystania z takiego modelu finansowania, co przełoży się na obniżenie atrakcyjności fundacji rodzinnej, ze względu na możliwość postrzegania jej jako rozwiązania ograniczającego potencjał inwestycyjny i rozwojowy. Mając powyższe na względzie, postulujemy rezygnację z nowelizacji w przedmiotowym zakresie (z zastrzeżeniem powyższych uwag dotyczących wykładni omawianego przepisu).

5. Opodatkowanie fundacji rodzinnej z tytułu świadczenia w postaci ukrytych zysków

Obecne brzmienie projektu ustawy

Art. 24q ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

1a. Przez świadczenia w postaci ukrytych zysków, o których mowa w ust. 1 pkt 3, rozumie się:

- 1) odsetki, prowizje, wynagrodzenia i inne opłaty od jakiegokolwiek rodzaju pożyczki udzielonej fundacji rodzinnej przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 2) darowizny lub inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenia, inne niż świadczenia, o których mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, przekazane, bezpośrednio lub pośrednio, na rzecz beneficjenta, fundatora, podmiotu powiązanego z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 3) świadczenia na rzecz beneficjenta, fundatora lub podmiotu powiązanego z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną z tytułu:
 - a) usług doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, usług reklamowych, zarządzania i kontroli, przetwarzania danych, usług rekrutacji pracowników i pozyskiwania personelu, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze,
 - b) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw lub wartości, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4–7;
- 4) różnicę między wartością rynkową transakcji określoną zgodnie z art. 11c a ustaloną ceną tej transakcji – w przypadku innych niż określone w pkt 3 transakcji między fundacją rodzinną a beneficjentem, fundatorem, podmiotem powiązanim z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną;
- 5) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi w tej części, która podlegała zwrotowi w danym roku podatkowym i nie została zwrócona do dnia upływu terminu złożenia deklaracji, o której mowa w art. 24s ust. 1, za ten rok podatkowy;
- 6) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi na okres co najmniej 10 lat albo na okres krótszy niż 10 lat, jeżeli ostateczny termin obowiązywania umowy wyniósł co najmniej 10 lat.

Propozycja zmiany:

Wykreślenie treści art. 24q ust. 1a pkt 1 oraz zmianę numeracji pozostałych punktów.

5. Opodatkowanie fundacji rodzinnej z tytułu świadczenia w postaci ukrytych zysków

Argumentacja

Obecna treść projektu ustawy rozszerza katalog transakcji podlegających opodatkowaniu na poziomie fundacji rodzinnej. Jak rozumiemy celem tych regulacji jest ograniczenie dystrybucji mienia fundacji w inny sposób niż zakłada cel ustawy o fundacjach rodzinnych (czyli poprzez świadczenia przewidziane w statucie fundacji).

W naszej ocenie tylko część ze wskazanych przepisów projektu ustawy spełnia ten cel. W przypadku natomiast wskazanych punktów (1 oraz 3), w naszej ocenie powodują one nieuzasadnione zwiększenie ciężarów podatkowych fundacji rodzinnej w przypadku realizowanie przez nią swoich celów ustawowych, przy zachowaniu racjonalności podejmowania działań (w szczególności zawierania uzasadnionych gospodarczo transakcji na poziomie rynkowym). Z tego powodu rekomendowanym rozwiązaniem jest usunięcie tych przepisów z ustawy. Pozwoli to zachować atrakcyjność fundacji rodzinnej (poprzez obniżenie nieuzasadnionych ciężarów podatkowych).

Koszty odsetek. Proponowane zmiany (w postaci rezygnacji z wprowadzania zmiany, o której mowa w pkt 1 komentowanej propozycji przepisu) mają na celu eliminację przepisów dyskryminujących transakcje pożyczek (lub podobnych umów) zawierane przez fundacje rodzinne z beneficjentami, fundatorami lub podmiotami powiązаныmi z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną.

Zgodnie z aktualną treścią projektu ustawy (*projekt art. 24q ust. 1a pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*) opodatkowaniu miałby podlegać m.in. odsetki (lub inne podobne świadczenia) od pożyczek, wypłacane na rzecz ww. podmiotów (w tym podmiotów powiązanych) nawet jeżeli będą one zawierane na warunkach rynkowych – czyli niezależnie od celów i warunków finansowania. Prowadzi to do nieuzasadnionego ograniczenia możliwości finansowania fundacji rodzinnej przez podmioty powiązane (jak również beneficjentów lub fundatora) – finansowanie takie będzie bowiem wiązać się z efektywnym opodatkowaniem odsetek na poziomie fundacji rodzinnej, podczas gdy uzyskanie finansowania na tych samych warunkach od podmiotu niepowiązanego nie będzie wiązać się z takim opodatkowaniem.

