



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
X kadencja
Prezes Rady Ministrów
RM-0610-167-26

Druk nr 3148
Warszawa, 29 września 2026 r.

Pan
Włodzimierz Czarzasty
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy

**- o zmianie ustawy o podatku dochodowym
od osób fizycznych oraz ustawy o podatku
dochodowym od osób prawnych.**

Jednocześnie przedstawiam wniosek o skrócenie postępowania z projektem ustawy.

Do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów i Gospodarki.

Z poważaniem

Donald Tusk

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Art. 1. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2026 r. poz. 592, 779, 846, 1079, 1098 i 1123) w art. 21:

1) w ust. 1 pkt 157 otrzymuje brzmienie:

„157) przychody, o których mowa w art. 20 ust. 1g, w części odpowiadającej proporcji określonej w art. 27 ust. 4 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, według stanu na dzień uzyskania przychodu, uzyskane przez:

- a) fundatora albo członka rodziny fundatora w rozumieniu ust. 49 uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej,
- b) beneficjenta fundacji rodzinnej będącego fundatorem albo członkiem rodziny fundatora w rozumieniu ust. 49 z tytułu świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej;”;

2) ust. 49 otrzymuje brzmienie:

„49. Przez członka rodziny fundatora, o którym mowa w ust. 1 pkt 157, rozumie się jego małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo i zstępnych jego rodzeństwa, pasierba i zstępnych jego pasierba, ojczyzna oraz macochę, przy czym za rodziców, zstępnych i wstępnych uważa się również osoby, o których mowa w art. 14 ust. 4 i 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2026 r. poz. 478 i 775).”.

Art. 2. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2026 r. poz. 554, 779, 846, 912 i 1123) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 6:

a) ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do opodatkowania, o którym mowa w art. 24a, art. 24b, art. 24f i art. 24q.”,

b) ust. 8 otrzymuje brzmienie:

„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, których 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%, lub
 - 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 przez fundację rodzinną wyłącznie na cele mieszkaniowe, spoczywa na fundacji rodzinnej,
 - c) budynek, lokal lub ich część, inne niż określone w lit. b, przeznaczone do całodobowego zakwaterowania;
- 2) ze zbycia mienia wniesionego do fundacji rodzinnej lub przekazanego nieodpłatnie fundacji rodzinnej, jeżeli zbycie to nastąpiło przed upływem 2 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło to wniesienie lub przekazanie mienia, z wyjątkiem zbycia następującego w wykonaniu nakazu organu władzy publicznej;
- 3) z udziału w:
 - a) spółce niebędącej osobą prawną,
 - b) innym niż spółka niebędąca osobą prawną podmiocie, którego przychody, koszty, dochody lub straty są traktowane jako osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną– w zakresie, w jakim przychody te nie korzystałyby z tego zwolnienia, gdyby były uzyskane bezpośrednio przez fundację rodzinną.”;

2) w art. 24a:

- a) po ust. 4a dodaje się ust. 4b w brzmieniu:

„4b. W przypadku fundacji rodzinnej prawo do odliczenia kwot, o których mowa w ust. 4, przysługuje niezależnie od ich uwzględnienia w podstawie opodatkowania fundacji rodzinnej, przy czym odliczenie to przysługuje w proporcji, w jakiej dochód zagranicznej jednostki kontrolowanej, ustalony zgodnie z ust. 6, podlegałby zwolnieniu od podatku, gdyby dochód ten był osiągany bezpośrednio przez fundację rodzinną, pozostaje do dochodu tej zagranicznej jednostki kontrolowanej, ustalonego zgodnie z ust. 6.”,

b) ust. 5 otrzymuje brzmienie:

„5. Kwoty nieodliczone zgodnie z ust. 4 i 4b w danym roku podatkowym podlegają odliczeniu w następnych, kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych.”;

3) w art. 24f:

a) w ust. 2 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) przeniesienie składnika majątku poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w wyniku którego Rzeczpospolita Polska traci prawo do opodatkowania dochodów ze zbycia tego składnika majątku albo prawo do opodatkowania przekazanego lub pozostawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej, przy czym przenoszony składnik majątku pozostaje własnością tego samego podmiotu,”,

b) po ust. 8 dodaje się ust. 8a w brzmieniu:

„8a. W przypadku składnika majątku, którego odpłatne zbycie korzystałoby w tej fundacji rodzinnej ze zwolnienia określonego w art. 6 ust. 1 pkt 25, koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia składnika majątku, o którym mowa w ust. 8, ustala się przy założeniu, że zbycie tego składnika majątku przez fundację rodzinną byłoby opodatkowane.”;

4) w art. 24q:

a) w ust. 1 w części wspólnej wyrazy „15%” zastępuje się wyrazami „19%”,

b) w ust. 1a:

– pkt 5 i 6 otrzymują brzmienie:

„5) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi, fundatorowi lub innemu podmiotowi będącemu podmiotem powiązany z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną, 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, fundatorowi lub osobie fizycznej będącej podmiotem powiązanym z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną, na okres co najmniej 10 lat albo na okres krótszy niż 10 lat, jeżeli ostateczny termin obowiązywania umowy wyniósł co najmniej 10 lat;”;

– dodaje się pkt 7 w brzmieniu:

- „7) wartość umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne należności, w tym z tytułu pożyczki, wobec beneficjenta, fundatora lub podmiotu powiązanego z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną, chyba że wartość ta podlegała zaliczeniu do ukrytych zysków na podstawie pkt 5 lub 6.”;

c) w ust. 7 wyrazy „ust. 1a pkt 1–4” zastępuje się wyrazami „ust. 1a”;

- 5) w art. 24r w ust. 1 wyrazy „stawka podatku, o którym mowa w art. 19, wynosi” zastępuje się wyrazami „stawki podatków, o których mowa w art. 19 i art. 22d, wynoszą”.

Art. 3. 1. Przepisy ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2027 r.

2. Przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do przychodów (dochodów) uzyskanych począwszy od roku podatkowego fundacji rodzinnej rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2026 r., z wyjątkiem:

- 1) art. 6 ust. 8 pkt 2 ustawy zmienianej w art. 2, który stosuje się do mienia wniesionego do fundacji rodzinnej lub przekazanego nieodpłatnie fundacji rodzinnej począwszy od roku podatkowego fundacji rodzinnej rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2026 r.;
- 2) art. 24q ust. 1, ust. 1a pkt 5–7 i ust. 7 ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, które stosuje się do świadczeń oraz mienia, o których mowa w art. 24q ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2, przekazanych lub postawionych do dyspozycji począwszy od roku podatkowego fundacji rodzinnej rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2026 r.

3. Fundacje rodzinne, których rok podatkowy rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2027 r. i zakończy się po dniu 31 grudnia 2026 r., stosują do końca tego roku podatkowego przepisy ustawy zmienianej w art. 2, w brzmieniu dotychczasowym.

4. W przypadku zwrotu przez fundację rodzinną do dnia 31 grudnia 2027 r. albo w okresie 12 miesięcy od końca roku podatkowego, o którym mowa w ust. 3, nieruchomości lub prawa majątkowego osobie, która przed dniem 1 stycznia 2027 r. była ich właścicielem bezpośrednio przed ich wniesieniem albo nieodpłatnym przekazaniem do tej fundacji:

- 1) do zwrotu tego przepisów art. 24q i art. 24r ustawy zmienianej w art. 2 nie stosuje się;
- 2) zwrot ten zwalnia się z podatku od spadków i darowizn, jeżeli następuje w formie umowy darowizny;
- 3) zwrot ten nie stanowi przychodu na podstawie ustawy zmienianej w art. 1, jeżeli następuje w formie innej niż umowa darowizny;
- 4) zwrot ten nie stanowi nabycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy zmienianej w art. 1;
- 5) do okresu 5 lat, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy zmienianej w art. 1, zalicza się okres, w którym te nieruchomości lub prawa majątkowe stanowiły własność fundacji rodzinnej;
- 6) koszty uzyskania przychodów określone w art. 22 ust. 6c–6f ustawy zmienianej w art. 1 z tytułu odpłatnego zbycia tych nieruchomości lub praw majątkowych, o którym mowa w art. 30e ustawy zmienianej w art. 1, ustala się bez uwzględnienia kosztów poniesionych w okresie, w którym były one własnością lub stanowiły prawo majątkowe fundacji rodzinnej – w przypadku odpłatnego zbycia przez fundatora tych nieruchomości lub praw majątkowych.

5. Przez zwrot nieruchomości i prawa majątkowego, o których mowa w ust. 4, rozumie się przeniesienie:

- 1) własności nieruchomości lub ich części lub udziału w nieruchomości,
 - 2) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w tych prawach
- w zakresie, w jakim przedmiotem tej własności lub tych praw są budynek, lokal lub ich część, o których mowa w art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. b oraz c ustawy zmienianej w art. 2.

Art. 4. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2027 r.

UZASADNIENIE

I. Wstęp

Przedkładany projekt ustawy stanowi odpowiedź na zidentyfikowane mechanizmy wykorzystywania instytucji fundacji rodzinnej niezgodnie z celem ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o fundacji rodzinnej”. Zrodziło to potrzebę doprecyzowania i uszczelnienia przepisów podatkowych obejmujących fundacje rodzinne.

Zgodnie z art. 143 ustawy o fundacji rodzinnej, Rada Ministrów była zobowiązana do dokonania przeglądu funkcjonowania przepisów tej ustawy oraz przedstawienia informacji o skutkach jej obowiązywania wraz z propozycjami zmian¹. Przedkładany projekt ustawy stanowi odpowiedź na zidentyfikowane w toku przeglądu mechanizmy wykorzystywania instytucji fundacji rodzinnej w sposób niezgodny z jej celem ustawowym.

Przeprowadzona analiza wykazała, że w praktyce stosowania przepisów dochodzi do zjawisk prowadzących do odejścia od podstawowego celu fundacji rodzinnej, jakim jest długoterminowe zarządzanie majątkiem oraz realizacja funkcji sukcesyjnych. W szczególności zaobserwowano przypadki wykorzystywania fundacji rodzinnych jako instrumentów umożliwiających uzyskiwanie korzyści podatkowych poprzez zmianę formy prawnej prowadzenia działalności przy zachowaniu ekonomicznej tożsamości uzyskiwanych dochodów.

Z danych dotyczących funkcjonowania fundacji rodzinnych wynika, że osiągają one znaczne wartości przychodów i dochodów korzystających ze zwolnień podatkowych. Jednocześnie konstrukcja opodatkowania fundacji rodzinnej, przewidująca opodatkowanie dopiero na etapie dystrybucji świadczeń, umożliwia odroczenie momentu opodatkowania w czasie, a w praktyce w wielu przypadkach jego istotne ograniczenie.

W toku przeglądu ustawy o fundacji rodzinnej ustalono, że część praktyk związanych z wykorzystaniem fundacji rodzinnej prowadzi do ograniczenia poziomu opodatkowania lub nieograniczonego przesunięcia obowiązku podatkowego w czasie, co skutkuje rozszczelnieniem systemu podatkowego oraz podważeniem założeń konstrukcyjnych tej instytucji.

¹ przebieg prac dotyczących ww. przeglądu dostępny na stronie: <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/przeglad-ustawy-o-fundacji-rodzinnej2>

W świetle powyższego zachodzi konieczność wprowadzenia zmian w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego w obszarze funkcjonowania fundacji rodzinnych poprzez ograniczenie możliwości instrumentalnego wykorzystywania przewidzianych dla nich preferencji podatkowych oraz powiązanie ich stosowania z rzeczywistą realizacją funkcji sukcesyjnej.

Założeniem leżącym u podstaw proponowanego kierunku regulacji jest dążenie do pełniejszej realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej, wywodzonej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Zasada ta, wraz z zasadą powszechności opodatkowania, ulega naruszeniu w przypadkach, gdy dochody generowane przez zdarzenia o porównywalnym charakterze ekonomicznym podlegają opodatkowaniu na odmiennych zasadach lub według różnych stawek, bez istnienia obiektywnych przesłanek uzasadniających takie zróżnicowanie.

Zróżnicowanie to stanowi podstawę do podejmowania przez podatników działań określanych mianem „agresywnej optymalizacji podatkowej”, których istotą jest wybór formy prowadzenia działalności lub struktury transakcji przede wszystkim ze względu na ich skutki podatkowe, a nie względy ekonomiczne. Należy podkreślić, że niekiedy działania te mieszczą się w granicach obowiązującego porządku prawnego. Niemniej jednak, z punktu widzenia zasady sprawiedliwości podatkowej wyrażonej w art. 84 Konstytucji oraz zasady wewnętrznej spójności systemu podatkowego, praktyki te należy uznać za niepożądane.

Przyznawanie określonych preferencji podatkowych lub ustanawianie szczególnych zasad opodatkowania stanowi wyłączną kompetencję ustawodawcy i winno być wyrazem przemyślanej polityki podatkowej, której celem jest realizacja konstytucyjnych wartości. Agresywne działania optymalizacyjne, które prowadzą do uzyskiwania niezamierzonych przez ustawodawcę korzyści podatkowych, naruszają tę zasadę.

W świetle powyższego, przyjęty w projekcie nowelizacji kierunek zmian w przepisach dotyczących podatku dochodowego, ukierunkowany na uszczelnienie systemu, znajduje swoje uzasadnienie w wartościach konstytucyjnych oraz potrzebie zapewnienia większej spójności i sprawiedliwości systemu podatkowego.

Zwrócić należy uwagę, że zakazy i nakazy wywodzone z zasad demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) nie mają charakteru bezwzględneho. Odstąpienie od tych zasad jest dopuszczalne, gdy przemawia za tym ważny interes publiczny (orzeczenia TK z: 29 marca 1994 r., K 13/93, 24 maja 1994 r., K 1/94, 18 października 1994 r., K 2/94, 12 stycznia 1995 r., K 12/94 i 11 września 1995 r., P 1/95 oraz wyrok z 25 kwietnia 2001 r., K 13/01). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że za taki „ważny interes publiczny”

można bez wątpienia uważać dążenie ustawodawcy do przeciwstawienia się oszustwom i nadużyciom podatkowym, prowadzącym do uchylania się od obowiązku uiszczania należnych podatków (tak w wyroku TK z 18 października 1994 r., K 2/94). Proponowane zmiany mają niewątpliwie taki charakter, bowiem mają na celu eliminowanie praktyk powodujących obejście prawa i agresywnej optymalizacji podatkowej.

Projekt ustawy wprowadza zmiany w:

1. ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2026 r. poz. 592, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”;
2. ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2026 r. poz. 554, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą CIT”.

Przyjęty model opodatkowania fundacji rodzinnych, obejmujący w szczególności neutralność wniesienia majątku do fundacji rodzinnej, brak udziałów czy innych praw o podobnym charakterze do majątku fundacji rodzinnej (które stanowiłyby ewentualny przychód po stronie fundatora czy beneficjentów), został zaprojektowany jako mechanizm wspierający sukcesję przedsiębiorstw rodzinnych oraz długoterminowe zarządzanie majątkiem. Jednocześnie, konstrukcja ta wprowadza szczególny reżim podatkowy, odbiegający od zasad opodatkowania typowych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, który w założeniu miał pozostawać w ścisłym związku z przyjętym modelem ustrojowym fundacji rodzinnej oraz celami, jakim miała ona służyć. Przyznanie preferencyjnych zasad opodatkowania wynikało z funkcji fundacji rodzinnej w zakresie sukcesji oraz długoterminowego zarządzania majątkiem. Oznacza to, że aksjologiczne uzasadnienie przyznania preferencji istnieje wyłącznie wówczas, gdy pozostają one funkcjonalnie powiązane z modelem instytucjonalnym, służącym realizacji określonych założeń.

Bardzo często obserwowanym zjawiskiem jest sytuacja, w której fundator jest jedynym beneficjentem fundacji rodzinnej, bądź jedynymi beneficjentami fundacji rodzinnej są fundatorzy (małżonkowie) i fundacja taka nie ma innych żyjących beneficjentów, względnie fundator jest jednym z beneficjentów. W takiej sytuacji fundator lub fundatorzy zachowują faktyczną kontrolę nad majątkiem wniesionym do fundacji, pomimo jego formalnego wyodrębnienia jako własności odrębnej osoby prawnej. W takim układzie fundacja rodzinna pełni funkcję podmiotu pośredniczącego, natomiast rzeczywiste decyzje gospodarcze pozostają w gestii fundatora. Z perspektywy podatkowej prowadzi to do sytuacji, w której dochody z majątku są osiągane w ramach korzystniejszego reżimu podatkowego właściwego dla fundacji

rodzinnej, mimo że ekonomicznie odpowiadają dochodom uzyskiwanym bezpośrednio przez osobę fizyczną.

Dla oceny spójności szczególnego reżimu podatkowego fundacji rodzinnej z jej modelową konstrukcją oraz deklarowanymi celami, kluczowe znaczenie ma zatem porównanie zasad opodatkowania dochodów pasywnych osiąganych za jej pośrednictwem z zasadami właściwymi dla opodatkowania analogicznych dochodów uzyskiwanych bezpośrednio przez osobę fizyczną w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT). Takie porównanie wskazuje na istotne różnice pomiędzy sytuacją osoby fizycznej a fundacji rodzinnej, zarówno na etapie bieżącego uzyskiwania dochodów, jak i ich dystrybucji.

W przypadku dywidend uzyskiwanych przez osobę fizyczną zastosowanie znajduje podatek dochodowy według stawki 19%. Odmienne kształtuje się sytuacja fundacji rodzinnej, w której dochód z dywidend co do zasady nie podlega opodatkowaniu na poziomie samej fundacji, natomiast opodatkowanie występuje dopiero przy wypłacie świadczeń na rzecz beneficjentów i wynosi 15% podatku CIT, przy jednoczesnym braku opodatkowania po stronie beneficjentów należących do tzw. grupy „zero”. W rezultacie efektywne opodatkowanie wynosi 15%, przy czym mechanizm ten wiąże się z odroczeniem momentu opodatkowania do chwili dystrybucji dochodu.

Różnice te widoczne są również w odniesieniu do dochodów ze sprzedaży aktywów kapitałowych. Osoba fizyczna uzyskująca dochód ze sprzedaży akcji ponosi ciężar podatku dochodowego według stawki 19%, powiększonej o 4% daniny solidarnościowej, co prowadzi do łącznego efektywnego opodatkowania na poziomie 23%. W przypadku fundacji rodzinnej dochód ze zbycia akcji nie podlega opodatkowaniu na poziomie fundacji, natomiast opodatkowanie w wysokości 15% podatku CIT następuje dopiero przy wypłacie świadczeń. W konsekwencji, efektywne obciążenie podatkowe kształtuje się na poziomie około 15%, przy jednoczesnym odroczeniu momentu opodatkowania.

Przedstawione, przykładowe porównanie wskazuje, że konstrukcja opodatkowania fundacji rodzinnej prowadzi do istotnie niższego efektywnego poziomu opodatkowania dochodów pasywnych w porównaniu do opodatkowania tych samych kategorii dochodów uzyskiwanych bezpośrednio przez osoby fizyczne, jak również umożliwia odroczenie momentu powstania obowiązku podatkowego. Okoliczności te mogą prowadzić do podejmowania decyzji o wyborze formy organizacyjnej nie ze względów gospodarczych lub sukcesyjnych, lecz przede wszystkim w celu uzyskania preferencyjnego traktowania podatkowego.

Ponadto, z danych wynikających ze składanych przez fundacje rodzinne deklaracji CIT-8FR wynika, że podmioty te osiągają znaczne przychody (dochody) zwolnione od podatku. Poniżej prezentowane są informacje dotyczące m.in. liczby fundacji rodzinnych, które złożyły tę deklarację, kwot należnego podatku, ale także wysokości przychodów oraz dochodów zwolnionych od podatku:

Wyszczególnienie		2023	2024	2025
Liczba fundacji rodzinnych, które złożyły deklarację		332	1 779	3 017
kwoty w zł				
Podstawa opodatkowania		169 749 536	450 307 622	850 306 400
Należny podatek		25 453 846	67 223 331	126 815 597
Przychody zwolnione od podatku, w tym:		9 491 831 959	19 616 591 676	25 320 454 788
-	Zbycie mienia – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 3 ustawy o fundacji rodzinnej	35 723 680	1 264 296 828	2 566 905 252
-	Najem, dzierżawa lub udostępnianie mienia do korzystania na innej podstawie – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej. Nie dotyczy najmu, o którym mowa w art. 6 ust. 8 ustawy CIT	13 705 767	134 899 012	318 577 792
-	Przystępowanie i uczestnictwo w spółkach handlowych, funduszach inwestycyjnych, spółdzielniach oraz podmiotach o podobnym charakterze – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej	579 409 374	9 486 075 434	12 336 954 014
-	Nabywanie i zbywanie papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o fundacji rodzinnej	8 847 525 273	8 615 196 122	9 465 123 169
-	Udzielanie pożyczek – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o fundacji rodzinnej	9 877 032	107 074 038	611 187 473
-	Obrót zagranicznymi środkami płatniczymi – o którym mowa w art.	5 590 834	9 050 242	21 707 088

	5 ust. 1 pkt 6 ustawy o fundacji rodzinnej			
Dochody podlegający zwolnieniu z podatku, w tym:		5 386 787 550	12 435 067 620	15 274 622 583
-	Zbycie mienia – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 3 ustawy o fundacji rodzinnej	35 113 705	558 123 852	1 573 860 506
-	Najem, dzierżawa lub udostępnianie mienia do korzystania na innej podstawie – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej. Nie dotyczy najmu, o którym mowa w art. 6 ust. 8 ustawy CIT	11 146 409	99 223 193	218 681 670
-	Przystępowanie i uczestnictwo w spółkach handlowych, funduszach inwestycyjnych, spółdzielniach oraz podmiotach o podobnym charakterze – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej	514 986 974	8 286 419 545	10 041 445 791
-	Nabywanie i zbywanie papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o fundacji rodzinnej	4 815 433 489	3 380 632 845	2 844 714 109
-	Udzielanie pożyczek – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o fundacji rodzinnej	9 870 892	106 083 690	585 715 031
-	Obrót zagranicznymi środkami płatniczymi – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 6 ustawy o fundacji rodzinnej	236 081	4 584 494	10 205 475

Dane te wskazują, że fundacje rodzinne osiągają wysokie przychody i dochody, które podlegają bieżącemu zwolnieniu od podatku CIT. Przy czym wysokość podatku CIT płaconego przez te podmioty wskazuje, że generalnie osiągane dochody nie podlegają opodatkowaniu w zw. z m.in. odroczeniem wypłaty świadczeń na rzecz beneficjentów.

Zakładając, że wykazywane przez fundacje rodzinne dochody zwolnione byłyby wykazywane przez podatników PIT i CIT z pominięciem fundacji rodzinnej i podlegałyby bieżącemu

opodatkowaniu przez tych podatników, to kwoty podatków przedstawiałyby się następująco (przy założeniu opodatkowania tych dochodów 19% stawką podatku dochodowego):

Rok	Dochód	Podatek
2023	5 386 787 550	1 023 489 634
2024	12 435 067 620	2 362 662 847
2025	15 274 622 583	2 902 178 290

W wyniku dokonanego przeglądu funkcjonowania przepisów ustawy o fundacji rodzinnej została podniesiona kwestia braku zwolnienia z opodatkowania świadczeń wypłacanych z fundacji rodzinnej dla zstępnych rodzeństwa fundatora. Obecne regulacje podatkowe w tym zakresie powodują, że zakładanie fundacji rodzinnej przez fundatorów będących rodzeństwem skutkuje dla ich zstępnych koniecznością zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 10% przychodu (II grupa w podatku od spadków i darowizn). Zakładanie takich fundacji przez rodzeństwo, które często jest w posiadaniu podzielonego majątku odziedziczonego po swoich rodzicach, jest zatem mniej ekonomicznie korzystne, niż zakładanie osobnych fundacji rodzinnych przez każdego z rodzeństwa. Tym samym następuje utrudnienie w realizacji najważniejszego celu istnienia fundacji rodzinnej, jakim jest zapewnienie sukcesji międzypokoleniowej oraz zachowanie zgromadzonego majątku. W wielu przypadkach drugie pokolenie korzysta z majątku założonego przez wstępnych i celowe jest wniesienie do fundacji rodzinnej całego rodzinnego biznesu, który ma szanse przetrwać przez kolejne pokolenia i zapewni długowieczność firmy rodzinnej. Dlatego też zasadne jest wprowadzenie regulacji zgodnie z którą założenie fundacji rodzinnej przez rodzeństwo powoduje takie same zasady ustalania proporcji dla celów zwolnienia podatkowego w PIT, jak w przypadku fundacji założonej przez rodziców rodzeństwa (pełne zwolnienie w PIT dla wszystkich zstępnych każdego z rodzeństwa). Ponadto został rozszerzony katalog zwolnienia na zstępnych pasierbów fundatorów.

