



Minister Finansów

Warszawa, 26 września 2024 roku



Sprawa: Interpelacja nr 4573 dotycząca obowiązków
podatkowych fundacji rodzinnych
Znak sprawy: DD6.054.6.2024
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w odpowiedzi na interpelację nr 4573 w sprawie obowiązków podatkowych fundacji rodzinnych¹, wniesioną 29 sierpnia br. przez Pana Posła Grzegorza Gażę, uprzejmie przedstawiam poniższe wyjaśnienia.

Przedmiotową interpelacją skierowano pytania dotyczące zasad opodatkowania fundacji rodzinnych, powołując się na coraz większe zainteresowanie tą instytucją.

Odpowiadając na pytanie pierwsze:

1. Czy przychody z działalności rolniczej w rozumieniu art. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (innej niż działy specjalne produkcji rolnej) uzyskiwane przez fundację rodzinną podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym

– uprzejmie zauważam, że zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy CIT², przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. Przez użyte sformułowanie "nie stosuje się", przepis ten w sposób jednoznaczny przesądza zatem o braku możliwości stosowania jakichkolwiek przepisów ustawy CIT do źródła przychodów, o którym w nim mowa, tj. do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem dochodów z działów

¹ o których mowa w ustawie z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326, z późn. zm.), dalej: „ustawa o fundacji rodzinnej”.

² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r. poz. 2805, z późn. zm.), dalej: „ustawa CIT”.

specjalnych produkcji rolnej. Wskazać należy, że skutkiem takiego wyłączenia jest nieopodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Działalnością rolniczą w rozumieniu ww. przepisu jest, zgodnie z treścią art. 2 ust. 2 ustawy CIT, działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkótkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc - w przypadku roślin,
 - 2) 16 dni - w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
 - 3) 6 tygodni - w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
 - 4) 2 miesiące - w przypadku pozostałych zwierząt
- licząc od dnia nabycia.

Warto jednocześnie wskazać, że zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 ustawy o fundacji rodzinnej³, fundacja rodzinna może wykonywać działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r. poz. 221) tylko w zakresie wskazanym w treści tego przepisu. Katalog ten wymienia m.in. możliwość wykonywania przez fundację rodzinną działalności gospodarczej w zakresie produkcji przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, o ile ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu (pkt 7). Ponadto zauważyć należy, że działalność taką fundacja rodzinna może wykonywać wyłącznie w związku z prowadzonym gospodarstwem rolnym (art. 5 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej).

W zakresie, w jakim fundacja rodzinna wykonuje działalność gospodarczą określoną w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, fundacja taka korzysta z podmiotowego zwolnienia od podatku dochodowego od osób prawnych, na mocy art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT. Oznacza to, że uzyskiwane przez fundację rodzinną przychody z takiej działalności nie podlegają opodatkowaniu CIT w momencie ich uzyskania.

Przechodząc do odpowiedzi na pytanie drugie, uprzejmie zauważam, że pytanie to zdaje się zawierać omyłkę pisarską, polegającą na przywołaniu nieistniejącej jednostki redakcyjnej „art. 22r ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”. Ustawa CIT nie zawiera, ani nigdy nie zawierała, takiej jednostki redakcyjnej.

³ Ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326, z późn. zm.) – dalej „ustawa o fundacji rodzinnej”.

Jednocześnie, zasadnym wydaje się przyjęcie, że intencją Autora było przywołanie regulacji art. 22d ustawy CIT, stanowiącej podstawę prawną opodatkowania dochodu z odpłatnego zbycia walut wirtualnych:

2. Jaką stawkę powinna stosować fundacja rodzinna do opodatkowania dochodów uzyskiwanych ze sprzedaży walut wirtualnych? Czy właściwa jest stawka sankcyjna wynosząca 25% czy też stawka 19% wynikająca z art. 22r ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (wątpliwość wynika z faktu, że art. 24r ust. 1 komentowanej ustawy nie odwołuje się do art. 22r)?

Jak już wspomniano, w zakresie, w jakim fundacja rodzinna wykonuje działalność gospodarczą określoną w katalogu art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, fundacja taka jest zwolniona od podatku CIT. Katalog dozwolonej działalności gospodarczej, którą może wykonywać fundacja rodzinna, ma charakter zamknięty i wymienia działalność w zakresie:

- 1) zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia;
- 2) najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie;
- 3) przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach;
- 4) nabywania i zbywania papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze;
- 5) udzielania pożyczek:
 - a) spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna posiada udziały albo akcje,
 - b) spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik,
 - c) beneficjentom;
- 6) obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi należącymi do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej;
- 7) produkcji przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, o ile ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu stanowi co najmniej 50% tego produktu;
- 8) gospodarki leśnej.