Należy zauważyć, że obecna treść projektu ustawy przewiduje możliwość opodatkowania różnicy pomiędzy wartością rynkową transakcji a ustaloną ceną transakcji (art. 24q ust. 1 pkt 5). Regulację tą należy uznać za wystarczającą do ograniczenia wykorzystywania finansowania dłużnego jako mechanizmu dystrybucji środków finansowych z fundacji rodzinnej do beneficjentów, fundatorów lub podmiotów powiązanych z nimi. Ponadto należy zauważyć, że obecne regulacje podatkowe przewidują przy tym opodatkowanie otrzymanych odsetek od udzielanych pożyczek (po stronie pożyczkodawcy) – co dodatkowo stanowi zabezpieczenie przed wykorzystywaniem transakcji pożyczki jako mechanizmu dystrybucji majątku z fundacji rodzinnej (uznanie tych odsetek za ukryte zyski po stronie fundacji rodzinnej prowadzi do podwójnego ich opodatkowania).

6. Zwolnienie darowizn lub aktywów otrzymanych od zagranicznej fundacji rodzinnej, które zostały wniesione do Polskiej Fundacji rodzinnej

Obecne brzmienie ustawy

W obecnej ustawie brak jest stosownych uregulowań.

Propozycja zmiany:

Art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

1. Wolne od podatku dochodowego są:

158) pieniądze, rzeczy lub prawa majątkowe, otrzymane od osoby prawnej prawa zagranicznego wymienionej w załączniku nr 5 do ustawy przez nabywającego, będącego fundatorem lub założycielem tej zagranicznej osoby prawnej albo osobą, o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w stosunku do fundatora lub założyciela tej zagranicznej osoby prawnej, wniesione do majątku fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, w ciągu 12 miesięcy od dnia ich wydania lub pozostawienia do dyspozycji w inny sposób, z zastrzeżeniem ust. 51.

Art. 21 ust. 51 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 158, nie będzie miało zastosowania jeżeli pieniądze, rzeczy lub prawa majątkowe zostały wniesione do osoby prawnej prawa zagranicznego przez inną osobę niż fundator lub założyciel tej zagranicznej osoby prawnej albo osobę, będącą osobą o której mowa w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn w stosunku do fundatora lub założyciela tej zagranicznej osoby prawnej.

Załącznik nr 5 do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

Wykaz osób prawnych prawa zagranicznego, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy

1. Fundacja rodzinna mająca siedzibę w Austrii (aus. Privatstiftung),
2. Fundacja rodzinna mająca siedzibę w Holandii (hol. Stichting),
3. Fundacja rodzinna mająca siedzibę w Liechtensteinie (niem. Familienstiftung),
4. ...

Art. 3 pkt 9 ustawy o podatku od spadków i darowizn

3. Podatkowi nie podlega:

9) nabycie w drodze darowizny pieniędzy rzeczy lub praw majątkowych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, o ile pieniądze te rzeczy lub prawa majątkowe zostały wniesione do majątku fundacji rodzinnej, o której mowa w rozdziale 1 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, w ciągu 12 miesięcy od dnia otrzymania tej darowizny.

Art. 27 ust. 2 pkt. 3 ustawy o fundacji rodzinnej

2. Mienie wniesione do fundacji rodzinnej w drodze darowizny albo spadku:

3) przez osobę prawną prawa zagranicznego, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 158 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – uważa się za wniesione przez fundatora, będącego również założycielem lub fundatorem tej osoby prawnej.

Art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej

4. W przypadku gdy fundatorów, o których mowa w ust. 2 pkt 3 jest więcej niż jeden, mienie uważa się za wniesione przez wszystkich tych fundatorów w proporcji w jakiej wnieśli oni mienie do tej zagranicznej osoby prawnej.