II. Szczegółowe omówienie zmian

Zmiany w ustawie PIT – art. 1

W projekcie wprowadzone zostały normy rozszerzające istniejące zwolnienia w podatku dochodowym od osób fizycznych świadczeń otrzymywanych przez beneficjentów fundacji

rodzinnej oraz uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej, o osoby będące zstępnymi rodzeństwa oraz zstępnymi pasierba fundatora. Rozwiązanie to spowoduje w skutkach analogiczne zasady ustalania proporcji dla celów zwolnienia podatkowego w PIT, w przypadku fundacji założonej przez rodzeństwo, tak jak w przypadku fundacji gdyby została założona przez ich rodziców (pełne zwolnienie w PIT dla wszystkich zstępnym każdego z rodzeństwa).

W konsekwencji wprowadzenia takiego rozwiązania zostały dokonane zmiany w art. 21 ust. 1 w pkt 157 w lit. a i b ustawy PIT (art. 1 pkt 1 projektu), gdzie dla potrzeby stosowania zwolnienia świadczeń otrzymanych z fundacji rodzinnej (przez beneficjentów oraz osoby uprawnione do otrzymania mienia po likwidacji takiej fundacji) w zakresie powiązań z fundatorem, odstąpiono od odwoływania się do katalogu osób wymienionych w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, lecz wprowadzono pojęcie „członek rodziny fundatora”.

Nie zostały zmienione zasady stosowania zwolnienia przychodów uzyskiwanych przez fundatorów i beneficjentów z fundacji rodzinnej określonych w tym przepisie. Zwolnienia te nadal będą stosowane w stosunku do fundatora i członków jego rodziny, w części odpowiadającej proporcji wartości wniesionego mienia przez tego fundatora do fundacji rodzinnej, o której mowa w art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej, co zostało określone bezpośrednio w art. 21 ust. 1 pkt 157 ustawy PIT.

W art. 21 ust. 49 ustawy PIT (art. 1 pkt 2 projektu) została podana definicja członka rodziny fundatora, na potrzeby stosowania tego zwolnienia.

Pojęcie to określa krąg osób będących w stosunku do fundatora: małżonkiem, zstępnymi, wstępnymi, pasierbem, zstępnymi pasierba, rodzeństwem, ojczymem, macochą oraz zstępnymi rodzeństwa fundatora. Ponadto w projekcie wskazano, że za rodziców, zstępnym i wstępnym uważa się osoby, o których mowa w art. 14 ust. 4 i 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. Tak więc jednoznacznie określono katalog osób, określonych w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, które dotychczas korzystały ze zwolnienia z podatku PIT przychodów z tytułu otrzymanych świadczeń z fundacji rodzinnej, powiększony o zstępnym rodzeństwa oraz zstępnym pasierba fundatora takiej fundacji.

Zmienione przepisy będą miały zastosowanie do świadczeń otrzymanych z fundacji rodzinnej przez osoby będące w stosunku do fundatora zstępnym rodzeństwa po 31 grudnia 2026 r. (od momentu wejścia ich w życie).

Zasada ta ma zastosowanie również w przypadkach, gdy fundacja rodzinna powstała przed 1 stycznia 2027 r., albo osoba będąca w stosunku do fundatora zstępnym jego rodzeństwa była beneficjentem fundacji rodzinnej lub osobą uprawnioną do otrzymania mienia po rozwiązaniu fundacji rodzinnej, nabyła prawa do otrzymania świadczeń przed 1 stycznia 2027 r., lecz otrzymała je już po 31 grudnia 2026 r.

Zmiany w ustawie CIT – art. 2

Wraz z wejściem w życie 22 maja 2023 r. ustawy o fundacji rodzinnej wprowadzono do polskiego systemu prawnego nową instytucję – fundację rodzinną. Dotychczasowy, ponad trzyletni okres obowiązywania instytucji fundacji rodzinnej pozwolił zidentyfikować ryzyka i potencjalne schematy postępowania w obszarze podatków dochodowych, między innymi w oparciu o analizę specjalistyczną sygnałów wynikających z informacji zawartych w opiniach wydanych w trybie art. 14b § 5c² ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja Podatkowa (Dz.U. z 2026 r. poz. 622, z późn. zm.), zwanej dalej: „Ordynacją podatkową”, raportowanych informacjach o schematach podatkowych, o których mowa rozdziale 11a Ordynacji podatkowej³, wydawanych interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego⁴ czy we wnioskach o wydanie opinii zabezpieczającej z art. 119w i nast. Ordynacji podatkowej⁵. Zgromadzony materiał analityczny, pomimo ograniczeń w dostępie do pełnych danych o działalności fundacji rodzinnych, pozwala na identyfikację powtarzalnych modeli zachowań podatników ukierunkowanych na osiąganie korzyści podatkowych niezgodnych z celem regulacji, a także wskazuje na znaczną skalę tego zjawiska.

² w okresie od wejścia w życie ustawy o fundacji rodzinnej do końca 2025 r. zidentyfikowano 77 przypadków, w których Szef KAS wydał opinię o uzasadnionym przypuszczeniu unikania opodatkowania z uwagi na schematy postępowania, w których podatnicy wykorzystywali fundację rodzinną. Dla porównania skali należy wskazać, że w całym okresie obowiązywania klauzuli ogólnej (od 2016 r.) Szef KAS wszczął ok. 230 postępowań przeciwko unikaniu opodatkowania.

³ w okresie od 15 marca 2023 r. do 16 lutego 2026 r. zaraportowano 320 informacji MDR-1 z udziałem fundacji rodzinnej. Zauważyć należy, że znaczna liczba raportowanych schematów z udziałem fundacji rodzinnej ma charakter schematu standaryzowanego, co oznacza, że taki schemat podatkowy możliwy jest do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego. To oznacza, że schematy te mogą obejmować całe grupy podatników funkcjonujących w podobnych warunkach rynkowych, a więc ich potencjalna skala oddziaływania jest znaczna. Ponadto, analiza przekazywanych informacji o schematach podatkowych dotyczących fundacji rodzinnej wykazuje wskazanie spełnienia tzw. kryterium głównej korzyści w odniesieniu do 82% zaraportowanych schematów podatkowych, co oznacza, że korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmioty uczestniczące w zaraportowanych uzgodnieniach spodziewają się osiągnąć. Powyższe oznacza, że uzyskanie korzyści podatkowej poprzez czynności dokonywane z udziałem fundacji rodzinnej jest jednym z głównych (a nie ubocznych) motywów działania w znacznej większości raportowanych schematów.

⁴ W okresie od 1 maja 2023 r. do 31 marca 2026 r. złożono 927 wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych w zakresie fundacji rodzinnych.

⁵ W opinii z dnia 29 maja 2025 r. Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wskazano, że dystrybucja (części) zysków uzyskanych przez fundację w wyniku przeprowadzenia poddanych analizie czynności spełnia przesłanki dla zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W szczególności, wśród praktyk nieznajdujących uzasadnienia na tle regulacji ustawy o fundacji rodzinnej, jak również ustaw podatkowych, wskazać należy instrumentalne traktowanie tej instytucji. Celem przyświecającym założeniu fundacji rodzinnej nie powinno być wyłączenie dążenie do odroczenia momentu opodatkowania, zwolnienia z opodatkowania lub obniżenia opodatkowania (otrzymanie korzyści podatkowej). Instytucja ta, zgodnie z wolą ustawodawcy, służyć ma przede wszystkim międzypokoleniowej sukcesji. Niedopuszczalnym jest zatem tworzenie sztucznych struktur w celu obiegu środków (w tym wypłat dywidendy) pomiędzy fundacją rodzinną a jej fundatorem, beneficjentami i ich podmiotami powiązanymi. Koniecznym jest także ograniczanie ryzyka występowania sytuacji, w których wniesienie do fundacji rodzinnej majątku następuje jedynie w celu jego zbycia za pośrednictwem preferencyjnie opodatkowanego podmiotu.

W praktyce funkcjonowania przepisów, nawet działania formalnie mieszczące się w katalogu dozwolonej działalności gospodarczej mogą być wykorzystywane w sposób prowadzący do omijania opodatkowania właściwego dla podmiotów gospodarczych, jeśli ich charakter ekonomiczny odbiega od statutowych celów sukcesyjnych.

Jednym z najczęściej wskazywanych schematów, w których wykorzystuje się rozwiązania podatkowe jako cel sam w sobie, jest prowadzenie przez fundacje rodzinne działalności gospodarczej, która choć formalnie wpisuje się w ustawowy katalog (np. wynajem nieruchomości czy obrót papierami wartościowymi), w praktyce ma charakter zorganizowanej, prowadzonej na dużą skalę działalności operacyjnej.

Rozszerzanie zakresu działalności fundacji do form działalności zbliżonych do operacyjnych, można zakwalifikować jako nadużycie prawa podatkowego, szczególnie w sytuacjach, gdy działalność ta ma cechy charakterystyczne dla podmiotów prowadzących działalność operacyjną. Takie praktyki pokazują, że instrument fundacji rodzinnej, choć przewidziany jako narzędzie zabezpieczenia i sukcesji majątku, może być wykorzystywany jako wehikuł optymalizacji podatkowej wtedy, gdy działalność operacyjna jest prowadzona ponad ustawowy katalog lub gdy struktury są konstruowane przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowych, co stanowi przedmiot uwagi i kontroli organów skarbowych.

Innym przejawem nadużycia prawa jest koncentracja w fundacji rodzinnej aktywów generujących dochody pasywne, takich jak udziały w spółkach, nieruchomości przeznaczone na wynajem czy instrumenty finansowe, przy jednoczesnym ograniczeniu bieżącej dystrybucji tych dochodów do beneficjentów. W takim modelu dochody te są akumulowane na poziomie fundacji rodzinnej, gdzie co do zasady nie podlegają bieżącemu opodatkowaniu, co prowadzi

do istotnego odroczenia momentu opodatkowania. Mechanizm ten może być wykorzystywany w sposób odbiegający od celu regulacji, zwłaszcza gdy brak jest rzeczywistej potrzeby długoterminowego reinwestowania środków, a dominującą motywacją jest osiągnięcie efektu podatkowego.

Często identyfikowanymi schematami są ustalenia dotyczące zaangażowania fundacji rodzinnej i podmiotów zagranicznych. Do przykładów należy tu m.in.:

- umieszczenie fundacji rodzinnej w strukturze kapitałowej z udziałem spółki zagranicznej (zazwyczaj luksemburskiej) w celu wypłaty zysków / świadczeń z tytułu umorzenia udziałów w tej spółce luksemburskiej (w niektórych przypadkach posiadającej status luksemburskiego funduszu inwestycyjnego / alternatywnego funduszu inwestycyjnego);
- transfer udziałów w spółce luksemburskiej (odpowiedniku polskiej spółki z o.o.) do fundacji rodzinnej, a następnie likwidacja tej spółki i wydanie do fundacji majątku polikwidacyjnego spółki luksemburskiej w postaci udziałów w polskiej spółce z o.o.;
- przeniesienie udziałów / akcji do fundacji rodzinnej w celu uniknięcia opodatkowania w zakresie dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej (CFC), którą fundacja rodzinna w świetle aktualnie obowiązujących przepisów nie jest.

Kolejnym obszarem identyfikowanych nadużyć jest wykorzystywanie fundacji rodzinnej do zarządzania portfelem aktywów w sposób pozwalający na ograniczenie opodatkowania dochodów z najmu lub dzierżawy. Przeniesienie aktywa do fundacji rodzinnej i osiąganie przychodów z jego udostępniania za pośrednictwem tego podmiotu prowadzi do zmiany zasad opodatkowania tych dochodów, w szczególności poprzez ich wyłączenie z bieżącego opodatkowania na poziomie osób fizycznych.

Często obserwowanymi przykładami praktyki wykorzystywania konstrukcji fundacji rodzinnej jest też przeniesienie nieruchomości (mieszkalnych, usługowych) do fundacji rodzinnej i jej wynajem przez tę fundację na rzecz osób trzecich w zakresie dotychczas realizowanym przez fundatora, czy też transfer zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) do fundacji rodzinnej i kontynuacja działalności gospodarczej prowadzonej przed transferem przez podatnika (fundatora) w tożsamym zakresie.

Fundacja rodzinna umożliwia także koncentrację instrumentów finansowych w jednym podmiocie i zarządzanie nimi w sposób pozwalający na odroczenie momentu realizacji zysków lub ich dystrybucji. Dzięki temu możliwe jest prowadzenie aktywnej polityki inwestycyjnej bez

bieżącego obciążenia podatkowego. W przypadku, gdy fundacja rodzinna stanowi wyłącznie narzędzie inwestycyjne wykorzystywane dla osiągnięcia korzyści podatkowych, stanowi to nadużycie preferencji.

W praktyce identyfikowane są przypadki wykorzystywania fundacji rodzinnej do prowadzenia działalności inwestycyjnej o charakterze zbliżonym do profesjonalnej działalności gospodarczej, przy jednoczesnym korzystaniu z preferencyjnych zasad opodatkowania przewidzianych dla tej instytucji. W takich sytuacjach fundacja przestaje pełnić rolę podmiotu zarządzającego majątkiem rodzinnym, a zaczyna funkcjonować jako alternatywna forma prowadzenia działalności inwestycyjnej.

Analiza wyżej opisanych przypadków prowadzi do wniosku, że w wielu wypadkach czynności z udziałem fundacji rodzinnej nie realizują celu sukcesyjnego, lecz motywowane są głównie skorzystaniem ze zwolnienia dotyczącego tak zwanej dozwolonej działalności gospodarczej fundacji rodzinnej (działalności, o której mowa w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej), a która to korzyść oczywiście nie wystąpiłaby, gdyby te przychody przypisano bezpośrednio do osób fizycznych.

Odpowiedzią na powyższe ryzyka jest propozycja zmian o charakterze uszczelniającym.

Zmiany w art. 6 ust. 6 ustawy CIT – objęcie fundacji rodzinnej opodatkowaniem dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC) i podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków (exit tax)

Podkreślenia wymaga, że przepisy regulujące opodatkowanie fundacji rodzinnych nie powinny unicestwiać wprowadzonego przed laty mechanizmu przeciwdziałającego zjawisku unikania opodatkowania podatkiem dochodowym w Polsce poprzez lokowanie aktywów do spółek zależnych zlokalizowanych w jurysdykcjach o preferencyjnym systemie opodatkowania. Z tego względu, proponowana zmiana art. 6 ust. 6 ustawy CIT polega na wskazaniu, iż fundacje rodzinne nie są zwolnione z podatku, o którym mowa w art. 24a ustawy CIT. Instytucja fundacji rodzinnej nie powinna bowiem stać się „zasłoną” dla podmiotów kierujących się intencją uniknięcia stosowania regulacji przewidujących opodatkowanie dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych.

Proponuje się również objęcie fundacji rodzinnej zakresem regulacji zawartych w art. 24f ustawy CIT, tj. podatkiem od dochodów z niezrealizowanych zysków. Przepis ten, co do zasady, ma na celu zapewnienie, aby w przypadku przeniesienia przez podatnika aktywów lub rezydencji podatkowej poza jurysdykcję podatkową danego państwa, państwo to mogło

opodatkować wartość ekonomiczną ewentualnych zysków kapitałowych osiągniętych na jego terytorium, chociaż zyski te nie zostały jeszcze zrealizowane w chwili dokonania zmiany jurysdykcji podatkowej.

Fundacja rodzinna, jako szczególna forma organizacyjna umożliwiająca gromadzenie i zarządzanie majątkiem rodzinnym, korzysta ze specyficznego modelu opodatkowania, który w założeniu ma na celu wspieranie wielopokoleniowego przekazywania majątku. Niemniej jednak funkcjonowanie fundacji rodzinnej może wiązać się z ryzykiem nadużyć w zakresie podatkowym. W związku z powyższym objęcie fundacji rodzinnej reżimem art. 24f ustawy CIT ma na celu ograniczenie możliwości omijania opodatkowania dochodu. Intencją projektodawcy nie jest ograniczenie funkcji sukcesyjnej fundacji rodzinnej. Wprowadzenie powyższego rozwiązania wpisuje się w ogólną politykę uszczelniania systemu podatkowego, przy jednoczesnym zachowaniu podstawowych celów, dla których fundacja rodzinna została powołana do polskiego porządku prawnego.

Zmiany w art. 6 ust. 8 ustawy CIT

Proponowana jest także zmiana art. 6 ustawy CIT poprzez modyfikację ust. 8, zawierającego w punktach katalog wyjątków od zwolnienia z podatku CIT, z którego, co do zasady, korzysta fundacja rodzinna.

Niezależnie od poniższego w treści obecnego art. 6 ust. 8 dokonano korekty językowej polegającej na zastąpieniu wyrażenia „składniki majątku służące prowadzeniu działalności” w liczbie mnogiej, liczbą pojedynczą („składnik majątku służący prowadzeniu działalności”) - jako zarówno zgodnego ze składnią całego zdania oraz celem tej regulacji.

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

Zmiany w art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. b i c ustawy CIT polegają na doprecyzowaniu zakresu przychodów z najmu, dzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, które nie korzystają ze zwolnienia z podatku dochodowego. W praktyce oznacza to, że 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, mieszczące się w zakresie dopuszczalnej działalności fundacji rodzinnej (art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej) będą objęte

opodatkowaniem CIT na zasadach ogólnych⁶⁾). Celem ustawodawcy jest jednoznaczne przesądzenie, że działalność polegająca na świadczeniu usług o cechach tzw. najmu krótkoterminowego – niezależnie od charakterystyki budynku czy lokalu, który jest przedmiotem takiej działalności – nie korzysta z ogólnego zwolnienia przysługującego fundacji rodzinnej. W szczególności ze zwolnienia nie powinny korzystać przychody z wszelkich formy najmu i dzierżawy o charakterze komercyjnym, w tym tzw. najem krótkoterminowy oraz usługi związane z zakwaterowaniem (np. w tzw. apart-, czy condohoetelach), zaklasyfikowane w dziale 55 Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) czy też przychody z najmu lokali innych niż mieszkalne, przeznaczonych do całonocnego zakwaterowania – o ile te w danym stanie faktycznym mogą być one zakwalifikowane jako mieszczące się z ramach dozwolonej działalności fundacji rodzinnej.

Fundacja rodzinna, zgodnie z intencją ustawodawcy, wskazaną w szczególności w uzasadnieniu ustawy wprowadzającej ten instrument do polskiego porządku prawnego, co do zasady, nie stanowi formy wykonywania działalności gospodarczej. Jej podstawowym celem jest bowiem zabezpieczenie i ochrona majątku oraz realizacja procesów sukcesyjnych, a prowadzona przez nią aktywność gospodarcza ma charakter incydentalny i służy jedynie zarządzaniu majątkiem. Wprowadzając ten instrument, ustawodawca podkreślił, że fundacja rodzinna ma w szczególności minimalizować ryzyko nieudanej sukcesji i zapobiegać rozdrobnieniu majątku. Zatem, fundacja rodzinna nie jest, co do zasady, przedsiębiorcą i nie powinna prowadzić działalności gospodarczej jako formy operacyjnej działalności.

W związku z powyższym, w szczególności, aby umożliwić fundacji rodzinnej zarządzanie majątkiem, w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej wskazano enumeratywny katalog dozwolonej działalności gospodarczej, określający zakres operacji gospodarczych, które fundacja rodzinna może wykonywać. Katalog ten ma charakter zamknięty, co oznacza, że fundacja rodzinna nie może prowadzić działalności wykraczającej poza wymienione w nim czynności. Należy zwrócić uwagę na zasadnicze znaczenie tego katalogu w świetle treści przepisów dotyczących opodatkowania fundacji rodzinnej, w szczególności ustawy CIT. Zasady opodatkowania fundacji rodzinnych są uzależnione od tego, czy prowadzona przez nie działalność mieści się w ramach katalogu dozwolonych operacji gospodarczych. Konsekwencje „wyjścia” poza ten katalog są daleko idące zarówno dla podatników, ale również dla budżetu państwa. Wykonywanie czynności gospodarczych poza tym katalogiem może skutkować utratą przywilejów podatkowych i koniecznością opodatkowania w reżimie sankcyjnym.

⁶⁾ Zaś w przypadkach, w jakich wykraczają poza ten zakres opodatkowane będą stawką „sankcyjną” 25%.

Z powyższego względu poszczególne czynności wskazane w art. 5 ust. 1 ustawy o fundacji rodzinnej należy zatem interpretować ściśle, zgodnie z ich literalnym brzmieniem. Wśród wymienionych dozwolonych czynności fundacji rodzinnej znajduje się m.in. „najem”, wskazany w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej. Przepis ten należy rozumieć jako odnoszący się do najmu w jego podstawowej formie, polegającej na oddaniu najemcy rzeczy do używania w zamian za umówiony czynsz – bez świadczenia dodatkowych usług czy czynności towarzyszących. Oznacza to, że fundacja rodzinna może prowadzić najem ograniczony do jego podstawowych aspektów, natomiast świadczenie usług dodatkowych, które mogłyby zmieniać charakter umowy najmu i wchodzić w zakres innej działalności, wykracza poza dozwolony katalog działalności gospodarczej określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej i jako takie podlega odrębnej kwalifikacji podatkowej.

Art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej nie zezwala zatem fundacji rodzinnej na prowadzenie dowolnego rodzaju działalności gospodarczej, której jedynie elementem jest najem. Przykładem świadczeń, które nie mieszczą się w pojęciu umowy najmu, są w szczególności usługi hotelarskie. Zgodnie z ich definicją zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o usługach hotelarskich oraz usługach pilotów wycieczek i przewodników turystycznych (Dz. U. z 2023 r. poz. 1944), usługi hotelarskie to „krótkotrwałe, ogólnie dostępne wynajmowanie domów, mieszkań, pokoi, miejsc noclegowych, a także miejsc na ustawienie namiotów lub przyczep samochodowych oraz świadczenie, w obrębie obiektu, usług z tym związanych”. Choć definicja ta zawiera element najmu, to jednak – jako usługa o niejednorodnym charakterze – kwalifikowana jest odrębnie, ponieważ najem stanowi w jej strukturze jedynie jeden z elementów. Każda inna umowa, w szczególności mieszcząca się w zakresie usług przewidzianych w dziale 55 PKWiU, której elementem jest najem, podlegać powinna analogicznej ocenie w świetle powyższych wyjaśnień. W ten sposób fundacja rodzinna realizuje swoje cele zarządczo-majątkowe, pozostając w zgodzie z ograniczeniami przewidzianymi w ustawie określającej jej ustrój, a jej działalność gospodarcza jest prowadzona wyłącznie w zakresie przewidzianym przez ustawodawcę, co ma istotne konsekwencje zarówno dla prawidłowego funkcjonowania fundacji, jak i dla jej opodatkowania.

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

Proponuje się ponadto, w art. 6 ust. 8 pkt 2 ustawy CIT, dodanie przepisu przewidującego brak zastosowania zwolnienia z podatku CIT w przypadku zbycia mienia wniesionego lub

przekazanego nieodpłatnie do fundacji rodzinnej, jeżeli zbycie to nastąpiło przed upływem 2 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło to wniesienie lub przekazanie.

Wprowadzenie ograniczenia czasowego związanego ze zbyciem mienia wzmocni mechanizmy zabezpieczające realizację celów statutowych fundacji rodzinnej, w szczególności interes beneficjentów. Fundacja rodzinna jako narzędzie sukcesji powinna mieć zapewnioną przestrzeń do skoncentrowania się na długoterminowych inwestycjach. Proponowana zmiana ma również na celu ograniczenie ryzyka nadużyć tej instytucji. Określenie konkretnego okresu, w którym fundacja rodzinna nie może zbywać wniesionego do niej mienia z zachowaniem neutralności podatkowej, ograniczy możliwość wykorzystania fundacji rodzinnej jako narzędzia do szybkiego osiągnięcia korzyści kosztem celu, dla którego utworzono tę instytucję. Ograniczenie możliwości zbycia mienia przyczyni się także do zwiększenia zaufania społecznego do tej instytucji, potwierdzając jej cel, jakim jest planowanie sukcesji, oraz promując stabilność finansową i zachęcając do budowania długoterminowej wizji działania fundacji rodzinnej.

Proponowane rozwiązanie obejmuje każde mienie (wszelkie składniki majątkowe) wniesione lub przekazane nieodpłatnie do fundacji rodzinnej.

Odnosząc się do przyjętego, 2-letniego terminu, należy podkreślić, że wobec fundacji rodzinnej, będącej osobą prawną, istnieje analogia do innych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Przykładem podobnego mechanizmu jest przewidziany ustawą CIT dwuletni okres nieprzerwanego posiadania udziałów lub akcji w spółce wypłacającej zyski, co ma zastosowanie w ramach reżimu polskiej spółki holdingowej. Z kolei w przypadku alternatywnej spółki inwestycyjnej obowiązuje analogiczny warunek dwuletniego okresu nieprzerwanego posiadania udziałów lub akcji, stanowiący podstawę do korzystania z przewidzianych przepisami preferencji podatkowych.