Zauważyć należy, że w powyższym katalogu nie wskazano możliwości wykonywania przez fundację rodzinną działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży walut wirtualnych.

Jednocześnie podkreślenia wymaga, że w ocenie Ministra Finansów, sprzedaż walut wirtualnych, nawet jednorazowa, nie może być rozpatrywana jako spełniająca przesłankę wskazaną w cytowanym powyżej art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o fundacji rodzinnej – tj. sprzedaż taka nie stanowi „zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia”.

Waluta wirtualna to określone w przepisach „cyfrowe odwzorowanie wartości”, które ponadto „jest wymienne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany” – zgodnie bowiem z definicją legalną terminu „waluta wirtualna”⁴, rozumie się przez to:

cyfrowe odwzorowanie wartości, które nie jest:

- a) prawnym środkiem płatniczym emitowanym przez NBP, zagraniczne banki centralne lub inne organy administracji publicznej,
- b) międzynarodową jednostką rozrachunkową ustanawianą przez organizację międzynarodową i akceptowaną przez poszczególne kraje należące do tej organizacji lub z nią współpracujące,
- c) pieniądzem elektronicznym w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych,
- d) instrumentem finansowym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi,
- e) wekslem lub czekiem

- oraz jest wymienne w obrocie gospodarczym na prawne środki płatnicze i akceptowane jako środek wymiany, a także może być elektronicznie przechowywane lub przeniesione albo może być przedmiotem handlu elektronicznego

Na mocy art. 6 ust. 7 ustawy CIT, w zakresie, w jakim fundacja rodzinna wykonuje działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, zastosowania nie znajduje podmiotowe zwolnienie od podatku CIT, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy CIT. Dochody uzyskane w związku z wykonywaniem takiej niedozwolonej działalności gospodarczej podlegają opodatkowaniu CIT w sankcyjnym reżimie, określonym w art. 24r ustawy CIT – stawka podatku CIT wynosi 25% podstawy opodatkowania oraz nie stosuje się zwolnień i odliczeń określonych w art. 17-18f ustawy CIT.

W związku z powyższym, ponieważ dokonanie sprzedaży walut wirtualnych przez fundację rodzinną stanowi wykonywanie działalności gospodarczej, podlegające opodatkowaniu na zasadach określonych w art. 24r ustawy CIT, sprzedaż taka nie prowadzi do opodatkowania według zasad wynikających z art. 22d ustawy CIT.

Odpowiadając na pytanie trzecie:

- 3. Czy fundacja rodzinna ma obowiązek przekazywania sprawozdania finansowego do Szefa Krajowej Informacji skarbowej na podstawie art. 27 ust. 2 ustawy o podatku chodowym od osób prawnych?

- wskazuję uprzejmie, że fundacja rodzinna, jako jednostka posiadająca osobowość prawną (którą nabywa z chwilą wpisu do rejestru fundacji rodzinnych, zgodnie z treścią art. 4 ust. 1 ustawy o fundacji rodzinnej) prowadzi księgi rachunkowe

⁴ art. 2 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, (Dz.U. z 2023 r. poz. 1124, z późn. zm.).

oraz sporządza sprawozdanie finansowe zgodnie z regulacjami ustawy o rachunkowości⁵ (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości).

Rejestr fundacji rodzinnych prowadzi Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim, zwany dalej „sądem rejestrowym” (art. 4 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej). Zgodnie z art. 69 ust. 1 ustawy o rachunkowości kierownik jednostki, składa we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z badania, jeżeli podlegało ono badaniu, odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 - także sprawozdanie z działalności - w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

A zatem, fundacja rodzinna jest zobowiązana do złożenia sprawozdania finansowego do Sądu Okręgowego w Piotrkowie Trybunalskim.

Końcowo, w odniesieniu do przedmiotu wszystkich powyższych pytań, podkreślenia wymaga, iż ewentualna ocena skutków podatkowych powinna być dokonywana w konkretnym stanie faktycznym oraz z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy, które mogą mieć wpływ m.in. na prawidłową kwalifikację danego zdarzenia, a tym samym na potencjalne skutki podatkowo-prawne.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

⁵ ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, (Dz.U. z 2023 r. poz. 120, z późn. zm.), dalej: „ustawa o rachunkowości”.