6. Zwolnienie darowizn lub aktywów otrzymanych od zagranicznej fundacji rodzinnej, które zostały wniesione do Polskiej Fundacji rodzinnej

Argumentacja

Od samego początku prac nad projektem, był on promowany jako zachęta do powrotu fundacji zagranicznych do Polski, co wskazuje fragment wypowiedzi Ministerstwa Finansów: *„Zależy nam na tym, aby przedsiębiorcy wrócili do kraju ze środkami, które przekazali założonym za granicą fundacjom rodzinnym. Specjalnie dla nich proponujemy ulgę repolonizacyjną, czyli zwolnienie z PIT dla środków przenoszonych z zagranicznej fundacji do fundacji rodzinnej założonej w Polsce”* (<https://www.podatki.gov.pl/niskiepodatki/przedsiębiorca-niskie-podatki/repatriacja-kapitału-niskie-podatki/fundacje-rodzinne-niskie-podatki/>).

Niestety w świetle obecnego brzmienia ustawy taki powrót bardzo wiele by fundatora kosztował. Powrót fundacji zagranicznych do Polski leży w interesie polskich rodzin, które były zmuszone wcześniej założyć fundacje rodzinne zagranicą z uwagi na brak polskiej regulacji, ale również w interesie publicznym, bo wtedy podatki byłyby płacone w Polsce a nie zagranicą. **Nie można liczyć na to, że fundacje rodzinne zagraniczne wrócą do Polski jeśli będzie się to wiązało z opodatkowaniem na poziomie 19-20% wartości całego majątku wniesionego do fundacji.** Co więcej w przypadku powrotu do Polski z majątkiem fundacji rodzinnej status fundatora nie powinien być gorszy niż w przypadku, gdyby od razu założył fundację rodzinną w Polsce, a więc rozwiązaniem sytuacji nie jest w żadnym razie darowizna majątku z fundacji zagranicznej do fundacji polskiej. Taka darowizna zmniejszałaby wysokość zwolnienia podatkowego (byłaby traktowana jako majątek wniesiony przez fundację), a tym przypadku, gdy dotyczyć to będzie absolutnej większości majątku (np. 90%) to realne opodatkowanie świadczeń z fundacji rodzinnej wynosiłoby około 30%. To na pewno nie zachęci fundacji zagranicznych do powrotu.

W naszej ocenie polskie prawo powinno dopuszczać możliwość repatriacji aktywów wniesionych do zagranicznej fundacji rodzinnej gwarantując nie tylko neutralność w ustawie CIT dotyczącą mienia uzyskanego przez samą FR.

W tym celu proponujemy:

- wprowadzenie do ustawy o podatku od spadków i darowizn do art. 3 kolejnego zwolnienia przedmiotowego w postaci zwolnienia z opodatkowania transakcji nabycia w drodze darowizny od zagranicznej fundacji rodzinnej pieniędzy, rzeczy lub praw majątkowych z zastrzeżeniem, że przedmiot otrzymanej darowizny został wniesiony przez nabywcę do majątku polskiej fundacji rodzinnej w ciągu (np. 12 miesięcy) od dnia jej otrzymania oraz, że nabywcą korzystającym z wyłączenia może być tylko fundator (założyciel) tej zagranicznej fundacji albo osoba z grupy 4a ust. 1 w stosunku do fundatora lub założyciela takiej fundacji.
- wprowadzenie do Ustawy PIT do art. 21 zwolnienia z opodatkowania pieniędzy, rzeczy lub praw majątkowych otrzymanych od zagranicznej fundacji rodzinnej z powyższym terminem na wniesienie przez fundatora do polskiej fundacji rodzinnej, będącego jednocześnie fundatorem (założycielem) fundacji zagranicznej albo osobą z grupy 4a ust. 1 w stosunku do tego fundatora (założyciela) – **za zastrzeżeniem, że otrzymywane aktywa mogły być wniesione do fundacji zagranicznej tylko przez fundatora lub założyciela lub osoby im bliskie (art. 21 ust. 51 Ustawy PIT).**
- Celem ograniczenia kręgu podmiotów zagranicznych tylko do fundacji rodzinnych rekomendujemy sporządzenie listy zagranicznych fundacji rodzinnych posiadających osobowość prawną, od których nabycie majątku będzie mogło korzystać z wyżej opisanego zwolnienie w podatku PIT oraz w podatku od spadków i darowizn. Naszą propozycją jest zamieszczenie tej listy w postaci załącznika do ustawy.
- jednocześnie proponujemy wpisanie do art. 27 zasady, z której wynikać będzie, że wniesienie mienia poprzez darowiznę przez zagraniczną fundację rodzinną będzie kwalifikowane za wniesione przez fundatora będącego również założycielem tej osoby prawnej, a w sytuacji gdy fundatorów tych będzie więcej niż jeden to wniesione mienie będzie przypisane im w proporcji w jakie wnieśli oni mienie do zagranicznej fundacji rodzinnej.