Ponadto należy wskazać, że omawiana regulacja nie znajdzie zastosowania do zbycia wynikającego z nakazu organu władzy publicznej.

Zmiana w art. 6 ust. 8 pkt 3 – opodatkowanie osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów udziału w podmiotach transparentnych

Dodawany w art. 6 ust. 8 pkt 3 ustawy CIT przepis odwołuje się do osiągniętych przez fundację przychodów z działalności wskazanej w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej. Zwolnieniu nie będą zatem podlegały przychody z udziału w funduszu, spółdzielni lub podmiocie (o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej), jeżeli nie

podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, a ich przychody, koszty, dochody lub straty są traktowane jako odpowiednio osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną. Zwolnienie nie obejmuje także przychodów z udziału w spółce niebędącej osobą prawną. Ograniczenie korzystania ze zwolnienia odnosi się wyłącznie do takich przychodów, które korzystałyby ze zwolnienia, gdyby były uzyskane bezpośrednio przez fundację rodzinną.

Projektowana regulacja stanowi kolejny etap działań ustawodawczych mających na celu uszczelnienie systemu podatkowego, prowadzonych w oparciu o analizę praktyki rynkowej. W szczególności jest ona odpowiedzią na zaobserwowane przypadki obchodzenia przepisów dotyczących opodatkowania dochodów osiąganych za pośrednictwem podmiotów transparentnych podatkowo. Pomimo bowiem wprowadzenia do ustawy CIT ust. 7 w art. 1, który miał na celu ograniczenie potencjalnych nadużyć związanych z wykorzystywaniem spółek jawnych, w których współnikiem jest fundacja rodzinna, dotychczasowa praktyka pokazuje, że regulacja ta nie rozwiązała w pełni problemu unikania opodatkowania dochodów osiąganych za pośrednictwem struktur transparentnych podatkowo. W szczególności chodzi o sytuacje, w których podmioty transparentne są wykorzystywane w taki sposób, aby dochód generowany przez nie pozostawał poza zakresem opodatkowania. Analiza przypadków identyfikowanych w praktyce wskazuje, że nadużycia dotyczące tego typu struktur występują zwłaszcza w kontekście udziałów w zagranicznych podmiotach transparentnych podatkowo. Obserwowane nadużycia z udziałem struktur transparentnych obejmują w szczególności udziały w zagranicznych spółkach transparentnych podatkowo, takich jak np. amerykańska spółka *Limited Liability Company* (zgodnie z przepisami prawa Stanów Zjednoczonych Ameryki, spółka taka nie ma, podobnie jak polskie spółki osobowe, podmiotowości podatkowej, tzn. nie jest podatnikiem podatku dochodowego, a jest transparentna podatkowo, co oznacza, że przychody i koszty jej działalności są opodatkowane na poziomie wspólnika) czy luksemburska spółka *Special Limited Partnership (Societe en Commandite Specjale)* – według prawa Luksemburga spółka taka nie posiada osobowości prawnej, zaś podatnikami podatku dochodowego są wspólnicy.

Celem projektowanej zmiany jest przeciwdziałanie tworzeniu struktur, w których fundacja rodzinna, mimo ograniczeń wynikających z art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej co do dopuszczalnego zakresu działalności, uzyskuje korzyści z prowadzenia działalności wykraczającej poza ten zakres, wykorzystując w tym celu podmioty transparentne podatkowo. W sytuacji gdy zarówno fundacja rodzinna, jak i podmiot, w którym uczestniczy, korzystają ze zwolnień podatkowych, dochodzi do powstania struktury, która, mimo prowadzenia

działalności gospodarczej, nie prowadzi do powstania obowiązku podatkowego w CIT. Powoduje to naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej oraz podważa cele wprowadzenia fundacji rodzinnej jako instytucji służącej planowaniu sukcesji majątkowej, a nie prowadzeniu działalności gospodarczej w sposób uprzywilejowany podatkowo.

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

W sytuacjach określonych katalogiem zawartym w art. 6 ust. 8 ustawy CIT, wskazane w tej regulacji przychody podlegać będą opodatkowaniu podatkiem CIT na zasadach ogólnych.

Zmiana w art. 24a – ustalanie podstawy opodatkowania dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej (CFC) w przypadku fundacji rodzinnej

Konsekwencją objęcia fundacji rodzinnej reżimem opodatkowania dochodów zagranicznych jednostek kontrolowanych (art. 6 ust. 6 w zw. z art. 24a ustawy CIT) jest konieczność dostosowania mechanizmu ustalania podstawy opodatkowania podatkiem CFC do specyfiki statusu podatkowego tego podmiotu.

Zgodnie z ogólną konstrukcją art. 24a ust. 4 ustawy CIT, podstawę opodatkowania podatkiem od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pomniejsza się o kwoty dywidend otrzymanych od tej jednostki (pkt 1) oraz o dochód z odpłatnego zbycia udziałów w takiej jednostce (pkt 2) – w części, w jakiej kwoty te zostały uprzednio uwzględnione w podstawie opodatkowania polskiego podatnika. Mechanizm ten ma na celu eliminację podwójnego opodatkowania tego samego strumienia dochodu (zarówno na poziomie zysku zagranicznej spółki kontrolowanej, jak i na poziomie dystrybucji zysku lub realizacji wartości udziałów przez podatnika).

Dodawany art. 24a ust. 4b umożliwia fundacji rodzinnej odliczenie od podstawy opodatkowania CFC kwot dywidend oraz dochodów ze zbycia udziałów w tej jednostce, nawet jeśli ze względu na zwolnienie podmiotowe fundacji nie zostały one uwzględnione w podstawie jej opodatkowania. Odliczenie to przysługuje w proporcji, w jakiej dochód zagranicznej

jednostki pochodzi z działalności, która byłaby wolna od podatku przy bezpośrednim prowadzeniu przez fundację, co zapobiega podwójnemu opodatkowaniu dochodów mieszczących się w granicach dozwolonej działalności fundacji rodzinnej.

Treścią modyfikacji art. 24a ust. 5 ustawy CIT jest natomiast rozszerzenie zasady rozliczania kwot nieodliczonych w danym roku podatkowym w kolejnych pięciu latach podatkowych na kwoty podlegające odliczeniu przez fundację rodzinną na podstawie dodawanego ust. 4b.

Zmiany w art. 24f

W związku z wyłączeniem fundacji rodzinnej ze zwolnienia podmiotowego w zakresie podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (art. 6 ust. 6 w zw. z art. 24f ustawy CIT), projekt wprowadza regulację precyzującą zasady kalkulacji dochodu podlegającego temu opodatkowaniu.

W tym celu doprecyzowano treść art. 26g ust. 2 pkt 1 o wskazanie specyficznej dla fundacji rodzinnej, która stanowi przesłankę objęcia ją regulacją exit tax. Chodzi o przypadek utraty przez Polskę prawa do prawo do opodatkowania przekazanego lub pozostawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej.

Z kolei projektowany art. 24f ust. 8a ustawy CIT reguluje sposób ustalania wartości podatkowej przenoszonego składnika majątku (w myśl art. 24f ust. 8) w odniesieniu do aktywów, których zbycie korzystałoby w fundacji ze zwolnienia z podatku na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25. Przepis ten przesądza, że na potrzeby kalkulacji podatku od niezrealizowanych zysków jako koszt uzyskania przychodów przyjmuje się wartość, jaka zostałaby przyjęta przez fundację za taki koszt, gdyby odpłatne zbycie tego składnika majątku było opodatkowane.

Zmiana w art. 24q ust. 1 ustawy CIT

Projektowana zmiana stanowi element dostosowania mechanizmu opodatkowania fundacji rodzinnej do jej funkcji oraz założeń konstrukcyjnych tej instytucji. Zmiana ta polega na ustaleniu stawki podatku, o którym mowa w art. 24q ust. 1 ustawy CIT, na poziomie 19%.

Model opodatkowania fundacji rodzinnej został zaprojektowany jako rozwiązanie szczególne, uzasadnione rolą tej instytucji w zakresie sukcesji międzypokoleniowej oraz długoterminowego zarządzania majątkiem. Przyznanie preferencyjnego traktowania podatkowego pozostaje funkcjonalnie powiązane z utrzymywaniem majątku w fundacji rodzinnej oraz jego akumulacją i ochroną w interesie beneficjentów, a zatem z realizacją celu sukcesyjnego.

W tym kontekście istotne znaczenie ma moment wypłaty świadczenia przez fundację rodzinną. Wypłata ta oznacza faktyczne wyjście danego składnika majątku lub jego równowartości z reżimu właściwego dla fundacji rodzinnej i tym samym zakończenie jego funkcjonowania w ramach struktury służącej długoterminowej akumulacji i sukcesji. Z perspektywy systemowej etap ten różni się zatem istotnie od fazy gromadzenia i zarządzania majątkiem w fundacji.

Jednocześnie obowiązujący model opodatkowania, oparty na odroczeniu opodatkowania do momentu dystrybucji świadczeń, powoduje, że w praktyce efektywne opodatkowanie dochodów osiąganych za pośrednictwem fundacji rodzinnej może kształtować się na poziomie niższym, niż w przypadku dochodów osiąganych bezpośrednio przez osoby fizyczne, przy jednoczesnym występowaniu efektu odroczenia opodatkowania. Zróżnicowanie to, w określonych sytuacjach, może prowadzić do osłabienia powiązania pomiędzy zakresem preferencji podatkowej a realizacją celu sukcesyjnego.

Proponowana zmiana stanowi zatem ograniczoną i wyważoną korektę na etapie dystrybucji środków z fundacji rodzinnej, tj. w momencie, w którym majątek opuszcza preferencyjny reżim podatkowy właściwy dla tej instytucji. Celem zmiany jest lepsze odzwierciedlenie charakteru tej fazy funkcjonowania fundacji rodzinnej, przy jednoczesnym zachowaniu podstawowych założeń modelu opodatkowania, w tym neutralności wniesienia majątku oraz odroczenia opodatkowania w okresie jego akumulacji.

Przyjęty poziom stawki uwzględnia zarówno konieczność zachowania proporcji względem opodatkowania dochodów kapitałowych osiąganych bezpośrednio przez osoby fizyczne, jak i specyfikę fundacji rodzinnej, w tym korzyści wynikające z odroczenia opodatkowania oraz możliwości długoterminowego reinwestowania dochodów. Zmiana nie eliminuje preferencyjnego charakteru tej instytucji, lecz zmierza do jego bardziej ścisłego powiązania z funkcją sukcesyjną.

Projektowana regulacja ma charakter uzupełniający wobec innych zmian zmierzających do uszczelnienia zasad opodatkowania fundacji rodzinnych.

Zmiana w art. 24q ust. 1a – doprecyzowanie katalogu tzw. ukrytych zysków fundacji rodzinnej

Dodatkowo, proponuje się doprecyzowanie katalogu ukrytych zysków fundacji rodzinnej poprzez zmianę art. 24q ust. 1a pkt 5 i 6 oraz dodanie pkt 7.

Zmiany w pkt 5 i 6 polegają na rozszerzeniu zakresu podmiotowego tych regulacji. Obecnie obejmują one wyłącznie pożyczki udzielane beneficjentowi. Projekt zakłada objęcie nimi

również pożyczek udzielanych fundatorowi oraz podmiotom powiązanim z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną. Celem zmiany jest ograniczenie możliwości transferowania wartości ekonomicznej z fundacji rodzinnej do podmiotów powiązanych z pominięciem zasad opodatkowania właściwych dla świadczeń fundacji rodzinnej oraz zapewnienie spójności z pozostałymi regulacjami dotyczącymi ukrytych zysków.

Projektowany pkt 7 wprowadza do katalogu ukrytych zysków wartość umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne należności fundacji rodzinnej, w tym należności z tytułu pożyczek. Regulacja obejmuje przypadki, w których fundator, beneficjent lub podmiot powiązany nie reguluje zobowiązań wobec fundacji rodzinnej, w szczególności z tytułu pożyczki bądź nabytego od niej mienia lub usług, a należność następnie zostaje umorzona, przedawnia się lub jest odpisywana jako nieściągalna. W takich sytuacjach dochodzi do trwałego przysporzenia majątkowego po stronie dłużnika kosztem majątku fundacji rodzinnej, co uzasadnia uznanie takiego zdarzenia za ukryty zysk.

Zmiana w art. 24r ust. 1 ustawy CIT

Zmiana art. 24r ust. 1 ustawy CIT ma charakter doprecyzowujący i uszczelniający. Jej celem jest jednoznaczne wskazanie konsekwencji podatkowych prowadzenia przez fundację rodzinną działalności gospodarczej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej w zakresie podatku, o którym mowa w art. 22d ustawy CIT.

Zmiana nie wprowadza nowej sankcyjnej stawki opodatkowania ani nie zwiększa wysokości obciążeń podatkowych. Stawka 25% pozostaje już obecnie właściwa dla działalności fundacji rodzinnej wykraczającej poza ustawowy zakres dopuszczalnej działalności gospodarczej. Celem projektowanej regulacji jest wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych dotyczących relacji pomiędzy art. 24r a art. 22d ustawy CIT.

Projektowane rozwiązanie realizuje założenie, zgodnie z którym fundacja rodzinna korzysta z preferencyjnych zasad opodatkowania wyłącznie w zakresie działalności przewidzianej przez ustawodawcę. W przypadku prowadzenia działalności wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej opodatkowaniu według stawki 25% powinny podlegać wszystkie dochody i zdarzenia podatkowe związane z taką działalnością, niezależnie od podstawy prawnej ich opodatkowania w ustawie CIT.

Przepisy przejściowe, końcowe

W projekcie ustawy przewiduje się również wprowadzenie przepisu przejściowego (art. 3 projektu).

Art. 3 ust. 1 odnosi się do zmian w ustawie PIT. Przepisy ustawy PIT w nowym brzmieniu znajdą zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2027 r.

Art. 3 ust. 2 określa moment rozpoczęcia stosowania zmian w ustawie CIT. Co do zasady, nowe regulacje będą miały zastosowanie do przychodów (dochodów) uzyskanych od roku podatkowego fundacji rodzinnej rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2026 r., co zapewni podatnikom odpowiedni czas na dostosowanie działalności do nowych zasad opodatkowania.

Jednocześnie wprowadzono przepisy szczególne odnoszące się do regulacji dotyczącej opodatkowania przychodów ze zbycia mienia wniesionego lub nieodpłatnie przekazanego fundacji rodzinnej oraz do zmian w zakresie opodatkowania świadczeń i mienia przekazywanych przez fundację rodzinną. Rozwiązanie to ma na celu jednoznaczne określenie zakresu temporalnego stosowania nowych regulacji. Dzięki temu zapewniona zostaje realizacja zasady ochrony praw nabytych i interesów w toku, a także pewność prawa po stronie fundacji rodzinnych i ich beneficjentów.

Art. 3 ust. 3 reguluje sytuację fundacji rodzinnych, których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2027 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2026 r. W celu zapewnienia pewności prawa oraz uniknięcia zmiany zasad opodatkowania w trakcie trwania roku podatkowego przyjęto, że do końca takiego roku podatkowego fundacje rodzinne będą stosowały przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu dotychczasowym. Nowe regulacje znajdą zastosowanie dopiero od kolejnego roku podatkowego fundacji rodzinnej.

Art. 3 ust. 4 ma na celu zapewnienie odpowiedniego okresu dostosowawczego w związku z wprowadzeniem ograniczenia zwolnienia z podatku dla określonych przychodów fundacji rodzinnych związanych z nieruchomościami. Regulacja umożliwia fundacjom rodzinnym zwrot określonych składników majątku osobom, które wniosły je do fundacji lub przekazały jej nieodpłatnie przed dniem 1 stycznia 2027 r., bez powstania dodatkowych obowiązków podatkowych.

Przepisy przewidują neutralność podatkową zwrotu zarówno po stronie fundacji rodzinnej, jak i po stronie osoby otrzymującej zwracane mienie. W szczególności wyłączono stosowanie przepisów dotyczących opodatkowania świadczeń fundacji rodzinnej oraz działalności wykraczającej poza zakres działalności dozwolonej, zwolniono zwrot dokonany w formie

darowizny z podatku od spadków i darowizn oraz wyeliminowano skutki w podatku dochodowym od osób fizycznych związane z samym odzyskaniem nieruchomości lub prawa majątkowego.

Jednocześnie, określono szczególne zasady uwzględniania okresu posiadania zwracanych nieruchomości lub praw majątkowych oraz ustalania kosztów uzyskania przychodów w przypadku ich późniejszego odpłatnego zbycia. Rozwiązanie to powoduje, że zwrot majątku będzie miał charakter podatkowo neutralny, nie prowadząc jednocześnie do ponownego kreowania kosztów podatkowych lub rozpoczynania biegu terminów podatkowych od nowa.

Art. 3 ust. 5 definiuje pojęcie zwrotu nieruchomości i praw majątkowych, ograniczając jego zakres do składników majątku objętych nowymi zasadami opodatkowania przychodów fundacji rodzinnych z najmu nieruchomości mieszkalnych oraz nieruchomości przeznaczonych do całodobowego zakwaterowania. Dzięki temu regulacja przejściowa pozostaje ściśle związana z przedmiotem projektowanej zmiany.

Art. 4 stanowi, że projektowana ustawa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2027 r. Zakres zmian ujętych w projekcie nie uzasadnia zastosowania okresu *vacatio legis* dłuższego niż miesięczny (który to okres na gruncie podatków dochodowych wyprowadzany jest z art. 2 Konstytucji RP). Ważny interes publiczny wymaga wejścia w życie tych zmian już od 1 stycznia 2027 r.

III. Dodatkowe informacje

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej i nie podlega obowiązkowi przedstawienia właściwym instytucjom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu, w celu uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia.

Projekt ustawy nie podlega procedurze notyfikacji aktów prawnych, określonej w przepisach rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt nie stwarza zagrożeń korupcyjnych.

Nazwa projektu Projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące Ministerstwo Finansów Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu Jarosław Neneman Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu Jarosław Szatański Dyrektor Departamentu Podatków Dochodowych w Ministerstwie Finansów, tel. 22 694 33 26 e-mail: jaroslaw.szatanski@mf.gov.pl	Data sporządzenia 24 września 2026 r. Źródło: Inicjatywa własna Nr w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów UD447
---	--

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Proponowane rozwiązania stanowią, przede wszystkim, odpowiedź na potrzeby dotyczące uszczelnienia systemu podatkowego w zakresie opodatkowania fundacji rodzinnych, zidentyfikowane w toku przeglądu ustawy o fundacji rodzinnej¹, w związku z treścią art. 143 tej ustawy. Obecnie obowiązujące, preferencyjne zasady opodatkowania fundacji rodzinnych, wymagają zmian ukierunkowanych na zabezpieczenie realizacji pierwotnego celu wprowadzenia do polskiego porządku prawnego tej instytucji, tj. stworzenia mechanizmu bezpiecznej sukcesji.

Zarówno zarejestrowane fundacje rodzinne, jak i fundacje rodzinne w organizacji, korzystają z takich samych zasad opodatkowania CIT. Znaczne zainteresowanie fundacjami rodzinnymi obrazują dane przekazane przez Ministerstwo Sprawiedliwości. W 2023 r. do sądu rejestrowego złożono 917 wniosków, z których uwzględniono 478; w 2024 r. złożono 3309 wniosków, z których uwzględniono 2179; zaś w 2025 r. złożono 5497 wniosków, z których uwzględniono 2664. Według danych posiadanych przez Ministerstwo Finansów, w czerwcu 2026 r., w CRP KEP widniało ok. 6700 fundacji rodzinnych.

Dotychczasowy okres obowiązywania instytucji fundacji rodzinnej pozwolił zidentyfikować ryzyka i potencjalne schematy postępowania w obszarze podatku dochodowego. Analiza praktyk rynkowych ujawniła przypadki wykorzystywania fundacji rodzinnej w sposób sprzeczny z celem, jakiemu ta instytucja ma służyć, zgodnie z ustawą oraz z przepisami ustaw podatkowych.

W szczególności, identyfikowane są przypadki instrumentalnego traktowania fundacji rodzinnej, w których jej powołanie służy wyłącznie uzyskaniu korzyści podatkowych, takich jak odroczenie momentu opodatkowania, całkowite zwolnienie z podatku czy też obniżenie jego wysokości. W takich sytuacjach instytucja ta wykorzystywana jest niezgodnie z celem jej wprowadzenia do polskiego porządku prawnego. Za niedopuszczalne uznać należy tworzenie sztucznych struktur obiegu środków pomiędzy fundacją rodzinną a jej fundatorem, beneficjentami oraz powiązanymi z nimi podmiotami. Dodatkowo, zidentyfikowano sytuacje, w których majątek jest wnoszony do fundacji rodzinnej wyłącznie w celu jego późniejszego zbycia, z wykorzystaniem preferencyjnego reżimu podatkowego, przysługującego fundacjom rodzinnym. Istotnym negatywnym zjawiskiem jest także prowadzenie przez fundacje rodzinne działalności operacyjnej, m.in. za pośrednictwem podmiotów transparentnych podatkowo. Obserwuje się bowiem przypadki tworzenia struktur zagranicznych z wykorzystaniem podmiotów transparentnych podatkowo. W tego rodzaju schematach fundacja rodzinna formalnie nie prowadzi działalności gospodarczej, lecz kontroluje lub uczestniczy w podmiotach, które taką działalność prowadzą. W praktyce dochodzi zatem do obejścia założenia, że bieżąca działalność podmiotu, za pośrednictwem którego prowadzona jest działalność gospodarcza, podlega opodatkowaniu, a tym samym często także do agresywnej optymalizacji podatkowej. Ponadto, obecny model opodatkowania fundacji rodzinnej prowadzi do preferencyjnego traktowania środków wypłacanych z fundacji rodzinnej, czyli *de facto* nie służących już celom, dla których tę instytucję powołano.

Tego rodzaju schematy są sprzeczne z istotą instytucji fundacji rodzinnej i prowadzą do obchodzenia przepisów podatkowych oraz podważają transparentność funkcjonowania fundacji rodzinnej.

¹ ustawa z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326, z późn. zm.)

Z danych wynikających ze składanych przez fundacje rodzinne deklaracji CIT-8FR wynika, że podmioty te osiągają znaczne przychody (dochody) zwolnione od podatku. Poniżej wybrane dane w zakresie dochodów zwolnionych.

Dochód zwolniony z tytułu:	2023			2024			2025		
	liczba podatników	kwota dochodu zwolnionego w mln zł	szacowany skutek zwolnienia w mln zł	liczba podatników	kwota dochodu zwolnionego w mln zł	szacowany skutek zwolnienia w mln zł	liczba podatników	kwota dochodu zwolnionego w mln zł	szacowany skutek zwolnienia w mln zł
zbycia mienia, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 3 ustawy o fundacji rodzinnej	7	35	7	53	558	106	103	1 574	299
przystępowania i uczestnictwa w spółkach handlowych, funduszach inwestycyjnych, spółdzielniach oraz podmiotach o podobnym charakterze – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej	62	515	98	429	8 286	1 574	795	10 041	1 908
najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej; nie dotyczy najmu, o którym mowa w art. 6 ust. 8 ustawy CIT	25	11	2	243	99	19	485	219	42
RAZEM	94	561	107	725	8 944	1 699	1 383	11 834	2 248

Więcej danych z CIT-8FR przedstawiono w uzasadnieniu do projektu tej ustawy.

Ponadto, istnieje potrzeba wprowadzenia zachęt do zakładania fundacji rodzinnych przez rodzeństwo, co umożliwi pełniejszą realizację podstawowego celu fundacji rodzinnej, jakim jest zapewnienie sukcesji międzypokoleniowej oraz zachowanie zgromadzonego majątku. Obecne regulacje podatkowe powodują, że zakładanie fundacji rodzinnej przez fundatorów będących rodzeństwem skutkuje dla ich zstępnych koniecznością zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 10% przychodu (II grupa w podatku od spadków i darowizn). W wielu przypadkach drugie pokolenie korzysta z majątku założonego przez wstępnych i celowe jest wniesienie do fundacji rodzinnej całego rodzinnego biznesu, który ma szansę przetrwać przez kolejne pokolenia i zapewni długowieczność firmy rodzinnej. Dlatego też zasadne jest wprowadzenie regulacji zgodnie z którą założenie fundacji rodzinnej przez rodzeństwo powoduje takie same zasady ustalania proporcji dla celów zwolnienia podatkowego w PIT, jak w przypadku fundacji założonej przez rodziców rodzeństwa (pełne zwolnienie w PIT dla wszystkich zstępnych każdego z rodzeństwa).

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Proponuje się wprowadzenie zmian w zakresie opodatkowania fundacji rodzinnej o charakterze uszczelniającym, które polegają m.in. na uzależnieniu stosowania preferencyjnego sposobu opodatkowania od utrzymania własności składników majątku przez określony czas, tj. 2 lata; wyeliminowaniu możliwości unikania opodatkowania przez fundację rodzinną poprzez prowadzenie działalności za pośrednictwem podmiotów transparentnych podatkowo; włączeniu fundacji rodzinnej w reżim przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej (CFC) oraz doprecyzowaniu zasad opodatkowania osiąganych przez fundację rodzinną przychodów z umów, których przedmiotem jest oddanie nieruchomości do odpłatnego korzystania (najem krótkoterminowy). Projektowane jest również rozwiązanie przejściowe dotyczące zwrotu nieruchomości i praw majątkowych z fundacji rodzinnej do fundatora, mające charakter czasowy i służące umożliwieniu dostosowania struktury majątkowej fundacji rodzinnych do nowych zasad opodatkowania. Dodatkowo, proponowana jest zmiana polegająca na zmianie stawki opodatkowania, o którym mowa w art. 24q ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych², z 15% do 19%. Projekt obejmuje również doprecyzowanie i uszczelnienie katalogu ukrytych zysków fundacji rodzinnej poprzez rozszerzenie zakresu podmiotowego regulacji dotyczących pożyczek oraz objęcie tym katalogiem umorzonych, przedawnionych i nieściągalnych należności fundacji rodzinnej.

Przyjęcie 2-letniego okresu utrzymania własności składników majątku stanowi rozwiązanie proporcjonalne i odpowiada sukcesyjnemu celowi fundacji rodzinnej. Termin ten pozwala odróżnić długoterminowe gromadzenie i zarządzanie

² ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2026 r. poz. 554, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą CIT”.

majątkiem od krótkookresowych działań o charakterze inwestycyjnym lub optymalizacyjnym. Jednocześnie okres ten pozostaje adekwatny z punktu widzenia stabilności stosunków majątkowych i założeń długoterminowego planowania. Należy podkreślić, że wobec fundacji rodzinnej, będącej osobą prawną, istnieje analogia do innych podatników podatku dochodowego od osób prawnych. Przykładem podobnego mechanizmu jest przewidziany ustawą CIT dwuletni okres nieprzerwanego posiadania udziałów lub akcji w spółce wypłacającej zyski, co ma zastosowanie w ramach reżimu polskiej spółki holdingowej. Z kolei w przypadku alternatywnej spółki inwestycyjnej obowiązuje analogiczny warunek dwuletniego okresu nieprzerwanego posiadania udziałów lub akcji, stanowiący podstawę do korzystania z przewidzianych przepisami preferencji podatkowych.

Ustalenie stawki podatku, o którym mowa w art. 24q ustawy CIT, na poziomie 19%, zapewni odpowiednie proporcje względem opodatkowania dochodów kapitałowych osiąganych bezpośrednio przez podatników poza fundacją rodzinną, ograniczając różnice wynikające wyłącznie z wyboru formy prawnej. Jednocześnie stawka ta uwzględnia korzyści związane z odroczeniem opodatkowania oraz możliwością długoterminowego reinwestowania dochodów w fundacji rodzinnej.

Zaproponowane działania są niezbędne dla zapewnienia zgodności praktyki funkcjonowania fundacji rodzinnych z celem wprowadzenia tej instytucji do porządku prawnego oraz dla ograniczenia zjawisk prowadzących do obchodzenia przepisów podatkowych i wykorzystywania fundacji rodzinnej w sposób odbiegający od pierwotnych zamierzeń.

W zakresie dotyczącym zachęty do zakładania fundacji rodzinnej przez rodzeństwo, proponuje się wprowadzenie zwolnień w podatku dochodowym od osób fizycznych obejmujących świadczenia otrzymywane przez beneficjentów takiej fundacji rodzinnej oraz uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej będących zstępnymi rodzeństwa fundatorów. Regulacja taka realizuje podstawowy cel fundacji rodzinnej, jakim jest zapewnienie sukcesji międzypokoleniowej oraz zachowanie zgromadzonego majątku. Rozwiązanie to spowoduje w skutkach analogiczne zasady ustalania proporcji dla celów zwolnienia podatkowego w PIT, jak w przypadku fundacji założonej przez rodziców rodzeństwa (pełne zwolnienie w PIT dla wszystkich zstępnych każdego z rodzeństwa).

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

W zakresie podatków bezpośrednich, każde państwo członkowskie UE może realizować własną politykę podatkową. Kwestie regulowane projektem ustawy nie podlegają też żadnej formie harmonizacji na szczeblu UE czy umów międzynarodowych. Unia Europejska nie narzuca państwom członkowskim jednolitego systemu podatków bezpośrednich. Poszczególne państwa członkowskie mogą więc ustalać zakres opodatkowania według własnego uznania.

Nie istnieje jednolity, międzynarodowy model fundacji rodzinnej. W poszczególnych państwach funkcjonują różnego rodzaju instytucje służące sukcesji majątkowej, ochronie majątku rodzinnego lub jego długoterminowemu zarządzaniu. Instytucje te różnią się pod względem konstrukcji prawnej, zakresu dopuszczalnej aktywności, statusu majątkowego fundatora i beneficjentów i zasad nadzoru, a tym samym sposobu opodatkowania. Z uwagi na istotne różnice ustrojowe pomiędzy poszczególnymi instytucjami o charakterze powierniczym lub sukcesyjnym, proste porównywanie efektywnego poziomu opodatkowania występującego w różnych państwach nie pozwala na wyciągnięcie miarodajnych wniosków. Poziom opodatkowania jest bowiem zawsze powiązany z zakresem uprawnień przyznanych danemu podmiotowi oraz z funkcjami, jakie pełni on w danym systemie prawnym.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych - fundacje rodzinne	ok. 6700	MF (dane rejestracyjne CRP KEP)	W zakresie zmian dotyczących zasad opodatkowania fundacji rodzinnych pozytywne ze względu na ograniczenie wątpliwości interpretacyjnych związanych ze stosowaniem przepisów, także dla tych fundacji rodzinnych, które nie stosują działań optymalizacyjnych (m.in. poprzez budowanie pozytywnego wizerunku takich podmiotów). Negatywne z uwagi na wprowadzane ograniczenia zakresu zwolnienia od podatku fundacji rodzinnych i ustalenie stawki podatku na poziomie 19%.
Podatnicy podatku dochodowego od osób	Brak danych		Pozytywne, ze względu na objęcie zstępnymi rodzeństwa fundatora

fizycznych - fundatorzy i beneficjenci			zwolnieniem z opodatkowania świadczeń z fundacji rodzinnej, co stanowi zachętę do zakładania takich fundacji przez fundatorów będących rodzeństwem.
Organy Krajowej Administracji Skarbowej	416	IAS i US (https://www.gov.pl/web/kas/struktura-kas)	Prowadzenie czynności sprawdzających.
Ministerstwo Finansów	1		Konieczność dostosowania systemów informatycznych oraz formularzy podatkowych.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie, tzw. pre-konsultacje publiczne.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2026 r. poz. 936) oraz stosownie do § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2026 r. poz. 404), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

W ramach konsultacji publicznych projekt został przekazany następującym organizacjom:

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
2. Business Centre Club
3. Konfederacja „Lewiatan”
4. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
5. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
6. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
7. Krajowa Izba Gospodarcza
8. Polska Rada Biznesu
9. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw
10. Izba Pracodawców Polskich
11. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
12. Polska Fundacja Rozwoju
13. UNICORN Europejska Unia Małych i Średnich Przedsiębiorstw
14. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce
15. Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe IFA
16. Instytut Finansów Publicznych
17. Organizacja Pracodawców Rada Przedsiębiorców
18. Instytut Biznesu Rodzinnego
19. Family Business Network Poland
20. Stowarzyszenie Inicjatywa Firm Rodzinnych
21. Fundacja Firmy Rodzinne

W celu zaopiniowania projekt otrzymali:

1. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
2. Rada Dialogu Społecznego
3. Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim (jako sąd rejestrowy dla fundacji rodzinnych)
4. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów

Konsultacje projektu ustawy zostały przeprowadzone w okresie 13 sierpnia – 3 września 2026 r. i trwały 21 dni. Podsumowanie wyników konsultacji zostało przedstawione w Raporcie z konsultacji.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0 2026	1 2027	2 2028	3 2029	4 2030	5 2031	6 2032	7 2033	8 2034	9 2035	10 2036	Łącznie (0–10)
Dochody ogółem	0	347	366	384	402	425	447	468	491	513	536	4379
budżet państwa	0	347	366	281	295	311	328	343	360	376	393	3400
JST	0	0	0	103	107	114	119	125	131	137	143	979
pozostałe jednostki (oddzielnie)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Wydatki ogółem	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
budżet państwa	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
JST	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
pozostałe jednostki (oddzielnie)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Saldo ogółem	0	347	366	384	402	425	447	468	491	513	536	4379
budżet państwa	0	347	366	281	295	311	328	343	360	376	393	3400
JST	0	0	0	103	107	114	119	125	131	137	143	979
pozostałe jednostki (oddzielnie)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Źródła finansowania	Projektowane rozwiązania będą miały pozytywny wpływ na dochody sektora finansów publicznych, w tym na dochody budżetu państwa oraz dochody jednostek samorządu terytorialnego (JST). Projektowane rozwiązania, zwiększając wysokość dochodów JST z tytułu udziału w podatku CIT, wpływają pośrednio także na poziom subwencji ogólnej przekazywanej z budżetu państwa do JST. System finansowania JST zmienia relację między dochodami podatkowymi a transferami subwencyjnymi. Wyższy CIT w samorządach zwiększa bowiem kwotę kalkulacyjną, co bezpośrednio pomniejsza subwencję ogólną z budżetu państwa o kwotę odpowiadającą ok. 15% zwiększenia ich dochodów z udziałów w podatku CIT (analogicznie zmniejszenie dochodów JST z tytułu subwencji). Łączny efekt finansowy dla samorządów jest pozytywny i oznacza wzrost dochodów JST. Projektowane rozwiązania pozostaną bez wpływu na wydatki sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego.
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Projekt przewiduje zmiany uszczelniające w zakresie: 1) ograniczenia zakresu podmiotowego zwolnienia z CIT fundacji rodzinnych, a tym samym na poszerzeniu zakresu podstawy opodatkowania podatkiem CIT na zasadach ogólnych (stawka 19% CIT). Fundacja rodzinna jest obecnie, co do zasady, podmiotowo zwolniona z podatku CIT – obejmuje to dochody (przychody) osiągane przez FR z działalności wskazanej w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej (tzw. dozwolona działalność gospodarcza FR). Kategoriom dozwolonej działalności wymienionym w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej odpowiadają poszczególne pozycje części D deklaracji CIT-8FR – w pozycjach tych fundacje rodzinne, które składają deklarację, wykazać powinny osiągnięty dochód (przychód) zwolniony. W celu oszacowania skutków finansowych projektowanych rozwiązań wykorzystano dane wykazane w deklaracji CIT-8FR za 2025 r. w zakresie wyżej wskazanych dochodów zwolnionych. I tak dochody zwolnione z tytułu: - zbycia mienia, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 3 ustawy o fundacji rodzinnej – wyniosły 1,6 mld zł, - przystępowania i uczestnictwa w spółkach handlowych, funduszach inwestycyjnych, spółdzielniach oraz podmiotach o podobnym charakterze – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej – wyniosły 10,0 mld zł, - najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie – o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej; nie dotyczy najmu, o którym mowa w art. 6 ust. 8 ustawy CIT – wyniosły 0,2 mld zł. Szacuje się wpływ z tego tytułu na dochody jednostek samorządu terytorialnego (JST) począwszy od 2029 r. Zgodnie bowiem z ustawą z dnia 1 października 2024 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz. U. poz. 1572, z późn. zm.) podstawę do ustalania dochodów tych jednostek – począwszy od 1 stycznia 2025 r. – stanowi procent od faktycznych dochodów podatników prowadzących działalność na terenie danej jednostki samorządu terytorialnego. Wysokość udziału w podatku dochodowym od osób prawnych wynosi dla: • gminy – 1,6 %; • miasta na prawach powiatu – 2,2 %; • powiatu – 1,7 %;

- województwa – 2,3 %.

Podstawą dla JST są dochody podatników podatku CIT pomniejszone o dochody (przychody) wolne (zwolnione) od podatku.

Dochody podatników podatku dochodowego od osób prawnych ustala się na podstawie danych zawartych w zeznaniach podatkowych, według stanu na dzień 30 czerwca roku poprzedzającego rok budżetowy – art. 13 ustawy o dochodach JST. Zakłada się, że projektowane rozwiązania wejdą w życie od roku podatkowego 2027 r., co znajdzie wyraz w zeznaniach składanych za 2027 r., których dane stanowią będą podstawę do ustalenia dochodów JST na 2029 r.

	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	RAZEM
Skutek w mln zł	309	326	342	358	379	398	417	437	457	477	3900

2) ustalenie stawki opodatkowania na poziomie 19%, tj. zmiana o 4 punkty procentowe

W celu oszacowania skutków finansowych projektowanych rozwiązań wykorzystano dane wykazane w deklaracji CIT-8FR za 2025 r. w zakresie podatku należnego. Wysokość tego podatku wyniosła 127 mln zł.

	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035	2036	RAZEM
Skutek w mln zł	38	40	42	44	46	49	51	54	56	59	479

Propozycja modyfikacji stawki podatku, o którym mowa w art. 24q ustawy CIT, wpłynie wyłącznie na dochody budżetu państwa.

Szacując skutki budżetowe, uwzględniono wskaźniki makroekonomiczne określone w *Wytycznych dotyczących stosowania jednolitych wskaźników makroekonomicznych będących podstawą szacowania skutków finansowych projektowanych ustaw (Aktualizacja – maj 2026 r.)*.

Projektowane rozwiązania nie będą powodowały istotnego wzrostu pracochłonności po stronie Krajowej Administracji Skarbowej, ani konieczności tworzenia nowych procesów kontrolnych. Weryfikacja spełnienia warunku 2-letniego okresu posiadania składników majątku będzie opierała się na danych i dokumentach pozostających już obecnie w dyspozycji podatników oraz organów podatkowych w ramach wykonywanych czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych.

Analogicznie, monitorowanie stosowania przepisów CFC stanowi element istniejących zadań KAS związanych z weryfikacją rozliczeń podatników objętych tym reżimem. W obowiązującym stanie prawnym zeznania o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-CFC) nie są składane w dużych ilościach. CIT-CFC za 2024 r. złożyło 84 podmiotów, co stanowi 0,01% wszystkich podatników CIT. W konsekwencji, nie przewiduje się dodatkowych kosztów ani potrzeby zwiększenia zasobów kadrowych po stronie administracji skarbowej.

Odnosząc się do skutków poszerzenia zwolnienia PIT na zstępnych rodzeństwa wskazać należy, iż obecne regulacje podatkowe w tym zakresie powodują, że zakładanie fundacji rodzinnej przez fundatorów będących rodzeństwem skutkuje dla ich zstępnych koniecznością zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych w wysokości 10% przychodu (II grupa w podatku od spadków i darowizn). Tym samym, obecnie liczba fundacji rodzinnych zakładanych przez rodzeństwo jest niska, co przekłada się na brak możliwości dokonania miarodajnego szacunku w zakresie utraconych dochodów wynikających z wprowadzenia zwolnienia z PIT dla zstępnych rodzeństwa fundatora. Obecnie bowiem zakładanie takich fundacji przez rodzeństwo, które często jest w posiadaniu podzielonego majątku odziedziczonego po swoich rodzicach, jest mniej ekonomicznie korzystne, niż zakładanie osobnych fundacji rodzinnych przez każdego z rodzeństwa.

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe								
		Skutki						
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0–10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł)	duże przedsiębiorstwa	0	-347	-366	-384	-425	-536	-4379
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	0	0	0	0	0	0	0
	(dodaj/usuń)							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	Nowelizacja przyczyni się do wzrostu pewności prawa i jednolitości jego stosowania.						
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Wejście w życie nowelizacji, a zwłaszcza rozszerzenie zakresu zwolnień z opodatkowania o świadczenia otrzymywane z fundacji rodzinnej przez zstępnych rodzeństwa fundatora, będzie miało pozytywny wpływ na rodzinę, na obywateli, w tym osoby starsze i niepełnosprawne, gdyż przyczyni się do wzrostu pewności prawa i poprawy jednolitości prawa, w tym zwłaszcza dotyczącej jego stosowania. Wprowadzenie ww. zwolnienia przyczyni się do pełniejszego zabezpieczenia rodzinnych biznesów. W wielu przypadkach drugie pokolenie korzysta z majątku założonego przez wstępnych i celowe jest wniesienie do fundacji rodzinnej całego rodzinnego biznesu, który ma szansę przetrwać przez kolejne pokolenia i zapewni długowieczność firmy rodzinnej.						
	(dodaj/usuń)							
Niemierzalne	(dodaj/usuń)							
	(dodaj/usuń)							
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń		Ujemne skutki finansowe dla fundacji rodzinnych są konsekwencją wprowadzenia rozwiązań mających na celu wyeliminowanie możliwości unikania opodatkowania poprzez ograniczenie zakresu podmiotowego zwolnienia, jak również modyfikacji stawki podatku. Szczegółowe omówienie w pkt 6 OSR.						
8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu								
☐ nie dotyczy								
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).				☐ tak ☐ nie ☒ nie dotyczy				
☐ zmniejszenie liczby dokumentów ☐ zmniejszenie liczby procedur ☐ skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:				☐ zwiększenie liczby dokumentów ☐ zwiększenie liczby procedur ☐ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☒ inne: Projekt przewiduje wprowadzenie nowych obowiązków administracyjnych w zakresie włączenia fundacji rodzinnej w reżim przepisów o zagranicznej jednostce kontrolowanej (CFC); ponadto projekt przewiduje dodatkowe obowiązki związane ze stosowaniem warunku utrzymywania składników majątku w fundacji rodzinnej przez okres co najmniej 2 lata – warunek ten wymaga monitorowania okresu posiadania określonych składników majątkowych i odpowiedniego dokumentowania zdarzeń mających znaczenie dla opodatkowania.				
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektroniczności.				☐ tak ☐ nie ☒ nie dotyczy				

Komentarz:		
9. Wpływ na rynek pracy		
Proponowane regulacje nie mają bezpośredniego wpływu na rynek pracy.		
10. Wpływ na pozostałe obszary		
☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ sądy powszechne, administracyjne lub wojskowe	☐ demografia ☐ mienie państwowe ☐ inne:	☐ informatyzacja ☐ zdrowie
Omówienie wpływu	Planowane zmiany nie mają wpływu na pozostałe obszary.	
11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego		
Przepisy ustawy wejdą co do zasady w życie z dniem 1 stycznia 2027 r. Ważny interes publiczny w postaci bezzwłocznej interwencji legislacyjnej wobec identyfikowanej praktyki agresywnej optymalizacji podatkowej wymaga natychmiastowego wejścia w życie przepisów.		
12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?		
Nie przewiduje się ewaluacji efektów projektu, gdyż nie zidentyfikowano potrzeby ewaluacji efektów projektu w długim horyzoncie czasowym. Wpływy podatkowe podlegają bowiem bieżącej ocenie, są też przedmiotem szczegółowej analizy przy dokonywaniu corocznej oceny wykonania budżetu państwa.		
13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)		
Brak załączników		

RAPORT Z KONSULTACJI PUBLICZNYCH I OPINIOWANIA

projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (UD447)

1. Omówienie wyników przeprowadzanych konsultacji publicznych i opiniowania.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2026 r. poz. 936) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2026 r. poz. 404) projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

W ramach konsultacji publicznych projekt został przekazany następującym organizacjom:

1. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej
2. Business Centre Club
3. Konfederacja „Lewiatan”
4. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
5. Krajowa Rada Doradców Podatkowych
6. Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Zarząd Główny
7. Krajowa Izba Gospodarcza
8. Polska Rada Biznesu
9. Fundacja Małych i Średnich Przedsiębiorstw
10. Izba Pracodawców Polskich
11. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości
12. Polska Fundacja Rozwoju
13. UNICORN Europejska Unia Małych i Średnich Przedsiębiorstw
14. Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce
15. Międzynarodowe Stowarzyszenie Podatkowe IFA
16. Instytut Finansów Publicznych
17. Organizacja Pracodawców Rada Przedsiębiorców
18. Instytut Biznesu Rodzinnego
19. Family Business Network Poland
20. Stowarzyszenie Inicjatywa Firm Rodzinnych
21. Fundacja Firmy Rodzinne

W celu zaopiniowania projekt otrzymały następujące podmioty:

1. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców
2. Rada Dialogu Społecznego
3. Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim (jako sąd rejestrowy dla fundacji rodzinnych)
4. Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów

Projekt nie został skierowany do opinii Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego, ponieważ nie reguluje zagadnień odnoszących się do zakresu działania jednostek samorządu terytorialnego, a projektowane rozwiązania podatkowe będą miały pozytywny wpływ na dochody sektora finansów

publicznych, w tym na dochody budżetu państwa oraz dochody jednostek samorządu terytorialnego (JST). Zestawienie zgłoszonych uwag oraz stanowisko projektodawcy prezentuje tabela.

Tabela nie uwzględnia uwag zgłoszonych po terminie.

2. Przedstawienie wyników zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia projektu z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Projekt ustawy nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

3. Podmioty, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa.

W toku trwania konsultacji publicznych, żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania pracami nad projektem ustawy w trybie przepisów o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
Art. 1 projektu – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych				
	KRDP	Rozwiązanie eliminuje obecne zróżnicowanie sytuacji podatkowej beneficjentów pozostających w porównywalnych relacjach rodzinnych z fundatorem. Zmiana więc zmierza w dobrym kierunku. 1) Wątpliwości budzi jednak zakres zastosowania regulacji przejściowych. 2) Zastrzeżenia budzi również technika legislacyjna. Rezygnacja z odesłania do art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn na rzecz autonomicznej definicji „członka rodziny fundatora” powoduje utratę reguł zrównujących ze zstępnymi przysposobionych i ich zstępnymi (art. 14 ust. 4 tej ustawy) oraz osoby przebywające w rodzinie zastępczej lub rodzinnym domu dziecka (art. 14 ust. 4a), co w tych przypadkach zawęży zwolnienie. 3) Projekt nie rozstrzyga ponadto sposobu ustalania proporcji, o której mowa w art. 21 ust. 49 ustawy o PIT, w fundacji ustanowionej przez kilku fundatorów będących rodzeństwem. 4) Poza zakresem projektu pozostaje także mienie wnoszone do fundacji rodzinnej przez osoby inne niż fundator, w tym przez najbliższych członków jego rodziny. Mienie takie przypisuje się, zgodnie z art. 27 ust. 3 ustawy o fundacji rodzinnej, samej fundacji, co trwale wyłącza odpowiadającą mu część świadczeń ze zwolnienia, a więc powiela zróżnicowanie, które projekt usuwa w innym miejscu.	Ad 1) przesądzenie wprost w treści projektu ustawy, że zwolnienie obejmuje świadczenia otrzymane po 31 grudnia 2026 r., niezależnie od momentu ustanowienia fundacji lub nabycia uprawnień przez beneficjenta. Ad 2) uzupełnienie definicji członka rodziny fundatora” o odpowiedniki art. 14 ust. 4 i 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn, Ad 3) jednoznaczne uregulowanie proporcji przy wielości fundatorów Ad 4) przypisanie fundatorowi mienia wnoszonego do fundacji przez osoby z kręgu jego najbliższej rodziny.	Ad 1) Moment rozpoczęcia stosowania wprowadzanej regulacji wynika z art. 4 projektu określającego datę jego wejścia w życie. tym samym <u>znajdzie ona zastosowanie do wypłat świadczeń z fundacji rodzinnych (dalej: FR)/przekazania mienia FR dokonywanych poczynawszy od 1 stycznia 2027 r. niezależnie od momentu ustanowienia FR, czy też nabycia uprawnień przez beneficjenta</u> (przed 1.01.2027, czy po 31.12.2026 r.). Istotny będzie w tym zakresie wyłączenie momentu powstania przychodu z tego tytułu, o którym mowa w art. 20 ust. 1g ustawy o PIT. Niemniej w związku z dokonaną modyfikacją przepisów przejściowych kwestia ta powinna być jeszcze bardziej klarowna. Ad 2) Uwaga uwzględniona celem zachowania spójności systemowej zewnętrznej na gruncie przepisów podatkowych. Należy przy tym zauważyć, iż brak odesłania do art. 14 ust. 4 ustawy o PSiD, wbrew stanowisku wyrażonego w uwadze, nie spowodowałby wyłączenia z kręgu wprowadzanej definicji „członka rodziny fundatora” przysposobionych i ich zstępnymi w świetle przepisów ustawy – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (KRiO). Zgodnie bowiem z art. 121 § 1 KRiO regulującego instytucję tzw. przysposobienia pełnego (<i>adoptio plena</i>) „Przez przysposobienie powstaje między przysposabiającym a przysposobionym taki stosunek, jak między rodzicami a dziećmi.”, z kolei § 4 tego artykułu rozciąga tą zasadę także na zstępnymi przysposobionego. Tożsame skutki prawne na linii przysposabiający – przysposobiony i jego zstępnymi powstają w przypadku przysposobienia niepełnego (<i>adoptio minus plena</i>) – zob. art. 124 § 1 KRiO. Dodatkowo, biorąc pod uwagę cel funkcjonowania fundacji rodzinnej poszerzono proponowany katalog „członków rodziny fundatora” także o zstępnymi pasierba. Ad 3) Uwaga jest niezasadna. Sposób ustalenia wskazanej proporcji wynika z art. 128 ustawy o FR, do którego odsyła jej art. 127 ust. 4. 1. Zgodnie z tym przepisem proporcję tą określa się w oparciu o wartość mienia wniesionego do fundacji rodzinnej przez każdego z fundatorów lub przez fundację rodzinną. Dodatkowo należy podkreślić, iż po dokonaniu proponowanej zmiany ustawy o PIT wspólny krąg beneficjentów w przypadku

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
				rodzeństwa znacznie się rozszerzy, co wyeliminuje praktyczne znaczenie ustalania tej proporcji w odniesieniu do świadczeń na rzecz zstępnych rodzeństwa. Ad. 4) Wprowadzenie ewentualnych zmian w tym zakresie wymagała modyfikacji ustawy o FR, co wykracza poza zakres projektu UD447. Niezależnie od powyższego należy podkreślić, iż skutek ten nie wystąpi, gdy każda osoba z rodzeństwa będzie miała status fundatora.
	PwC	Proponowane zmiany w zakresie dotyczącym rozszerzenia zwolnienia przychodów z tytułu świadczeń lub otrzymania mienia nie budzą kontrowersji. Wprowadzenie tego postulatu realizuje sugestie, którą środowisko firm rodzinnych wysuwało od dawna. Propozycja adresuje problem wskazany w piśmie PwC z 19 stycznia 2026 r. dot. przeglądu ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, sprowadzający się do nieuzasadnionego stawiania w gorszej pozycji podatkowej będących rodzeństwem właścicieli firm (oraz ich rodziny), którzy odziedziczyli majątek po wspólnym przodku i kontynuują prowadzenie działalności gospodarczej. Niestety, zakładamy że przypadkowo, proponowane brzmienie przepisu jednocześnie zawęży zakres stosowania zwolnienia przychodów z tytułu świadczeń lub otrzymania mienia w stosunku do przysposobionych, ich zstępnych, oraz osoby, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej. Wynika to z faktu, że zgodnie z Projektem definiując krąg podmiotów korzystających ze zwolnienia przepisy nie będą odnosiły się już do art. 4a ust. 1 oraz art. 14 ust. 4 i 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. Zamiast tego będą posługiwały się swoją definicją, która nie włącza do kręgu podmiotów zwolnionych ww. osób.	Dlatego rozważenia wymaga zasadność przywrócenia w projekcie listy podmiotów, których przychody z tytułu otrzymania lub postawienia do dyspozycji świadczenia z fundacji rodzinnej oraz mienia w związku z rozwiązaniem fundacji zgodnie ze zmienianym art. 21 ust. 1 pkt 157 ustawy o PIT rodzinnej są zwolnione z PIT, o przysposobionych, ich zstępnych, oraz osoby, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej.	Uwaga uwzględniona (zob. odniesienie ad 2 do uwagi KRDP).
	Deloitte	W zakresie proponowanych zmian w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazujemy, że przewidziane projektem zmiany uważamy za jak najbardziej celowe. Przyczynią się one do jeszcze pełniejszej realizacji celu sukcesyjnego fundacji rodzinnej i przeciwdziałania rozproszaniu struktury własnościowej polskich firm rodzinnych.		Brak postulatów legislacyjnych. Wyrażono poparcie dla zmiany co nie wymaga dodatkowego odniesienia.
	OW Legal	Fundacja rodzinna w przypadku tzw. rodzin patchworkowych ma dodatkowe zadania w postaci integrowania wszystkich członków rodziny niezależnie od więzów krwi. Aktualnie świadczenia z fundacji rodzinnej założonej przez rodzica wraz z ojczymem/macochą są zwolnione z opodatkowania PIT jedynie dla pasierbów. Świadczenia dla zstępnych pasierbów opodatkowanie są już stawka 10% PIT w części zgodnie z proporcją mienia wniesionego przez ojczyma/macochę. Rozszerzono katalog o dzieci rodzeństwa, z którymi fundator nie zawsze ma relacje i	Proponujemy dodanie zstępnych pasierbów do grona zwolnionego z PIT przy świadczeniach	Uwaga uwzględniona (zob. odniesienie ad 2 do uwagi KRDP).

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		pozostaje w bliskich kontaktach, podczas gdy dzieci pochodzące od pasierba traktowane są często jak własne wnuki.		
	BCC	Zmiana zasługuje na jednoznacznie pozytywną ocenę, ponieważ usuwa mniej korzystne opodatkowanie fundacji tworzonych przez rodzeństwo. Przepis przejściowy jednak nie wskazuje wprost, czy zwolnienie obejmie świadczenia otrzymane po 31 grudnia 2026 r. z fundacji utworzonych wcześniej lub z praw nabytych przed tą datą.	Należy doprecyzować, że zwolnienie obejmuje świadczenia otrzymane po 31 grudnia 2026 r., niezależnie od daty utworzenia fundacji i nabycia prawa do świadczenia.	Uwaga uwzględniona zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w odniesieniu nr 1 do uwagi KRDP (powyżej).
	Krysik Law	Niemniej jednak kierunek zmian zaproponowany przez Ministerstwo należy ocenić jako bardzo dobry. Na szczególne uznanie zasługuje projektowana regulacja zawarta w art. 1 pkt 1 lit. b) projektu ustawy, znosząca ciężar opodatkowania PIT ze świadczeń otrzymywanych przez zstępnych rodzeństwa będącego fundatorami. Rozwiązanie to w pełni wpisuje się w realizację celu sukcesyjnego, ułatwiając funkcjonowanie fundacjom rodzinnym tworzonym wspólnie przez braci i siostry oraz stwarzając przestrzeń do swobodnej realizacji celów statutowych na rzecz kolejnych pokoleń. Jest to przykład słusznego kierunku legislacyjnego, który winien uwzględniać całokształt otoczenia gospodarczego w którym znajdują się polskie firmy rodzinne.		Brak postulatów legislacyjnych. Wyrażono poparcie dla zmiany co nie wymaga dodatkowego odniesienia.
	„Pewna Kancelaria”	Obecny mechanizm proporcji z art. 27 ust. 4 ustawy o fundacji rodzinnej może prowadzić do opodatkowania świadczeń dla dzieci jednego z fundatorów będących rodzeństwem. Taki skutek ekonomicznie premiuje tworzenie kilku odrębnych fundacji zamiast jednej fundacji obejmującej wspólny biznes rodzinny. Rozszerzenie definicji członka rodziny fundatora o zstępnych jego rodzeństwa usuwa część problemu. Nadal jednak zwolnienie jest stosowane tylko w części odpowiadającej proporcji przypisanej fundatorowi, którego rodzina otrzymuje świadczenie. Przy kilku fundatorach i zmianach struktury mienia może to rodzić niejasności co do tego, czy i w jakiej części konkretny beneficjent korzysta ze zwolnienia. Istotniejszy problem leży po stronie wnoszenia mienia. Projekt rozszerza krąg członków rodziny fundatora wyłącznie na potrzeby zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 157 ustawy o PIT, nie zmienia natomiast art. 28 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej, który decyduje o tym, czyje wniesienie zalicza się do proporcji fundatora. Zgodnie z tym przepisem za mienie wniesione przez fundatora uważa się tylko mienie wniesione przez niego samego oraz przez jego małżonka, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo. Mienie wniesione przez zstępnych rodzeństwa fundatora – a więc przez osoby, które Projekt włącza do kręgu uprawnionych do zwolnienia – jest traktowane jako wniesione przez fundację rodzinną i obniża proporcję każdego z fundatorów. W praktyce oznacza to, że we wspólnej fundacji rodzeństwa mienie mogą bez uszczerbku dla zwolnienia wносить wyłącznie fundatorzy i ich najbliżsi z art. 28 ust. 2, natomiast każde wniesienie przez kolejne pokolenie (np. przez bratanka lub siostrzenicę fundatora, którzy przejęli już część udziałów w firmie rodzinnej) trwale pogarsza sytuację podatkową wszystkich beneficjentów. Rozszerzenie zwolnienia po stronie świadczeń	Postulowane rozwiązanie: 1) utrzymanie projektowanego rozszerzenia zwolnienia na zstępnych rodzeństwa fundatora; 2) jednoznaczne wskazanie, że w fundacji utworzonej przez rodzeństwo świadczenia na rzecz zstępnych każdego z fundatorów są zwolnione w pełnym zakresie odpowiadającym łącznej proporcji mienia wniesionego przez fundatorów będących rodzeństwem; 3) zastosowanie nowych zasad również do fundacji rodzinnych utworzonych przed 1 stycznia 2027 r. oraz doprecyzowanie skutków zmian proporcji dokonywanych po utworzeniu fundacji; 4) symetryczne rozszerzenie art. 28 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej, tak aby mienie wniesione przez zstępnych rodzeństwa fundatora było uważane za wniesione przez fundatora – krąg osób, których wniesienie zalicza się do proporcji fundatora, powinien pokrywać się z kręgiem osób uprawnionych do zwolnienia.	Uwagi częściowo uwzględnione. Ad 1) zachowano istniejącą propozycję dodatkowo poszerzając jej zakres; Ad 2) taki efekt wynikać będzie w sposób „naturalny” ze zmodyfikowanych przepisów; wprowadzanie kazuistycznej regulacji w tym zakresie, poza komplikacją zapisów nie wnosiłoby żadnej wartości dodanej w aspekcie merytorycznym, a paradoksalnie mogłoby prowadzić do kwestionowania tego rodzaju zasady w innych konfiguracjach po stronie fundatorów. Ad 3 i 4) patrz stanowisko do uwag KRDP (odpowiednio ad 1 i 4)

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		bez symetrycznej zmiany po stronie wnoszenia mienia nie usuwa więc bodźca do tworzenia odrębnych fundacji. Regulacja powinna obejmować również fundacje już istniejące oraz nie może prowadzić do pogorszenia sytuacji innych członków najbliższej rodziny wskutek historycznych zmian proporcji mienia.		
	Lewiatan	Pozytywnie oceniamy projektowane rozszerzenie zwolnienia PIT na zstępnych rodzeństwa fundatora. Zmiana ta odpowiada funkcji sukcesyjnej fundacji rodzinnej i może ułatwić tworzenie fundacji rodzinnych przez rodzeństwo, w szczególności w sytuacjach, w których majątek rodzinny został odziedziczony lub jest współtworzony przez kilka osób z jednego pokolenia.		Brak postulatów legislacyjnych. Wyrażono poparcie dla zmiany co nie wymaga dodatkowego odniesienia.

Art. 2 pkt 1 lit. a projektu – objęcie fundacji rodzinnych podatkiem CFC i exit tax

KRDP	Brak jest regulacji dotyczących ustalania dochodu CFC oraz mechanizmów umożliwiających odliczenie podatku z art. 24a ustawy o CIT od środków opodatkowanych na podstawie art. 24q ustawy o CIT. Równocześnie wątpliwości budzi możliwość stosowania exit tax wobec aktywów, których zbycie podlegałoby w Polsce zwolnieniu podatkowemu. Projekt nie przewiduje ponadto ustalenia wartości aktywów fundacji rodzinnej na dzień wejścia w życie nowych przepisów. Zarówno w przypadku dochodu zagranicznej jednostki kontrolowanej, jak i podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków oznacza to objęcie opodatkowaniem wartości narosłych w okresie, w którym fundacja korzystała ze zwolnienia. Zgodnie zaś z art. 5 dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 opodatkowanie wyjścia znajduje zastosowanie wówczas, gdy państwo traci prawo do opodatkowania przenoszonych aktywów; projekt nie odnosi się także do wynikającego z dyrektywy obowiązku umożliwienia rozłożenia podatku na raty przy przeniesieniach na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej i Europejskiego Obszaru Gospodarczego.	Doprecyzowanie zasad ustalania CFC, zapewnienie mechanizmu rozliczenia podatku CFC przy późniejszych wypłatach, ustalenie wartości początkowej aktywów fundacji rodzinnej na dzień 1 stycznia 2027 r. oraz wyłączenie stosowania exit tax w sytuacjach, w których nie dochodzi do rzeczywistej utraty prawa Polski do opodatkowania.	Uwaga częściowo uwzględniona Zmodyfikowano przepisy o CFC w ten sposób, aby dochodu CFC w FR nie kreowały ostatecznie te kategorie przychodów, które byłyby zwolnione z podatku, gdyby uzyskiwała je bezpośrednio FR. W odniesieniu do exit tax na wstępie należy podkreślić, iż przepisy te dotyczą wyjątkowych zdarzeń (zob. uwagi do projektu zgłoszone przez Schönherr Halwa Okoń Chyb sp. K.) i to, co istotne, zdarzeń zależnych od woli podatnika. Biorąc pod uwagę zgłoszone wątpliwości dokonano jednak dostosowania regulacji zawartej w art. 24f i nast. ustawy o CIT do specyfiki fundacji rodzinnej, w szczególności w kontekście zwolnienia wynikającego z art. 6 ustawy o CIT. Modyfikacje te dotyczyły m.in. określonej w art. 27f ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT przesłanki stosowania exit tax w odniesieniu do FR oraz kwestii ustalenia dochodu ze zbycia składnika majątku objętego exit tax. Uwaga nie została natomiast uwzględniona w następującym zakresie: 1) wprowadzenie zaliczenia podatku CFC na poczet podatku od późniejszego świadczenia przez FR prowadziłoby do przekształcenia podatku CFC w przedpłatę podatku
------	---	---	---

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
				dystybucyjnego, eliminując de facto antyabuzijną funkcję proponowanej zmiany. Ponadto, podatek od CFC pobierany jest od innej kategorii dochodu niż dochód osiągany przez FR; Dodatkowo takie rozwiązanie, w związku z mechanizmem unikania wielokrotnego opodatkowania CFC na poziomie osoby fizycznej (poprzez pomniejszenie jej udziału w CFC o udział posiadany przez podmiot zależny), prowadziłoby do faktycznego nieopodatkowania dochodu CFC w zakresie przypisanym FR. 2) Ustalenie wartości podatkowej aktywów według ich wartości na dzień 1 stycznia 2027 r. prowadziłoby do nieuzasadnionego podwyższenia kosztów podatkowych, czyli tzw. step-up, oraz wyłączenia z opodatkowania przyrostu wartości powstałego przed tą datą. Rozwiązanie takie uprzywilejowałoby fundacje rodzinne względem pozostałych podatników, którzy ustalają wartość podatkową aktywów generalnie na podstawie historycznych wydatków na ich nabycie lub wytworzenie. 3) Zwolnienie dochodu z odpłatnego zbycia określonego aktywa nie jest równoznaczne z definitywnym zrzeczeniem się przez Polskę prawa do opodatkowania wartości ekonomicznej związanej z tym aktywem, co w przypadku FR następuje zasadniczo w momencie wypłaty lub postawienia do dyspozycji świadczenia na rzecz beneficjenta. Exit tax zabezpiecza opodatkowanie tego przyrostu wartości, w sytuacji gdyby w wyniku działań podatników Polska utraciła następczo prawo do jego opodatkowania.
	BCC	Kierunek przeciwdziałający wykorzystywaniu struktur zagranicznych można uznać za uzasadniony, ale projekt wymaga przepisów dostosowanych do modelu fundacji rodzinnej. W szczególności brakuje zasad ustalania CFC w specyficznym modelu fundacji. Nie jest jasne stosowanie exit tax do aktywów, których zbycie w Polsce korzystałoby ze zwolnienia.	Należy ograniczyć CFC do działalności wykraczającej poza art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej oraz umożliwić odliczenie CFC od podatku należnego przy świadczeniu, ukrytym zysku lub likwidacji. Należy uregulować jednoznaczne wyłączenie exit tax, gdy zbycie aktywa w Polsce przez fundację rodzinną byłoby zwolnione.	Uwaga częściowo uwzględniona. Zob. stanowisko o uwag KRDP do omawianego przepisu (powyżej).
	PwC	Przepisy o CFC służą przeciwdziałaniu przenoszeniu dochodów do jurysdykcji zapewniających niski poziom efektywnego opodatkowania. Z tego względu opodatkowanie fundacji rodzinnej na podstawie tych regulacji nie powinno, w naszej ocenie, obejmować dochodów, które korzystałyby ze zwolnienia z CIT, gdyby zostały osiągnięte bezpośrednio przez fundację rodzinną. Uzyskanie takich dochodów za pośrednictwem zagranicznej	Zasadne byłoby ograniczenie wyłączenia ze zwolnienia przewidzianego w art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT, w odniesieniu do podatku określonego w art. 24a tej ustawy, jedynie do tych dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej, które nie korzystałyby ze zwolnienia, gdyby zostały uzyskane bezpośrednio przez fundację rodzinną.	Uwaga uwzględniona. Zob. stanowisko o uwag KRDP do omawianego przepisu (powyżej).

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		jednostki kontrolowanej nie prowadzi bowiem do uszczuplenia należności Skarbu Państwa w porównaniu z sytuacją, w której fundacja osiągnęłaby je samodzielnie. Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 24a ust. 4 ustawy o CIT: „Podstawę opodatkowania, o której mowa w ust. 1, stanowi kwota odpowiadająca dochodowi zagranicznej jednostki kontrolowanej proporcjonalnie do okresu, w którym jednostka zagraniczna była kontrolowana przez podatnika w jej roku podatkowym, albo do okresu, o którym mowa w ust. 8 albo 9, w takiej części, jaka odpowiada posiadanym prawom do uczestnictwa w zysku tej jednostki, po odliczeniu kwot: 1) uwzględnionej w podstawie opodatkowania podatnika dywidendy otrzymanej od zagranicznej jednostki kontrolowanej; 2) dochodu z odpłatnego zbycia przez podatnika udziału w zagranicznej jednostce kontrolowanej, w części uwzględnionej w jego podstawie opodatkowania.” Powyższe odliczenia służą wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania tych samych dochodów po stronie podatnika. W przypadku objęcia fundacji rodzinnych reżimem CFC mechanizm ten może jednak okazać się nieskuteczny. Dochody fundacji rodzinnej z dywidend oraz ze zbycia udziałów lub akcji w spółkach kapitałowych są bowiem co do zasady zwolnione z CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT. W rezultacie nie zostają uwzględnione w podstawie opodatkowania fundacji rodzinnej, co – zgodnie z literalnym brzmieniem art. 24a ust. 4 ustawy o CIT – wyłącza możliwość ich odliczenia od podstawy opodatkowania CFC.	Proponujemy także alternatywny sposób osiągnięcia analogicznego rezultatu poprzez odpowiednie zmodyfikowanie zasad ustalania podstawy opodatkowania CFC. Rozwiązaniem tego problemu mogłoby być przyznanie fundacji rodzinnej prawa do odliczenia dywidendy wypłaconej z dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej odpowiadających działalności, z której dochody korzystałyby ze zwolnienia, gdyby zostały osiągnięte bezpośrednio przez fundację rodzinną. Odliczenie powinno być możliwe niezależnie od tego, czy sama dywidenda została uwzględniona w podstawie opodatkowania fundacji rodzinnej. W takim modelu, jeżeli zagraniczna jednostka kontrolowana osiągałaby wyłącznie dochody odpowiadające kategoriom objętym zwolnieniem na poziomie fundacji rodzinnej, a następnie wypłacałaby cały zysk fundacji rodzinnej, nie powstawałoby dodatkowe zobowiązanie z tytułu CFC. Podatek CFC byłby natomiast należny w odniesieniu do dochodów, które nie korzystałyby ze zwolnienia w przypadku ich bezpośredniego osiągnięcia przez fundację rodzinną, przykładowo dochodów z handlu wierzytelnościami lub odsetek od pożyczek udzielonych podmiotom niepowiązanym – również wtedy, gdy cały zysk zostałby następnie wypłacony fundacji rodzinnej.	
	PwC	Zasadne byłoby rozważenie wyłączenia z zakresu podatku od niezrealizowanych zysków tych aktywów, których odpłatne zbycie przez fundację rodzinną podlegałoby zwolnieniu podatkowemu. Takie rozwiązanie zapewniałoby spójność pomiędzy zasadami opodatkowania rzeczywiście zrealizowanych i niezrealizowanych zysków oraz zapobiegałoby nakładaniu podatku w sytuacji, w której późniejsza realizacja dochodu nie skutkowałaby powstaniem zobowiązania w CIT.		Uwaga częściowo uwzględniona. Zob. stanowisko o uwag KRDP do omawianego przepisu (powyżej).
	MDDP	Projekt przewiduje, że zwolnienie podmiotowe fundacji rodzinnej nie będzie miało zastosowania do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków (tzw. exit tax), o którym mowa w art. 24f updog. Zmiana nie przewiduje również mechanizmu koordynującego exit tax, o którym mowa w art. 24f updog, z podatkiem od wypłaty świadczenia na rzecz beneficjenta należnym na podstawie art. 24q updog. Oznacza to, że exit tax zapłacony przez fundację rodzinną nie będzie mógł zostać zaliczony na poczet podatku należnego w momencie późniejszego spełnienia świadczenia na rzecz beneficjenta lub wydania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej. W konsekwencji ta sama wartość ekonomiczna może zostać faktycznie opodatkowana dwukrotnie – najpierw	Postulujemy odrzucenie zmiany. Alternatywnie należy wprowadzić mechanizm zaliczenia podatku zapłaconego na podstawie art. 24f updog na poczet podatku określonego w art. 24q updog, w zakresie dotyczącym tego samego składnika majątku lub tego samego przyrostu wartości.	Uwaga częściowo uwzględniona. Zob. stanowisko o uwag KRDP do omawianego przepisu (powyżej). W odniesieniu do zarzutu dotyczącego braku zróżnicowania sytuacji, w których transfer składnika majątku ma charakter reorganizacyjny lub służy uporządkowaniu transgranicznej struktury inwestycyjnej, od sytuacji ukierunkowanych na trwałe

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		w związku z powstaniem niezrealizowanego zysku, a następnie przy wypłacie świadczenia lub wydaniu mienia – mimo że fundacja na wcześniejszym etapie nie uzyskała środków pieniężnych odpowiadających opodatkowanemu przyrostowi wartości. W przypadku exit tax moment opodatkowania jest oderwany od faktycznego zbycia składnika majątku i powstania realnego przysporzenia. Dla fundacji rodzinnej, która ma długoterminowo gromadzić i chronić mienie, może to oznaczać konieczność finansowania podatku z innych aktywów albo wymuszoną sprzedaż części portfela. Skutek ten pozostaje w sprzeczności z funkcją fundacji rodzinnej jako narzędzia trwałej akumulacji i sukcesji majątku. Projekt nie różnicuje ponadto sytuacji, w których transfer składnika majątku ma charakter reorganizacyjny lub służy uporządkowaniu transgranicznej struktury inwestycyjnej, od sytuacji ukierunkowanych na trwałe wyłączenie aktywa spod polskiej jurysdykcji podatkowej. Brak rozwiązania szczególnego dla fundacji rodzinnych może utrudniać racjonalne zarządzanie aktywami zagranicznymi i prowadzić do obciążeń niewspółmiernych do rzeczywistego ryzyka uszczuplenia podatku.		wyłączenie aktywa spod polskiej jurysdykcji podatkowej należy podkreślić, że charakter i cel transakcji nie ma znaczenia dla stosowania przepisów o exit tax. Ważny jest skutek w postaci braku możliwości opodatkowania przez Polskę definitywnego przysporzenia związanego z przenoszonym zagranicę składnikiem majątku.
	MDDP	Projekt przewiduje objęcie fundacji rodzinnych podatkiem od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej, o którym mowa w art. 24a updop. Zmiana prowadzi do odejścia od dotychczasowej konstrukcji, w której fundacja rodzinna pozostaje co do zasady zwolniona z CIT do momentu dokonania dystrybucji lub podjęcia aktywności wykraczającej poza ustawowo dozwolony zakres. Fundacja rodzinna jest podmiotem majątkowo-sukcesyjnym, którego celem nie jest bieżąca konsumpcja dochodów przez fundatora, lecz długoterminowe gromadzenie i zarządzanie majątkiem w interesie beneficjentów. Opodatkowanie CFC może powstać przed faktycznym otrzymaniem dywidendy lub innego transferu środków z zagranicznej jednostki. Fundacja będzie zatem zobowiązana do zapłaty podatku od dochodu, którym nie musi dysponować. Ryzyko to jest szczególnie istotne w przypadku spółek prowadzących politykę reinwestowania zysków lub podlegających ograniczeniom w zakresie wypłat. Projekt nie przewiduje zaliczenia podatku CFC na poczet podatku należnego na podstawie art. 24q updop. Może to prowadzić do wieloetapowego obciążenia tego samego dochodu ekonomicznego: najpierw podatkiem przypisanym fundacji na podstawie regulacji CFC, następnie opodatkowaniem faktycznej dystrybucji z zagranicznej jednostki, jeżeli nie znajdzie zastosowania odpowiedni mechanizm eliminujący podwójne opodatkowanie, a ostatecznie podatkiem związanym ze świadczeniem na rzecz beneficjenta albo wydaniem mienia przy rozwiązaniu fundacji. Reżim CFC jest oparty na rozbudowanej analizie statusu każdej zagranicznej jednostki, struktury jej	Postulujemy odrzucenie zmiany w całości. Alternatywnie należy co najmniej zapewnić pełne zaliczenie podatku CFC na poczet podatku określonego w art. 24q updop, wyeliminować ryzyko wielokrotnego opodatkowania tego samego dochodu oraz wprowadzić uproszczenia dokumentacyjne dla fundacji rodzinnych lub wyłącznie spod regulacji mienie nabyte przez fundację rodzinną przed dniem wejścia przepisów w życie.	Uwaga częściowo uwzględniona. Zob. stanowisko o uwag KRDP do omawianego przepisu (powyżej). W świetle dokonanych zmian oraz charakteru omawianej instytucji (regulacja o charakterze anty abuzywnym) nie jest zasadne wprowadzanie szczególnych rozwiązań przejściowych odradzających moment stosowania tych przepisów.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		przychodów, poziomu opodatkowania, posiadanych praw oraz charakteru prowadzonej działalności. Wprowadzenie tego reżimu wobec fundacji rodzinnych zwiększy koszty bieżącego compliance również wtedy, gdy ostatecznie podatek nie wystąpi. Koszty te będą obciążały majątek przeznaczony na realizację celów statutowych i mogą być szczególnie dotkliwe dla fundacji posiadających zdywersyfikowany portfel zagraniczny. Zmiana może również osłabić atrakcyjność polskiej fundacji rodzinnej dla osób, które prowadzą działalność lub posiadają aktywa w kilku jurysdykcjach. Zamiast sprzyjać konsolidacji zagranicznego majątku w polskiej strukturze sukcesyjnej, regulacja może zachęcać do utrzymywania tego majątku poza fundacją albo do wyboru zagranicznych rozwiązań sukcesyjnych. Nie przekonuje objęcie wszystkich fundacji rodzinnych reżimem CFC bez rozróżnienia struktur o charakterze rzeczywiście sztucznym od inwestycji posiadających uzasadnienie gospodarcze. Cel przeciwdziałania przenoszeniu dochodów do jednostek nisko opodatkowanych powinien być realizowany w sposób proporcjonalny i uwzględniać specyfikę fundacji rodzinnej jako podmiotu pośredniego, w którym opodatkowanie zostało co do zasady odroczone do momentu dystrybucji. Brak przepisów przejściowych wyłączających spod przepisów o CFC mienie nabyte przez fundację rodzinną przed wejściem w życie komentowanej zmiany godzi w zasadę państwa prawa i wywodzoną z niej zasadą ochrony interesów w toku – art. 2 Konstytucji. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego P 10/11 z 10 lutego 2025 r. czytamy: „Jak wynika ze stanowiska Trybunału, zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Choć zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, na ustawodawcy ciąży szczególny obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek: "1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji" (sygn. K 45/01). Z doktryny wynika m.in., że "Interesy w toku są określonymi stanami faktycznymi, podlegającymi ochronie z uwagi na zasadę zaufania obywateli do prawa. Na pewno nie są ekspektatywami. Nie przesądzają bowiem i nie zabezpieczają prawa. Nie prowadzą również do jego nabycia" (M. Jackowski, Ochrona praw nabytych w polskim porządku konstytucyjnym, Warszawa 2008, s. 116). Obowiązkiem ustawodawcy, ze względu na ochronę interesów w toku, jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich		

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		rozpoczynania albo stworzą inną możliwość dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. np. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1)”. Zwracamy uwagę, że w odniesieniu do wybranych nieruchomości Projekt umożliwia (art. 3 ust. 3 i ust. 4 Projektu) „bezkosztowe” „wycofanie” (Projekt posługuje się pojęciem „zwrotu”) takich nieruchomości z fundacji rodzinnej. Nie jest jasne, dlaczego tylko w tym zakresie Projekt przewiduje możliwość uchylecia się przez fundatora i fundację przez potencjalnie negatywnymi skutkami wejścia przepisów w życie.		
	Pewna Kancelaria	Objęcie fundacji rodzinnych reżimem CFC i exit tax bez odrębnych regulacji dostosowanych do ich specyfiki jest nieadekwatne. Fundacje rodzinne nie mogą korzystać z mechanizmów odliczeń przewidzianych dla spółek, co może prowadzić do asymetrii i nadmiernego obciążenia. Projekt nie przewiduje mechanizmu odliczania zapłaconego exit tax od podatku od wypłaty świadczenia na podstawie art. 24q ustawy o CIT. Możliwe zatem będzie dwukrotne opodatkowanie tej samej wartości ekonomicznej. Ogólny mechanizm CFC pozwala uniknąć ponownego opodatkowania dywidendy lub zysku ze zbycia w zakresie, w jakim kwoty te zostały uwzględnione w podstawie opodatkowania podatnika. Specyfika zwolnienia fundacji rodzinnej może powodować, że warunek ten nie będzie spełniony, a następnie ta sama wartość ekonomiczna zostanie objęta art. 24q W przypadku fundacji rodzinnych, co do zasady, przychody z dywidend oraz z odpłatnego zbycia udziału w zagranicznych spółkach zależnych będą zwolnione z opodatkowania i nie będą one miały możliwości odliczeń od podstawy opodatkowania CFC. Ponadto, ten sam dochód zostanie opodatkowany dwukrotnie: najpierw 19% podatkiem CFC na bieżąco, od zysku, którego zagraniczna spółka nie wypłaciła, a następnie – po wypłacie do fundacji i dalej do beneficjenta – podatkiem z art. 24q (15%, a po zmianie 19%), bez jakiegokolwiek mechanizmu zaliczenia. Osoba fizyczna posiadająca tę samą zagraniczną spółkę bezpośrednio również płaci podatek CFC, ale otrzymaną później dywidendę może odliczyć od podstawy CFC (art. 30f ust. 5 ustawy o PIT), więc jej łączne obciążenie może pozostać na poziomie 19%. W fundacji rodzinnej podatek CFC i podatek z art. 24q mogą kumulować się do ok. 34–38%. Reżim CFC w fundacji rodzinnej staje się dodatkowym, definitywnym obciążeniem. Dodatkowo, objęcie fundacji rodzinnych opodatkowaniem CFC zniechęci osoby fizyczne, które mają rozbudowane struktury zagraniczne, do powrotu z tym majątkiem do Polski. Tymczasem, jednym z celów ustawy o fundacji rodzinnej było stworzenie konkurencyjnego i stabilnego otoczenia prawnego zachęcającego do lokowania majątku oraz centrów zarządzania kapitałem w Polsce. Wprowadzane zmiany nie powinny osłabiać atrakcyjności tego rozwiązania ani prowadzić do odpływu kapitału lub	Postulowane rozwiązanie: 1) wykreślenie art. 24a i art. 24f z projektowanego art. 6 ust. 6 ustawy o CIT; 2) alternatywnie: wprowadzenie szczególnych regulacji dla fundacji rodzinnych, obejmujących pełne zaliczenie podatku CFC i exit tax na poczet podatku z art. 24q, brak opodatkowania bez faktycznej dystrybucji środków; 3) ochrona aktywów i struktur nabytych lub utworzonych przed wejściem w życie zmian oraz odpowiednie uproszczenia dokumentacyjne.	Uwaga częściowo uwzględniona. Wprowadzono przepisy dostosowawcze pozwalające na uwzględnienie rozwiązań zapobiegających podwójnego opodatkowaniu dochodów z CFC i exit tax.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		rezygnacji z wykorzystania polskich fundacji rodzinnych na rzecz zagranicznych struktur sukcesyjnych. Nie należy przy tym automatycznie utożsamiać obecności podmiotów zagranicznych w strukturze fundacji rodzinnej z działaniem sztucznym lub nakierowanym na unikanie opodatkowania. Znacząca część polskich przedsiębiorców, w tym fundatorów, posiada udziały w spółkach zagranicznych lub inwestuje na rynkach zagranicznych w ramach dywersyfikacji ryzyk i aktywów, szczególnie istotnej w obecnej sytuacji geopolitycznej. Możliwość objęcia takich aktywów polską fundacją rodzinną jest istotnym argumentem za przeprowadzeniem sukcesji i zarządzaniem majątkiem przez polski podmiot. Ewentualne działania legislacyjne powinny koncentrować się na eliminowaniu konkretnych nadużyć i sztucznych konstrukcji z wykorzystaniem istniejących instrumentów przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, a nie na generalnym objęciu reżimem CFC fundacji rodzinnych. Postulujemy odstąpienie od projektowanej zmiany. Samo odesłanie do ogólnych reżimów CFC i exit tax nie uwzględnia specyfiki fundacji rodzinnej i może prowadzić do opodatkowania tego samego dochodu ekonomicznego na kilku etapach. Objęcie wszystkich fundacji rodzinnych reżimem CFC zwiększy koszty sprawozdawczości podatkowej oraz może zniechęcić polskie rodziny do konsolidowania zagranicznych aktywów w polskiej strukturze sukcesyjnej.		
	Schoenherr	Z punktu widzenia przedmiotu opodatkowania exit tax, to w praktyce zmiana rezydencji podatkowej fundacji rodzinnych wydaje się niemożliwa (art. 24f ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT). Przepisy UFR nie dopuszczają bowiem, by fundacje posiadały zagraniczne adresy swoich siedzib. Z kolei ustawa o CIT przewiduje już mechanizmy uszczelniające przed zmianą miejsca zarządu dla celów podatkowych (art. 3 ust. 1a i 2 ustawy o CIT). Kolejno, trudno sobie wyobrazić sytuację zgodnie z którą fundacje rodzinne, działając jako polski rezydent podatkowy, przenoszą poza granice Polski składniki majątku (art. 24f ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT), by uniknąć opodatkowania w Polsce. W zdecydowanej większości przypadków odpłatne zbycie składników majątku podlega zwolnieniu z opodatkowania CIT na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT w zw. z art. 5 ust. 1 UFR. W konsekwencji, przeniesienie składnika majątku do zagranicznego zakładu podatkowego może okazać się działaniem nieefektywnym podatkowo, ponieważ: a. w razie jego zbycia fundacja rodzinna będzie zobowiązana rozpoznać obowiązek podatkowy za granicą,		Zasadniczo zgadzamy się w przedstawioną uwagę w zakresie wyjątkowości regulacji o exit tax. Jednocześnie okoliczność, że zastosowanie exit tax względem fundacji rodzinnej może występować w relatywnie niewielkiej ilości przypadków nie stanowi sam w sobie podstawy do zaniechania objęcia FR przepisami antyabuzijnymi. Regulacje poświęcone exit tax mają szczególnie, zabezpieczający charakter, chroniąc prawo Polski do opodatkowania dochodu ze zbycia majątku, który opuszcza sferę polskiego władztwa podatkowego.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		b. zagranicznego podatku fundacja rodzinna nie odliczy w Polsce zgodnie z właściwą umową unikania opodatkowania, ponieważ w Polsce obowiązek podatkowy nie wystąpi (dla tzw. dozwolonej działalności gospodarczej fundacji rodzinnych).		
	Lewiatan	Projektowana zmiana ma charakter systemowy i może istotnie wpływać na fundacje rodzinne posiadające zagraniczne aktywa lub uczestniczące w zagranicznych strukturach inwestycyjnych, w zależności od spełnienia przesłanek właściwych dla tych reżimów. Z tego względu wymaga ona odpowiednich przepisów przejściowych oraz okresu dostosowawczego pozwalającego na analizę istniejących struktur, obowiązków raportowych oraz potencjalnych skutków podatkowych.	Postulujemy odrzucenie zmiany. Alternatywnie należy wprowadzić mechanizm zaliczenia podatku zapłaconego na podstawie art. 24f ustawy CIT na poczet podatku określonego w art. 24q ustawy CIT, w zakresie dotyczącym tego samego składnika majątku lub tego samego przyrostu wartości. Alternatywnie należy co najmniej zapewnić pełne zaliczenie podatku CFC na poczet podatku określonego w art. 24q ustawy CIT, wyeliminować ryzyko wielokrotnego opodatkowania tego samego dochodu oraz wprowadzić uproszczenia dokumentacyjne dla fundacji rodzinnych lub wyłączyć spod regulacji mienie nabyte przez fundację rodzinną przed dniem wejścia przepisów w życie.	Uwaga częściowo uwzględniona. Zob. stanowisko o uwag KRDP do omawianego przepisu (powyżej). W świetle dokonanych zmian oraz charakteru omawianej instytucji (regulacja o charakterze anty abuzywnym) nie jest zasadne wprowadzanie szczególnych rozwiązań przejściowych odradzających moment stosowania tych przepisów.

Art. 2 pkt 1 lit. b projektu

art. 6 ust. 8 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – opodatkowanie przychodów z najmu krótkoterminowego				
	KRDP	Projekt posługuje się pojęciem „celu mieszkaniowego”, nie definiując go. Może to prowadzić do rozbieżności interpretacyjnych oraz zwiększenia liczby sporów dotyczących kwalifikacji określonych form wykorzystania nieruchomości. Regulacja nie jest spójna brzmieniem art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, który dopuszcza znacznie szerszy zakres działalności związanej z najmem. Wątpliwości budzi również proponowane przeniesienie ciężaru wykazania przesłanek zwolnienia na fundację rodzinną. Odrębnych zastrzeżeń wymaga wyłączenie dotyczące budynków i lokali przeznaczonych do całodobowego zakwaterowania. Przepis posługuje się kryterium przeznaczenia obiektu, a nie krótkotrwałości najmu, przez co jego zakres jest istotnie szerszy niż deklarowany w uzasadnieniu cel, jakim jest opodatkowanie najmu krótkoterminowego i usług zakwaterowania. Obejmuje on w szczególności domy studenckie i akademiki, internaty, domy seniora i obiekty mieszkalnictwa wspieranego, hotele pracownicze oraz najem instytucjonalny realizowany w budynkach niemieszkalnych, a więc przedsięwzięcia o horyzoncie wieloletnim, odpowiadające funkcji długoterminowego lokowania majątku.	Doprecyzowanie pojęcia celu mieszkaniowego, rezygnacja z odwrócenia ciężaru dowodu, uwzględnienie możliwości długoterminowego najmu na wybrane cele inne niż mieszkaniowe, zawężenie wyłączenia dotyczącego obiektów całodobowego zakwaterowania do najmu krótkoterminowego, wprowadzenie reguły rozgraniczającej zastosowanie art. 6 ust. 8 i art. 24r ustawy CIT oraz zapewnienie odpowiedniego okresu przejściowego dla istniejących inwestycji.	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Wątpliwości budzi także relacja projektowanego przepisu do sankcyjnej stawki 25%. Uzasadnienie przyjmuje bowiem równocześnie, że usługi zaklasyfikowane do działu 55 PKWiU wykraczają poza dozwoloną działalność fundacji rodzinnej, wobec czego ta sama aktywność może podlegać opodatkowaniu według stawki 19% na podstawie art. 6 ust. 8 albo według stawki 25% na podstawie art. 24r ustawy o CIT, w zależności od kwalifikacji, której kryteriów żaden z tych przepisów nie określa. Odwrócenie ciężaru dowodu, poza odstępstwem od art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, jest ponadto trudne do wykonania. Fundacja nie dysponuje instrumentami pozwalającymi kontrolować sposób korzystania przez najemcę.		
	OW Legal	Należy mieć na uwadze, że dotychczasowe spory powstałe na skutek wydanych interpretacji podatkowych zostały rozstrzygnięte przeważająco przez sądy w ten sposób, że działalność gospodarcza fundacji rodzinnej w ramach tzw. najmu krótkoterminowego mieści się w przepisie art. 5 ust. 1 pkt. 2 ustawy o fundacji rodzinnej, która to ustawa nie ma charakteru ustawy podatkowej. Z literalnego brzmienia tego przepisu wynika, że zwolnienie fundacji rodzinnej z CIT nie ma zastosowania do najmu lokalu mieszkalnego należącego do fundacji rodzinnej na cele mieszane mieszkaniowe i prowadzenia w nim działalności gospodarczej przez najemcę, co biorąc pod uwagę rozpowszechnienie zdalnego świadczenia usług w niektórych branżach staje się coraz częstsze i wymaga jedynie podłączenia do sieci Internet, aby takie usługi wykonywać. Jednocześnie fundację obciąża ciężar dowodu, że lokal jest wynajmowany wyłącznie na cele mieszkaniowe. W praktyce istnieje istotne ryzyko dla fundacji rodzinnej, że pomimo zastrzeżenia w umowie najmu z najemcą, że lokal ten przeznaczony jest wyłącznie na najem na cele mieszkaniowe, najemca bez wiedzy fundacji np. zarejestruje swoją jednoosobową działalność gospodarczą pod adresem wynajmowanego lokalu i będzie ją tam prowadził. Nie ma też racjonalnych podstaw do ograniczenia możliwości najmu przez fundację rodzinną wskazanych nieruchomości mieszkaniowych na cele działalności gospodarczej czy komercyjnej prowadzonej w nich przez najemców, którzy realizują w nich swoje cele mieszkaniowe.	Stąd też proponujemy odrzucenie zmian w całości. Jeśli prace w tym kierunku będą kontynuowane proponujemy uregulowanie możliwości prowadzenia własnej działalności gospodarczej przez najemców realizujących swoje cele mieszkaniowe.	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi.
	Lewiatan	Proponowane ograniczenie zwolnienia podatkowego dla fundacji rodzinnych w zakresie najmu krótkoterminowego i komercyjnego jest w naszej ocenie zbyt szerokie. Fundacja rodzinna ma służyć nie tylko ochronie, ale także akumulacji i pomnażaniu majątku rodzinnego oraz umożliwiać korzystanie z dochodów przez rodzinę. Ograniczanie swobody inwestowania w nieruchomości celem wynajmu krótkoterminowego może ograniczać narzędzia pomnażania majątku rodzinnego.	Z uwagi na powyższe postulujemy: ➤ uwzględnienie przypadków najmu instytucjonalnego na cele mieszkaniowe; ➤ rozważenie wprowadzenia kryterium długości najmu zamiast kryteriów opartych wyłącznie na statusie najemcy; ➤ wprowadzenie precyzyjnej definicji „celów mieszkaniowych”;	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
			➤ doprecyzowanie warunku „bezpośredniości” w kontekście korzystania z usług pośredników, zarządców nieruchomości lub operatorów najmu; ➤ jednoznaczne rozgraniczenie przypadków opodatkowania na zasadach ogólnych od przypadków objętych sankcyjną stawką podatku.	
	MDDP	Projekt wyłącza ze zwolnienia fundacji rodzinnej przychody z najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze dotyczących nieruchomości mieszkalnych, chyba że są wynajmowane bezpośrednio przez fundację wyłącznie na cele mieszkaniowe, oraz nieruchomości przeznaczonych do całodobowego zakwaterowania. Ograniczenie to ingeruje w możliwość wyboru najbardziej efektywnego sposobu zarządzania mieniem powierzonym fundacji. W zależności od położenia, standardu i przeznaczenia nieruchomości najem krótkoterminowy może być ekonomicznie racjonalną formą uzyskiwania przychodów, a nie przejawem prowadzenia działalności hotelarskiej. Sam okres najmu nie powinien przesądzać o utracie zwolnienia, jeżeli fundacja nie świadczy usług charakterystycznych dla zakwaterowania. Projekt posługuje się niedookreślonym pojęciem wynajmu „wyłącznie na cele mieszkaniowe”, nie wprowadzając jego definicji. Powrócą zatem spory znane z innych ustaw podatkowych, dotyczące m.in. znaczenia zamiaru najemcy, treści umowy, faktycznego sposobu korzystania z lokalu oraz wpływu krótkiego okresu najmu na kwalifikację celu. Niepewność pogłębia nałożenie na fundację ciężaru wykazania, że przesłanki zwolnienia zostały spełnione. Przerzucenie ciężaru dowodu na podatnika ma szczególnie dotkliwe znaczenie w sytuacji, gdy sposób wykorzystania lokalu zależy od zachowania najemcy. Fundacja może nie dysponować instrumentami pozwalającymi na stałą kontrolę faktycznego korzystania z nieruchomości, mimo prawidłowego określenia celu w umowie i zachowania należytej staranności. Projekt nie wyjaśnia również relacji pomiędzy budynkiem o funkcji mieszanej, lokalem mieszkalnym i obiektem przeznaczonym do całodobowego zakwaterowania. W praktyce może to prowadzić do sporów dotyczących aparthotelu, domów studenckich, mieszkań pracowniczych, domów opieki oraz innych obiektów łączących funkcję mieszkaniową z dodatkowymi świadczeniami. Jeżeli zamiarem projektodawcy jest wyłączenie preferencji dla usług hotelarskich i innych usług zakwaterowania, regulacja powinna odwoływać się do rzeczywistego zakresu świadczeń, a nie do nieostrego kryterium celu mieszkaniowego. Pozwoliłoby to odróżnić pasywny najem nieruchomości, który mieści się w dozwolonej działalności fundacji, od aktywnego świadczenia usług.	Postulujemy odrzucenie zmiany w całości. Alternatywnie wyłączenie powinno zostać ograniczone do świadczenia usług zakwaterowania, a przesłanki zachowania zwolnienia powinny zostać określone obiektywnie, bez przerzucania na fundację nieograniczonego ciężaru dowodu dotyczącego zachowania najemcy.	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi. Należy jednocześnie podkreślić, iż nie jest uzasadnione rozpatrywanie opodatkowanie tego rodzaju działalności jako bariery do lokowania majątku FR w nieruchomości mieszkalne. Przyjęcie takiej perspektywy negowałoby zasadność opodatkowania jakiegokolwiek dochodu, gdyż każda forma opodatkowania dochodu <i>per se</i> czyni inwestowanie mniej atrakcyjnym ekonomicznie. Niezależnie od powyższego projektodawca świadomy, iż w tym zakresie sytuacja FR może ulec pogorszeniu zaproponował przepis pozwalający na uniknięcia skutków podatkowych powrotu nieruchomości (lub prawa do nieruchomości) do fundatora.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
	Pewna Kancelaria	Wyłączenie ze zwolnienia powinno dotyczyć precyzyjnie określonych usług zakwaterowania oraz przypadków udostępniania majątku podmiotom powiązanym na nierynkowych zasadach, a nie całych kategorii nieruchomości. Uzasadnienie (s. 11) opisuje zmianę jako opodatkowanie „tzw. najmu krótkoterminowego”. Treść przepisu idzie jednak znacznie dalej. Zgodnie z lit. b zwolnienie zachowuje wyłącznie najem budynków i lokali mieszkalnych „bezpośrednio przez fundację rodzinną wyłącznie na cele mieszkaniowe”, co uzasadnienie rozumie jako najem osobom fizycznym na ich własne potrzeby mieszkaniowe. Opodatkowany zostanie zatem każdy inny, także wieloletni, najem nieruchomości mieszkalnej: najem lokali pracodawcy na potrzeby zakwaterowania pracowników, najem budynku gminie lub organizacji społecznej, najem całego budynku operatorowi najmu instytucjonalnego, który następnie wynajmuje lokale na cele mieszkaniowe, a nawet najem osobie fizycznej, która zarejestruje w mieszkaniu jednoosobową działalność gospodarczą. Szczególnie częstym przypadkiem w praktyce fundacji rodzinnych są kamienice – budynki sklasyfikowane jako mieszkalne, w których część lokali od dziesięcioleci wynajmowana jest na biura, kancelarie, gabinety lekarskie, sklepy czy punkty usługowe. Jeżeli o zastosowaniu lit. b rozstrzyga klasyfikacja budynku lub lokalu, a nie faktyczny sposób jego używania, każdy taki najem straci zwolnienie, mimo że jest klasycznym, długoterminowym najmem komercyjnym – identycznym z najmem lokalu w budynku biurowym, który Projekt pozostawia w zwolnieniu. Jeżeli zaś rozstrzyga faktyczny sposób używania, fundacja będzie musiała dzielić przychód z jednego budynku według zmieniającego się w czasie przeznaczenia poszczególnych lokali, a przy najmie całej kamienicy jednemu najemcy – według klucza, którego Projekt nie określa. W obu wariantach skutek nie ma nic wspólnego z najmem krótkoterminowym. Żadna z tych sytuacji nie ma cech najmu krótkoterminowego, a długoterminowy najem nieruchomości mieszkalnych jest jedną z najbardziej typowych form lokowania majątku rodzinnego. Projekt posługuje się ponadto niedookreślonymi pojęciami „budynku o funkcji mieszanej”, „celów mieszkaniowych” oraz obiektu „przeznaczonego do całodobowego zakwaterowania”. Nie wskazuje, czy rozstrzyga klasyfikacja budowlana, ewidencyjna, podatkowa czy rzeczywisty sposób wykorzystania. Może to objąć m.in. akademiki, domy seniora, obiekty pracownicze, apartotele albo budynki wynajmowane operatorowi prowadzącemu działalność hotelarską. Samo przeznaczenie obiektu do całodobowego zakwaterowania nie oznacza, że fundacja świadczy usługi zakwaterowania. Typowym modelem jest długoterminowy najem całego budynku profesjonalnemu operatorowi. Fundacja wykonuje wówczas działalność wskazaną w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej, a działalność operacyjną prowadzi najemca. Z uzasadnienia (s. 12) wynika zresztą, że świadczenie usług hotelarskich i	Postulowane rozwiązanie: 1) ograniczenie wyłączenia w lit. b i c do najmu krótkoterminowego zdefiniowanego przez okres i charakter umowy (np. umowy zawierane na okres krótszy niż 30 dni albo najem połączony ze świadczeniem przez fundację usług z działu 55 PKWiU) oraz wyraźne pozostawienie w zwolnieniu długoterminowego najmu budynku lub lokalu – niezależnie od tego, czy najemcą jest osoba fizyczna, pracodawca, gmina czy operator; 2) usunięcie przesłanek najmu „bezpośrednio” przez fundację i „wyłącznie” na cele mieszkaniowe, tak aby zwolnienie obejmowało najem na cele mieszkaniowe również za pośrednictwem najemcy instytucjonalnego i nie było traczone przez incydentalne wykorzystanie lokalu przez najemcę (np. rejestrację działalności gospodarczej); 3) zdefiniowanie „celów mieszkaniowych” i kryteriów klasyfikacji budynków oraz usunięcie nieostrego kryterium samego „przeznaczenia” obiektu, w tym wyraźne przesądzenie, że lokale w budynkach mieszkalnych faktycznie wynajmowane na cele biurowe, handlowe lub usługowe nie są objęte wyłączeniem z lit. b; 4) doprecyzowanie relacji art. 6 ust. 8 do art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej i art. 24r ustawy o CIT; 5) przepis przejściowy dla umów najmu i dzierżawy zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy – zachowanie zwolnienia co najmniej do końca okresu, na jaki umowa została zawarta, a dla umów na czas nieoznaczony do 31 grudnia 2028 r.	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi. Należy jednocześnie podkreślić, iż nie jest uzasadnione rozpatrywanie opodatkowanie tego rodzaju działalności jako bariery do lokowania majątku FR w nieruchomości mieszkalne. Przyjęcie takiej perspektywy negowałoby zasadność opodatkowania jakiegokolwiek dochodu, gdyż każda forma opodatkowania dochodu <i>per se</i> czyni inwestowanie mniej atrakcyjnym ekonomicznie. Niezależnie od powyższego projektodawca świadomy, iż w tym zakresie sytuacja FR może ulec pogorszeniu zaproponował przepis pozwalający na uniknięcia skutków podatkowych powrotu nieruchomości (lub prawa do nieruchomości) do fundatora.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		innych usług z działu 55 PKWiU już obecnie wykracza poza art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej i podlega 25% podatkowi z art. 24r ustawy o CIT. Lit. c nie obejmuje więc w praktyce działalności hotelarskiej – tę wyłącza już art. 24r ustawy o CIT– lecz właśnie pasywny, długoterminowy najem budynku hotelowego, apartotelu, domu seniora czy akademika profesjonalnemu operatorowi. Jest to działalność w pełni mieszcząca się w art. 5 ust. 1 pkt 2 i niemająca cech nadużycia opisanego w uzasadnieniu. Ciężar dowodu nałożony wyłącznie na fundację, bez określenia katalogu akceptowanych dowodów, zwiększa niepewność. Przepis przejściowy z art. 3 ust. 1 Projektu dotyczy wyłącznie zbycia mienia (art. 6 ust. 8 pkt 2). Dla najmu Projekt nie przewiduje żadnego okresu przejściowego: umowy zawarte przed 2027 r., często wieloletnie i z czynszem skalkulowanym przy założeniu zwolnienia, zostaną opodatkowane od 1 stycznia 2027 r., a fundacja nie ma prawnej możliwości ich jednostronnej zmiany. Nie jest także jasne rozgraniczenie między stawką 19% (najem w ramach art. 5) a 25% z art. 24r ustawy o CIT (usługi wykraczające poza art. 5): uzasadnienie (s. 12) uzależnia je od tego, czy świadczenia towarzyszące najmowi „zmieniają jego charakter”, nie wskazując żadnych kryteriów.		
	Schoenherr	Jak rozumiemy, intencją ustawodawcy jest wyłączenie ze zwolnienia od CIT przychodów uzyskiwanych przez fundacje rodzinne z najmu krótkoterminowego. W konsekwencji, taki najem miałby podlegać opodatkowaniu CIT. Przepis w proponowanym nie przewiduje jednak opodatkowania najmu krótkoterminowego dla budowli (np. domki letniskowe, namioty i podobne), przepis nie wymienia tego typu obiektów. W naszej ocenie takie rozróżnienie, na nieopodatkowany CIT najem mieszkalny oraz opodatkowany CIT najem o charakterze niemieszkalnym, nie ma żadnego uzasadnienia. Ograniczone w ten sposób zostaną istotnie możliwości inwestycyjne fundacji rodzinnych w Polsce i za granicą. Przepisy obowiązujące obecnie dopuszczają korzystanie przez fundacje rodzinne ze zwolnienia od CIT zarówno dla najmu długoterminowego, jak i krótkoterminowego. Stanowisko to wspierają sądy administracyjne, które jednolicie uchylają interpretacje indywidualne Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej dla najmu krótkoterminowego.	Z uwagi na powyższe, proponujemy zatem nie wprowadzać projektowanej zmiany z jednoczesnym doprecyzowaniem art. 5 ust. 1 pkt 2 UFR w następujący sposób: . "Art. 5. 1. 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: [...] 2) najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia krótkoterminowo lub długoterminowo do korzystania na innej podstawie;"	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi. Należy jednocześnie podkreślić, iż nie jest uzasadnione rozpatrywanie opodatkowanie tego rodzaju działalności jako bariery do lokowania majątku FR w nieruchomości mieszkalne. Przyjęcie takiej perspektywy negocjowałoby zasadność opodatkowania jakiegokolwiek dochodu, gdyż każda forma opodatkowania dochodu <i>per se</i> czyni inwestowanie mniej atrakcyjnym ekonomicznie. Niezależnie od powyższego projektodawca świadomy, iż w tym zakresie sytuacja FR może ulec pogorszeniu zaproponował przepis pozwalający na uniknięcia skutków podatkowych powrotu nieruchomości (lub prawa do nieruchomości) do fundatora.
	PwC	Należy postulować, aby każdy najem, o ile ma dla fundacji rodzinnej charakter pasywny, stanowił działalność dozwoloną przez fundację rodzinną i korzystał ze zwolnienia. Stąd też, w kontekście nieruchomości o przeznaczeniu do najmu krótkoterminowego, wynajem tych nieruchomości powinien być realizowany przez fundacje rodzinne na rzecz finalnego najemcy wyłącznie za pośrednictwem podmiotów trzecich. Mogłyby być to zarówno podmioty zewnętrzne zupełnie niepowiązane z fundacją rodzinną,	W konsekwencji, zasadne byłoby zawężenie projektowanego wyłączenia ze zwolnienia do działalności, która ze względu na jej rzeczywisty charakter odpowiada usługom zakwaterowania lub podobnym formom działalności operacyjnej. Kryteria kwalifikacji powinny mieć charakter obiektywny i odwoływać	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		bądź też podmiot stworzony w ramach struktur biznesowych danej rodziny (np. spółka kapitałowa w której fundacja posiada udziały). W przypadku najmu do spółki powiązanej nie wystąpiłoby zjawisko oceniane jako optymalizacja podatkowa dochodów z najmu krótkoterminowego, gdyż zarówno najem przez fundację jak i przez spółkę byłby opodatkowany. Z kolei w sytuacji najmu na rzecz podmiotów niepowiązanych, które następnie udostępniłyby lokale mieszkalne na potrzeby najmu krótkoterminowego, ta część dochodu która wynika z prowadzenia działalności operacyjnej byłaby opodatkowana na poziomie tego podmiotu, a fundacja de facto zwalniałaby tylko dochód pasywny.	się w szczególności do czasu trwania umowy, zakresu usług dodatkowych, sposobu oferowania nieruchomości.	
	BCC	Zawężenie zwolnienia wyłącznie do bezpośredniego najmu na cele mieszkaniowe nie jest dostatecznie skoordynowane z szerokim pojęciem najmu w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej. Jednocześnie projekt nie definiuje „wynajmu wyłącznie na cele mieszkaniowe”, co może wywoływać spory interpretacyjne, bowiem sformułowanie to jest samo w sobie nieostre. Odwrócenie ciężaru dowodu znacznie pogarsza sytuację fundacji rodzinnej przy dosyć niejasnych przesłankach zastosowania / ograniczenia zwolnienia. Regulacja nie uwzględnia uzasadnionego najmu na inne cele, np. na statutową działalność organizacji społecznych lub zawodowych. Ponadto fundacje, które zainwestowały w nieruchomości według obecnych zasad, potrzebują realnego okresu dostosowawczego.	Postulujemy odstąpienie od projektowanej zmiany w całości. W przypadku jej utrzymania, należy równolegle zmienić art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o fundacji rodzinnej i zdefiniować cel mieszkaniowy oraz usunąć odwrócony ciężar dowodu oraz dopuścić określone przypadki długoterminowego najmu na cele inne niż mieszkaniowe. Warto również wprowadzić 36-miesięczny okres przejściowy dla działalności rozpoczętej przed nowelizacją.	Uwagi nieuwzględnione. Obecny kształt proponowanej regulacji służy wyeliminowaniu nieopodatkowania przychodów (dochodów) z najmu stanowiącego faktycznie przejaw działalności gospodarczej, w zakresie w jakim nie znajduje to uzasadnienia celami społecznymi.
art. 6 ust. 8 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – tzw. lock-up na aktywach				
	SKWP	Przepis nie bada celu ani motywu transakcji. Projekt zakłada brak prawa do zwolnienia przy sprzedaży każdego rodzaju majątku (nabytego przez fundację rodzinną w określonych w przepisach sposób) przed upływem danego okresu niezależnie od tego, czy majątek został wniesiony do fundacji wyłącznie po to, by go szybko sprzedać, czy sprzedaż wynika z normalnej decyzji inwestycyjnej, zmiany sytuacji rynkowej albo potrzeby ochrony majątku. Tymczasem w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej, jako problem wskazano schemat, w którym sprzedaż np. wniesionego aktywa ma miejsce wyłącznie celem osiągnięcia korzyści podatkowej wynikającej z zaangażowania w transakcję fundacji rodzinnej. Środek obejmuje więc dużo więcej przypadków niż zachowanie, któremu ma przeciwdziałać. W praktyce sposób liczenia okresu „36 miesięcy” może często oznaczać prawie 48 miesięcy, ponieważ bieg terminu rozpoczyna się licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Dla przykładu - fundacja rodzinna, do której wniesiono udziały czy akcje, nie będzie mogła sprzedać ich bez opodatkowania przez, w niektórych przypadkach nawet 4 lata,	Propozycje – np. mniejszy stopień ogólności, uwzględnienie okoliczności i przesłanek zbycia aktywów, różnicowanie okresu w zależności od rodzaju aktywa.	Uwagi nieuwzględnione. Projektowany przepis ma charakter ogólny, gdyż tylko taka regulacja pozwala przeciwdziałać powszechności zjawiska wykorzystywania FR jako „platformy sprzedażowej” tj. do szybkiego upłynnienia wniesionego do niej majątku. Traktowanie FR w ten sposób, niemające nic wspólnego z sukcesą przedsiębiorstwa fundatora, nie powinno być wspierane na gruncie podatkowym. Brak zatem aksjologicznych podstaw do zachowania istniejącej preferencji w tym zakresie. Niuanosowanie tej regulacji poprzez wprowadzanie odmiennych przepisów w odniesieniu do danego rodzaju aktywa jakkolwiek możliwe, prowadziłoby to nadmiernego skomplikowania omawianej regulacji. Tego rodzaju zróżnicowanie musiałoby uwzględniać dużo więcej zmiennych niż tylko typ aktywa (akcje, udziały, obligacje, nieruchomości, dzieła sztuki), gdyż również w ramach danego typu aktywów można wyróżnić istotne

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		nawet w przypadku drastycznej zmiany wartości tych aktywów. Stoi to w sprzeczności z podstawowym celem fundacji rodzinnej, jakim jest zabezpieczenie rodzinnego majątku. Zabezpieczeniem majątku często jest jego ochrona przed utratą wartości poprzez zamianę na inne aktywo – np. środki pieniężne na skutek sprzedaży. Proponowana regulacja traktuje identycznie aktywa o zupełnie różnym charakterze. Projekt obejmuje zasadniczo wszelkie składniki majątkowe wniesione lub przekazane fundacji oraz aktywa nabyte od określonych podmiotów powiązanych. Tymczasem wymóg utrzymywania przez określony czas nieruchomości inwestycyjnej może mieć, z punktu widzenia zabezpieczenia przez ustawodawcę wykorzystywania fundacji rodzinnych do ich podstawowych celów, uzasadnienie, ale ten sam okres w odniesieniu do aktywów o dużej zmienności, instrumentów finansowych czy akcji, których wartości nierzadko podlegają dynamicznym zmianom, może być całkowicie nieadekwatny.		zróżnicowanie jeśli chodzi o poziom zmienności ich wartości w czasie. Poza tym jego zasadność budziłaby wątpliwości w świetle celu jaki ma ona spełnić, biorąc pod uwagę, że – wbrew wyrażanym w uwagach stanowiskom – opodatkowanie dochodu ze zbycia składników majątku na gruncie ustaw o podatkach dochodowych nie jest czymś „nadzwyczajnym”, w szczególności czymś co uzasadniałoby tezę o nieopłacalności danego przedsięwzięcia, czy wręcz „zakazowi” zbywania mienia. Biorąc pod uwagę mechanizm potrącania podatku z tego tytułu (w przypadku zbycia składnika majątku przed upływem okresu tzw. lock-upu) od podatku należnego od świadczeń wypłacanych beneficjentom obowiązku zapłaty podatku wynikającego z tego pierwszego zdarzenia nie można uznać za nadmierny.
	Konfederacja Lewiatan	Niemniej pragniemy zwrócić uwagę, że długość okresu lock-up, tj. 36 miesięcy liczonych od końca roku kalendarzowego, może być zbyt restrykcyjna w niektórych przypadkach rodzinnych. Fundacja rodzinna powinna mieć możliwość reagowania na zmiany koniunktury, pogorszenie kondycji emitenta, pojawienie się korzystnej oferty, konieczność restrukturyzacji portfela lub potrzebę zapewnienia płynności na świadczenia dla beneficjentów. Bezwzględny lock-up może wymuszać utrzymywanie aktywów tracących wartość, uniemożliwiać ograniczenie straty albo prowadzić do wyboru mniej efektywnego źródła finansowania. Szczególnie dotkliwe skutki wystąpią w odniesieniu do papierów wartościowych i innych płynnych instrumentów finansowych, których racjonalne zarządzanie wymaga bieżącego dostosowywania portfela. Użycie szerokiego pojęcia „mienia” powoduje, że ograniczenie nie jest zawężone do aktywów, z którymi projektodawca wiąże ryzyko wniesienia bezpośrednio przed zaplanowaną sprzedażą. Nieuzasadnione jest objęcie regulacją mienia nabytego od podmiotu powiązanego na warunkach rynkowych. Samo istnienie powiązania nie świadczy o nadużyciu. Ryzyko nierynkowego ustalenia ceny jest już adresowane przez przepisy o cenach transferowych oraz regulację dotyczącą ukrytych zysków. Projekt nakłada więc sankcyjny skutek również na transakcje, których rynkowość i gospodarcze uzasadnienie nie budzą wątpliwości. Projekt nie przewiduje wyjątków dotyczących zdarzeń niezależnych od fundacji, takich jak przymusowy wykup, wezwanie, likwidacja emitenta, podział majątku, wykonanie zobowiązań wynikających z umów inwestycyjnych czy sprzedaż konieczna dla ochrony wartości majątku. Brak klauzuli uzasadnienia gospodarczego powoduje, że podatek może wystąpić mimo braku jakiegokolwiek celu podatkowego.	W kontekście założeń projektowanej nowelizacji proponowana zmiana powoduje po stronie fundacji rodzinnych utratę elastyczności w zarządzaniu majątkiem. Mogą bowiem wystąpić sytuacje, w których względy ekonomiczne czy rodzinne wymuszają sprzedaż danego aktywa przed upływem trzech lat, np. pogorszenie koniunktury, potrzeba reorganizacji portfela albo nagła konieczność pozyskania płynnego kapitału. Nowe przepisy będą zmuszały do odroczenia takiej decyzji albo do akceptacji utraty zwolnienia z opodatkowania. W praktyce ryzyko inwestycyjne w przypadku składników majątku fundacji rodzinnych wnoszonych przez podmioty powiązane wzrośnie znacząco, co może obniżyć atrakcyjność fundacji rodzinnej jako wehikułu służącego zabezpieczeniu majątku rodzinnego. Postulujemy rozważenie skrócenia okresu karencji do 1-2 lat, ewentualnie co najmniej jego zrównanie z okresem funkcjonującym w reżimie polskiej spółki holdingowej, tj. okresem 2 lat, z uwagi na dynamicznie zmieniające się realia gospodarcze.	Uwaga częściowo uwzględniona. 1) skrócono do 2 lat okres karencji, zachowując jednak sposób liczenia początku tego okresu (tego rodzaju zasada nie jest novum na gruncie systemu podatku dochodowego); 2) wprowadzono wyjątek odnoszący się do sytuacji, w których zbycie składnika aktywów następuje w związku z wykonaniem decyzji organu władzy publicznej (np. w drodze postępowania egzekucyjnego, czy poprzez wywłaszczenie); 3) zrezygnowano z regulacji przewidującej objęcie okresem karencji zdarzeń polegających na nabyciu mienia (na zasadach rynkowych) od podmiotu powiązanego. Jakkolwiek należy się zgodzić ze stwierdzeniem, że wprowadzany lock-up nie likwiduje całkowicie ryzyka zakwestionowania transakcji zbycia aktywów nawet po jego upływie w oparciu o przepisy GAAR to jednak nie jest zasadne przyjęcie, że w odniesieniu do większości przypadków regulacja ta przyczyni się do zwiększenia poziomu bezpieczeństwa podatkowego podatników.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Co więcej, projektowany lock-up nie eliminuje ryzyka zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) w przypadkach, w których organy uznają, że sprzedaż mienia przez fundację miała na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Możliwe jest zatem powstanie sytuacji, w której sprzedaż mienia po upływie 36 miesięcy, a więc formalnie z zachowaniem projektowanego okresu lock-up, zostanie zakwestionowana na podstawie klauzuli GAAR jako element działania zmierzającego do unikania opodatkowania. Wprowadzenie sztywnego 36-miesięcznego okresu nie rozwiązuje więc problemu nadużyć, a jedynie nakłada dodatkowe ograniczenie również na transakcje, które nie mają charakteru optymalizacyjnego. Celem zapewnienia spójności w przepisach liczenie terminów określanych w miesiącach powinno następować od kolejnego miesiąca po zaistnieniu prawnie relewantnego zdarzenia, a nie od końca roku. W związku z tym, jeżeli termin ma być obliczany od końca roku, powinien być wyrażony w latach, tj. jako 3 lata zamiast 36 miesięcy. Wprowadzenie jasnego kryterium czasowego zwiększa przewidywalność opodatkowania i jest spójne z podobnymi rozwiązaniami podatkowymi, przykładowo w reżimie opodatkowania alternatywnej spółki inwestycyjnej czy polskiej spółki holdingowej, w których preferencje są uzależnione od okresu posiadania danego aktywa. Niemniej w praktyce fundacji rodzinnej elastyczność czasowa jest często kluczowa dla skutecznego zarządzania majątkiem.		
	BCC	Cel polegający na ograniczeniu krótkoterminowego wnoszenia aktywów przed ich sprzedażą jest zrozumiały, lecz proponowany mechanizm jest zbyt sztywny. Termin liczony od końca roku może bowiem oznaczać konieczność utrzymywania mienia nawet do 48 miesięcy. Dodatkowo projekt może prowadzić do opodatkowania zbycia aktywów uzyskanych w wyniku reorganizacji wewnątrzgrupowych, takich jak podziały, połączenia czy likwidacje spółek, mimo że operacje te co do zasady nie powodują zmiany ekonomicznego właściciela majątku. W rezultacie fundacja mogłaby utracić zwolnienie, nawet gdy reorganizacja była uzasadniona względami gospodarczymi. Wątpliwości budzi również objęcie regulacją aktywów o typowo inwestycyjnym charakterze, w szczególności akcji spółek notowanych na GPW wniesionych do fundacji przez fundatora. W tym przypadku kilkuletni okres „lock-up” pozostaje trudny do pogodzenia z celem inwestycyjnym fundacji rodzinnej. Decyzja o ich sprzedaży może wynikać ze zmiany poziomu ryzyka, kondycji emitenta, potrzeby dywersyfikacji portfela albo ogłoszenia wezwania. Obowiązek utrzymywania takiego aktywa wyłącznie w celu zachowania zwolnienia może pozostawać w sprzeczności z zasadami racjonalnego zarządzania majątkiem fundacji.	Należy: (i) skrócić okres karencji do 24 miesięcy i liczyć go od dnia nabycia, wniesienia lub przekazania mienia (a nie od końca roku), (ii) wprowadzić wyjątki dla zdarzeń niezależnych od fundacji oraz dla reinwestycji, (iii) rozważyć różnicowanie okresu w zależności od rodzaju aktywa, (iv) doprecyzować art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o fundacji rodzinnej oraz (v) wyłączyć z zakresu regulacji aktywa nabyte w ramach reorganizacji oraz aktywa o charakterze inwestycyjnym (akcje spółek publicznych).	Uwagi częściowo uwzględnione. Zob. stanowisko do uwag Konfederacji Lewiatan do omawianej regulacji (powyżej).

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Ponadto okres 36 miesięcy jest niespójny z dwuletnimi okresami przyjmowanymi m.in. w reżimie polskiej spółki holdingowej i alternatywnej spółki inwestycyjnej. Brakuje również wyjątków dla zbycia przymusowego, restrukturyzacji i udokumentowanej reinwestycji. Po upływie okresu karencji nadal pozostaje do spełnienia warunek, że mienie nie mogło być nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia.		
	PwC	Po pierwsze, brak jest dostatecznego uzasadnienia dla objęcia tym mechanizmem aktywów nabytych od podmiotów powiązanych za wynagrodzeniem. Po drugie, regulacja powinna odnosić się wyłącznie do aktywów, które przed ich wniesieniem lub zbyciem na rzecz fundacji rodzinnej nie pozostawały już pośrednio w jej majątku. Po trzecie, nie sposób zgodzić się również z wyznaczeniem momentu rozpoczęcia biegu terminu lock-up'u na koniec roku kalendarzowego, w którym fundacja rodzinna nabyła aktywa. Po czwarte, zasadnym byłoby takie zmodyfikowanie projektowanej regulacji, aby prowadziła ona do utrzymania konkretnego aktywa w fundacji rodzinnej lub jego równowartości. Po piąte, projektowana regulacja bezpodstawnie pomija przypadki, w których zbycie aktywów następuje niezależnie od woli fundacji rodzinnej. Po szóste, w proponowanym brzmieniu przepisy nie precyzują, w jaki sposób należy ustalić koszty uzyskania przychodu w razie zbycia mienia przed upływem lock-up'u.		Uwagi częściowo uwzględnione. Zob. stanowisko do uwag Konfederacji Lewiatan do omawianej regulacji (powyżej).
	KRDP	Sam cel ograniczenia sytuacji polegających na krótkotrwałym lokowaniu aktywów w fundacji przed ich sprzedażą jest zrozumiały. Projektowany mechanizm został jednak skonstruowany w sposób, który może obejmować również zwykłe czynności związane z zarządzaniem majątkiem. Dodatkowe zastrzeżenia budzi sposób liczenia terminu od końca roku kalendarzowego, który w praktyce może prowadzić do wydłużenia wymaganego okresu posiadania składnika majątku do blisko 48 miesięcy. Warto również zauważyć, że w polskim systemie podatkowym funkcjonują liczne rozwiązania wykorzystujące dwuletnie okresy, m.in. w regulacjach dotyczących polskiej spółki holdingowej. Sam projektodawca dostrzega znaczenie takich okresów w uzasadnieniu projektu. Wprowadzenie istotnie dłuższego terminu prowadzi do pewnej niespójności systemowej. Projektowane regulacje mogą również wywoływać skutki wykraczające poza deklarowany cel przeciwdziałania nadużyciom podatkowym. W szczególności obejmują one sytuacje związane z reorganizacjami wewnątrzgrupowymi, takimi jak połączenia, podziały czy likwidacje spółek, które co do zasady nie prowadzą do zmiany ekonomicznego właściciela majątku. W rezultacie fundacja rodzinna mogłaby utracić preferencje	Skrócenie okresu karencji do 24 miesięcy, liczenie terminu od dnia nabycia, wniesienia lub przekazania mienia, wprowadzenie wyłączeń dla reinwestycji, restrukturyzacji, zbycia przymusowego oraz zdarzeń niezależnych od fundacji, uregulowanie zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów w oparciu o zasadę kontynuacji wyceny podatkowej, wyłączenie z zakresu przepisu papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu zorganizowanego tytułów uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych oraz podwyższenie progu powiązań do 25%. Dodatkowo należy rozważyć zmianę art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o fundacji rodzinnej, ponieważ projektodawca nie usuwa warunku intencji przy nabyciu mienia (tzn. czy następuje ono tylko w celu dalszej sprzedaży).	Uwagi częściowo uwzględnione. Zob. stanowisko do uwag Konfederacji Lewiatan do omawianej regulacji (powyżej).

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		podatkowe także w przypadkach uzasadnionych względami gospodarczymi, a nie motywacjami podatkowymi. Poza zakresem wyłączeń pozostają również zbycia niezależne od woli fundacji: przymusowy wykup akcji i przymusowe umorzenie udziałów, zbycie w postępowaniu egzekucyjnym, restrukturyzacyjnym lub upadłościowym, wyłączenie, realizacja praw wynikających z umów wspólników, a także zbycie konieczne dla zaspokojenia roszczenia o zachowek albo dla wykonania obowiązków fundacji wobec beneficjentów po śmierci fundatora. Zastrzeżenia budzi także objęcie nowymi ograniczeniami aktywów stanowiących naturalny przedmiot działalności inwestycyjnej fundacji rodzinnych, w tym akcji spółek notowanych na rynku regulowanym. Wprowadzenie wieloletniego okresu ograniczającego możliwość ich zbycia może istotnie ograniczać elastyczność zarządzania portfelem inwestycyjnym oraz utrudniać realizację celów, dla których fundacje rodzinne zostały ustanowione. Osobnym problemem jest brak zasad ustalania kosztów uzyskania przychodów ze zbycia mienia objętego wyłączeniem. Fundacja rodzinna nie ponosi wydatku na nabycie mienia wniesionego lub przekazanego jej nieodpłatnie, a przepisy ustawy o CIT dotyczące składników otrzymanych nieodpłatnie nie zostały do tej sytuacji dostosowane. Bez wyraźnej regulacji powstaje ryzyko opodatkowania przychodu, a nie dochodu, w tym również tej części wartości, która odpowiada majątkowi wniesionemu przez fundatora. Doprecyzowania wymaga także zakres pojęcia zbycia, tj. czy obejmuje ono wydanie mienia beneficjentowi tytułem świadczenia w naturze oraz wydanie mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej. Zdarzenia te podlegają już opodatkowaniu na podstawie art. 24q ustawy o CIT, a ich dodatkowe objęcie art. 6 ust. 8 pkt 2 prowadziłoby do dwukrotnego opodatkowania tej samej wartości. Wątpliwości budzi wreszcie obniżenie do 5% progu powiązań decydującego o objęciu nabycia mienia nowym ograniczeniem; w odniesieniu do transakcji nabycia próg ten powinien odpowiadać progowi ogólnemu wynoszącemu 25%.		
	Deloitte	Proponowane uzależnienie stosowania preferencyjnego sposobu opodatkowania od utrzymania własności składników majątku przez przeszło 36 miesięcy jest zbyt daleko idącym środkiem i nie sprzyja realizacji celu sukcesyjnego fundacji rodzinnej. Cel ten powinien być bowiem pojmowany jako dążenie do zachowania i pomnażania majątku rodzinnego w szerokim ujęciu, bez skupienia na konkretnym aktywie. Co więcej, wprowadzenie omawianej zmiany godzi w długookresowy interes gospodarczy Państwa	Proponujemy zastąpienie rozwiązania w postaci lock-up na aktywach rozwiązaniem w postaci lock-up na środkach uzyskanych przez fundację rodzinną w drodze dezinvestycji. W świetle proponowanego przez nas rozwiązania, w przypadku wypłaty z fundacji rodzinnej środków, w okresie 36 miesięcy od końca roku kalendarzowego, w którym fundacja rodzinna je uzyskała, środki te będą podlegać opodatkowaniu 25% stawką	Uwagi nieuwzględnione. Projektowany przepis służy wyeliminowaniu traktowania FR jako narzędzia do dokonania nieopodatkowanego zbycia aktywów. Utrzymanie środków ze sprzedaży aktywów przez określony czas nie wydaje się być w tym zakresie wystarczająco skutecznym rozwiązaniem. Nie odpowiada ono bowiem charakterystyce FR,

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Polskiego, dla którego rozwój potencjału inwestycyjnego oraz polskiego biznesu prywatnego i rodzinnego jest kluczowym filarem. Wobec powyższego w tym zakresie w naszej ocenie zasady opodatkowania fundacji rodzinnych nie powinny być zmieniane.	podatku dochodowego od osób prawnych, zamiast stawki 15%. Zaznaczamy, że 25% stawka podatku jest analogiczna do "sankcyjnej" stawki przewidzianej dla opodatkowania działalności fundacji rodzinnej niewpisującej się w katalog dozwolonej działalności, a zatem powinna być adekwatna dla celu ochrony interesu fiskalnego Państwa, jak również jako narzędzie realizacji polityki pozafiskalnej, związanej z celami powołania fundacji rodzinnej do polskiego porządku prawnego. Jednocześnie okres 36 miesięcy pozostaje taki sam, jak okres dotyczący ograniczenia zbywania aktywów, który został zaproponowany w projekcie. W naszej ocenie rozwiązanie w postaci lock-up na środkach uzyskanych z dezinvestycji pozwoli na pełną realizację celów, które przyświecały autorom projektu, jak również celów, dla których wprowadzono przepisy o fundacjach rodzinnych, a jednocześnie nie będzie skutkować negatywnymi konsekwencjami, które wskazaliśmy we wcześniejszej części naszej opinii. Adresuje ono również w naszej ocenie obawy podniesione przez Prezydenta w odmowie podpisania ustawy przyjętej przez Sejm i Senat w zeszłym roku. Dodatkowo, ze względów dowodowych i ewidencyjnych proponujemy wprowadzenie regulacji podobnej jak obowiązująca w reżimie tzw. CIT estońskiego - w art. 28d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W świetle proponowanej regulacji, fundacja rodzinna byłaby zobligowana do księgowego wyodrębnienia środków objętych lock-up.	do których preferencje podatkowe (m.in. brak bieżącego opodatkowania) były projektowane.
	OW Legal	Obłożenie wniesionych do fundacji rodzinnej aktywów notowanych na giełdzie okresem tzw. lockupu, może znacząco pogorszyć sytuację majątkową fundacji rodzinnej, która pomimo spadku wartości posiadanych aktywów giełdowych nie będzie ich zbywać (jeśli fundacja samodzielnie podejmuje decyzję o zbywaniu i nabywaniu takich aktywów w ramach swojego rachunku maklerskiego) celem skorzystania w przyszłości ze zwolnienia podatkowego. W praktyce często fundatorzy wnoszą do fundacji rodzinnej całe portfele inwestycyjne zbudowane w ramach przyjętej strategii inwestycyjnej klienta i zarządzane przez maklerów, którzy w ramach określonych umownie granic sami podejmują decyzję o sprzedaży poszczególnych instrumentów i nabyciu w to miejsce innych w ramach rebalansowania portfela inwestycyjnego. W tym przypadku stosowanie lockupu do wniesionych do fundacji rodzinnej portfeli inwestycyjnych stoi w sprzeczności z ideą takich produktów, które umożliwiają klientom inwestycje giełdowe bez ich	Proponujemy stosowanie zwolnienia do zbycia akcji, z którymi wiąże się maksymalnie 5% ogólnej liczby głosów w tej spółce w okresie tych 36 miesięcy. Nie ma również racjonalnego uzasadnienia do wydłużania okresu lockup w związku z uzyskaniem przez fundacje aktywów w różnych datach w roku kalendarzowym. Okres 36 miesięcy powinien być stały dla wszystkich podmiotów i liczony od daty wniesienia danego aktywa do fundacji rodzinnej.	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag zgłoszonych przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Dodatkowo należy podkreślić, iż preferencje podatkowe dla FR nie były projektowane po to, aby zaspokoić wszystkie możliwe formy inwestowania kapitału.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		osobistego zaangażowania. Niezasadny jest przy tym zarzut braku celu sukcesyjnego formułowany wobec fundacji rodzinnych posiadających takie potfele inwestycyjne. Fundatorzy często dywersyfikują swój majątek poprzez takie inwestycje jak również niestety wobec braku chęci lub kompetencji ze strony dzieci są zmuszeni do sprzedaży spółki rodzinnej i zainwestowanie środków w takie aktywa, którymi dzieci będą potrafiły się zająć. Zwracamy również uwagę, że polska fundacja rodzinna miała stanowić realną alternatywę dla zagranicznych fundacji i skłonić do inwestowania poprzez podmiot zakorzeniony w polskim systemie prawnym. Zagraniczne fundacje rodzinne nie są ograniczone lockupem i mogą bez przeszkód nabywać portfel inwestycyjny od fundatora i odpowiednio swobodnie nim dysponować. Proponowana zmiana znacząco uderza w pozycję polskiej fundacji rodzinnej, która stanie się rozwiązaniem jedynie częściowym, a nie kompleksowym.		
	Krysiak Law	Z dużą dozą prawdopodobieństwa można przewidywać, że zróżnicowanie okresów karencji dla zbycia aktywów wynoszących 2 lata w przypadku Polskiej Spółki Holdingowej (PSH) oraz projektowanego okresu 3 lat dla fundacji rodzinnej - doprowadzi do powstania nowych schematów optymalizacyjnych. Uczestnicy obrotu gospodarczego będą mogli wdrożyć strukturę dwupoziomową, polegającą na wniesieniu udziałów spółki operacyjnej do PSH, a następnie udziałów samej PSH do fundacji rodzinnej. W efekcie zbycie aktywów nastąpi na poziomie PSH z zastosowaniem zwolnienia z CIT po upływie 2 lat, co uczyni planowany, 36-miesięczny okres zamrożenia aktywów w fundacji rodzinnej bezskutecznym rozwiązaniem. MF ciągle zostawia tym samym otwarte drzwi dla optymalizacji z wykorzystaniem fundacji rodzinnej.		Uwaga uwzględniona. Okres karencji skrócono do 2 lat.
	Pewna Kancelaria	Proponujemy, aby okres karencji dotyczący zbycia aktywów majątku różnił się w zależności od jego rodzaju: a) 36 miesięcy dla nieruchomości (wyważenie między regulacjami PIT a zwolnieniem); b) 24 miesiące dla pozostałych aktywów (analogicznie do PSH i ASI). Regulacja nie powinna obejmować mienia nabytego odpłatnie od podmiotów powiązanych na warunkach rynkowych – stanowiłoby to nieproporcjonalną ingerencję w działalność inwestycyjną fundacji. Celem regulacji jest wyeliminowanie schematów optymalizacyjnych polegających na wniesieniu aktywów do fundacji rodzinnej, ich szybkim zbyciu z wykorzystaniem zwolnienia podatkowego, a następnie dystrybucji środków do beneficjentów. Zróżnicowanie okresów karencji (3 lata dla nieruchomości oraz 2 lata dla pozostałych aktywów) odpowiada specyfic	W art. 6: ust. 8 pkt. 2 i 2a otrzymuje brzmienie: „8. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów: 2) ze zbycia nieruchomości wniesionej lub przekazanej nieodpłatnie do fundacji rodzinnej, jeżeli zbycie to nastąpiło przed upływem 3 lat licząc od dnia, w którym nastąpiło to wniesienie lub przekazanie; 2a) ze zbycia innych niż akcje dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi oraz nieruchomości składników mienia fundacji rodzinnej wniesionych lub przekazanych nieodpłatnie do fundacji rodzinnej, jeżeli zbycie	Uwaga częściowo kierunkowo uwzględniona (ogólne skrócenie okresu karencji).

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		ekonomicznej tych składników oraz pozwala odróżnić działania o charakterze inwestycyjnym od działań czysto optymalizacyjnych. Regulacja przywraca powiązanie preferencji podatkowych z funkcją fundacji rodzinnej jako podmiotu służącego długoterminowemu zarządzaniu majątkiem i sukcesji międzypokoleniowej, ograniczając jednocześnie erozję podstawy opodatkowania i nierówne traktowanie podatników. Jednocześnie zachowuje ona proporcjonalność – nie ogranicza zwolnienia w przypadku rzeczywistych, długoterminowych inwestycji oraz bierze pod uwagę specyfikę obrotu akcjami spółek giełdowych. Jeżeli celem Projektodawcy jest rzeczywiście 36-miesięczny okres utrzymywania mienia, powinien on być liczony od dnia wniesienia, przekazania lub nabycia składnika, a nie od końca roku kalendarzowego.	to nastąpiło przed upływem 2 lat licząc od dnia , w którym nastąpiło to wniesienie lub przekazanie.”	
	Schönherr	W naszej ocenie termin ten jest zbyt długi i znacząco utrudni prowadzenie polityki inwestycyjnej w fundacjach rodzinnych. Niezrozumiałym jest również sposób liczenia tego terminu od końca roku, w którym nastąpiło wniesienie, przekazanie lub nabycie danego składnika. W praktyce wydłużyć to może ten termin do 4 lat kalendarzowych. Projektowana zmiana nie uwzględnia możliwości przyjęcia przez fundacje rodzinne roku podatkowego (obrotowego) innego niż rok kalendarzowy, co jest dopuszczalne zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.)	Proponujemy zatem skrócenie lock-upu do okresu dwuletniego, który nie będzie liczony od końca roku kalendarzowego oraz nie będzie liczony wyłącznie w miesiącach. Naszym zdaniem tak skrócony i doprecyzowany termin stanowi rozwiązanie, które w sposób zrównoważony godzi interes fiskalny Skarbu Państwa z uzasadnionymi interesami przedsiębiorców.	Uwaga częściowo uwzględniona poprzez skrócenie okresu karencji.
	Schönherr	W naszej ocenie zneutralizowanie opodatkowania powstałego na podstawie projektowanego art. 6 ust. 8 pkt 2 ustawy o CIT poprzez zastosowanie odliczenia, o którym mowa w art. 24q ust. 8 ustawy o CIT, nie jest w pełni zgodne z duchem UFR. Intencją ustawodawcy było bowiem w tym zakresie zachęcenie fundatorów do gromadzenia mienia w fundacjach rodzinnych (art. 2 ust. 1 UFR). Opodatkowanie sprzedaży aktywów według stawki 19% CIT wymusza wypłatę świadczeń do beneficjentów w terminie 5 lat, co może znacząco pomniejszać majątki fundacji i ich zdolności inwestycyjne.	Mając na uwadze powyższe, proponujemy następujące brzmienie art. 6 ust. 8 pkt 2 ustawy o CIT, posiłkując się brzmieniem art. 28k ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT: · "8. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiągniętych przez fundację rodzinną przychodów: [...] 2) ze zbycia mienia: a) wniesionego do fundacji rodzinnej lub b) przekazanego nieodpłatnie fundacji rodzinnej, lub c) nabytego przez fundację rodzinną od podmiotu powiązanego 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% - jeżeli zbycie to nastąpiło w roku podatkowym, w którym nastąpiło to wniesienie, przekazanie lub nabycie oraz w roku podatkowym bezpośrednio po nim następującym, nie krócej jednak niż przez okres 24 miesięcy od dnia wniesienia, przekazania lub nabycia. Przepis art. 6 ust. 8 pkt 2 nie ma	Jw.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
			zastosowania do obrotu zorganizowanego w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 722 z późn. zm.) oraz odpowiadającego mu obrotowi na rynkach zagranicznych;"	
	MDDP	Projekt wyłącza ze zwolnienia przychody ze zbycia mienia wniesionego do fundacji, przekazanego jej nieodpłatnie albo nabytego od podmiotu powiązanego, jeżeli zbycie nastąpi przed upływem 36 miesięcy, liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło wniesienie, przekazanie lub nabycie. Projektowany lock-up ma charakter generalny i nie jest uzależniony od wystąpienia unikania opodatkowania, sztuczności działania ani uprzedniego zamiaru szybkiej sprzedaży. Obejmie zatem w jednakowy sposób transakcje instrumentalne oraz zwykłe decyzje gospodarcze podejmowane w interesie beneficjentów. Taka konstrukcja jest nieproporcjonalna do deklarowanego celu regulacji. Okres 36 miesięcy liczony od końca roku kalendarzowego może w praktyce zbliżyć się do czterech lat. Mienie wniesione na początku 2027 r. będzie mogło zostać zbyte z zachowaniem zwolnienia dopiero od początku 2031 r. Sposób liczenia terminu jest dodatkowo oderwany od długości roku podatkowego fundacji i od faktycznego okresu posiadania danego składnika majątku. Fundacja rodzinna powinna mieć możliwość reagowania na zmiany koniunktury, pogorszenie kondycji emitenta, pojawienie się korzystnej oferty, konieczność restrukturyzacji portfela lub potrzebę zapewnienia płynności na świadczenia dla beneficjentów. Bezwzględny lock-up może wymuszać utrzymywanie aktywów tracących wartość, uniemożliwiać ograniczenie straty albo prowadzić do wyboru mniej efektywnego źródła finansowania. Szczególnie dotkliwe skutki wystąpią w odniesieniu do papierów wartościowych i innych płynnych instrumentów finansowych, których racjonalne zarządzanie wymaga bieżącego dostosowywania portfela. Użycie szerokiego pojęcia „mienia” powoduje, że ograniczenie nie jest zawężone do aktywów, z którymi projektodawca wiąże ryzyko wniesienia bezpośrednio przed zaplanowaną sprzedażą. Nieuzasadnione jest objęcie regulacją mienia nabytego od podmiotu powiązanego na warunkach rynkowych. Samo istnienie powiązania nie świadczy o nadużyciu. Ryzyko nierynkowego ustalenia ceny jest już adresowane przez przepisy o cenach transferowych oraz regulację dotyczącą ukrytych zysków. Projekt nakłada więc sankcyjny skutek również na transakcje, których rynkowość i gospodarcze uzasadnienie nie budzą wątpliwości. Projekt nie przewiduje wyjątków dotyczących zdarzeń niezależnych od fundacji, takich jak przymusowy wykup, wezwanie, likwidacja emitenta,	Postulujemy odrzucenie zmiany w całości.	Uwagi częściowo uwzględnione. Zob. stanowisko do uwag Konfederacji Lewiatan do omawianej regulacji (powyżej). Powody dla których klauzula GAAR nie jest wystarczająca do przeciwdziałania optymalizacji z wykorzystaniem FR omówiono w uzasadnieniu projektu.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		podział majątku, wykonanie zobowiązań wynikających z umów inwestycyjnych czy sprzedaż konieczna dla ochrony wartości majątku. Brak klauzuli uzasadnienia gospodarczego powoduje, że podatek może wystąpić mimo braku jakiegokolwiek celu podatkowego. Co więcej, projektowany lock-up nie eliminuje ryzyka zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR) w przypadkach, w których organy uznają, że sprzedaż mienia przez fundację miała na celu osiągnięcie korzyści podatkowej. Możliwe jest zatem powstanie sytuacji, w której sprzedaż mienia po upływie 36 miesięcy, a więc formalnie z zachowaniem projektowanego okresu lock-up, zostanie zakwestionowana na podstawie klauzuli GAAR jako element działania zmierzającego do unikania opodatkowania. Wprowadzenie sztywnego 36-miesięcznego okresu nie rozwiązuje więc problemu nadużyć, a jedynie nakłada dodatkowe ograniczenie również na transakcje, które nie mają charakteru optymalizacyjnego. Istniejące regulacje już ograniczają możliwość wykorzystywania fundacji do szybkiej sprzedaży aktywów. Katalog dozwolonej działalności gospodarczej, opodatkowanie działalności niedozwolonej, przepisy o ukrytych zyskach oraz klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania pozwalają reagować na przypadki nadużyć, bez obejmowania negatywnymi skutkami wszystkich fundacji.		
art. 6 ust. 8 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – opodatkowanie przychodów z podmiotów transparentnych				
	KRDP	Proponowane rozwiązanie może prowadzić do objęcia dodatkowymi obciążeniami również tych struktur, które nie realizują celów optymalizacyjnych i mieszczą się w zakresie działalności dopuszczalnej dla fundacji rodzinnej. Doprecyzowania również wymaga samo kryterium transparentności. Projektowany przepis odwołuje się do podmiotu, którego przychody, koszty, dochody lub straty traktowane są jako osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną, nie wskazując, według przepisów którego państwa dokonuje się tej oceny; w przypadku podmiotów hybrydowych uniemożliwia to ustalenie skutków podatkowych. Projekt nie zawiera ponadto reguły kolizyjnej wobec przepisów o zagranicznych jednostkach kontrolowanych, którymi fundacja rodzinna ma zostać objęta równolegle, co rodzi ryzyko dwukrotnego opodatkowania tego samego dochodu.	Uzależnienie skutków podatkowych od charakteru działalności podmiotu transparentnego oraz zachowanie zwolnienia w przypadku działalności mieszczącej się w katalogu określonym w ustawie o fundacji rodzinnej, wprowadzenie klauzuli pozwalającej podatnikowi wykazać rzeczywisty charakter działalności tego podmiotu, doprecyzowanie prawa właściwego dla oceny transparentności oraz wprowadzenie przepisów przejściowych dla struktur istniejących.	Uwaga uwzględniona.
	PSIK	Zgodnie z przekazanymi informacjami, proponowane zmiany dotyczące opodatkowania dochodów fundacji rodzinnych mają na celu ograniczenie sytuacji, w których fundacja rodzinna jest wykorzystywana do	Dlatego też, sugerujemy jednoznaczne wskazanie w treści ustawy, że dochody fundacji rodzinnych osiągane poprzez podmioty transparentne podatkowo nie korzystają ze	Uwaga uwzględniona.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		agresywnej optymalizacji podatkowej i osiąga dochody zwolnione z podatku dochodowego w zakresie sprzecznym z celem regulacji w zakresie fundacji rodzinnych. Rozumiemy, iż jednym z takich przypadków identyfikowanych przez ustawodawcę jest sytuacja, w którym fundacja rodzinna – poprzez podmiot transparentny podatkowo – osiąga dochody z działalności gospodarczej (wykraczającej poza dozwolony, dla fundacji rodzinnej, zakres działalności gospodarczej). Co do zasady dochody takie nie powinny korzystać ze zwolnienia z podatku dochodowego (jednocześnie jednak – analizując uzasadnienie Projektu – dochody pasywne czy kapitałowe osiągane poprzez spółki transparentne podatkowo nie są traktowane jako przejaw agresywnej optymalizacji, stąd powinny korzystać ze zwolnienia podatkowego), dlatego też proponowana zmiana do art. 6 ust. 8 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którą zwolnienie z podatku nie obejmuje przychodów „(...) z udziału w: a) spółce niebędącej osobą prawną, b) innym niż spółka niebędąca osobą prawną podmiocie, którego przychody, koszty, dochody lub straty są traktowane jako osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną (...)”. Zwracamy uwagę, iż z perspektywy rozwoju rynku venture capital w Polsce i umożliwienia krajowym inwestorom efektywnego lokowania środków pieniężnych w aktywa kapitałowe (w tym poprzez podmioty transparentne podatkowo), istotne jest, żeby proponowana zmiana nie doprowadziła do sytuacji, kiedy przykładowo dochody z dywidend czy zyski kapitałowe (co do zasady będące w zakresie dozwolonej działalności) osiągane przez fundacje rodzinne poprzez spółki transparentne podatkowo, zostaną wykluczone z zakresu zwolnienia podatkowego. Rozumiemy, iż celem było aby tego typu dochody stanowiły dozwolone – a tym samym zwolnienie z podatku – dochody fundacji, więc sam fakt osiągania ich przez podmioty transparentne podatkowo (zwracamy uwagę, że istotny udział zagranicznych funduszy inwestycyjnych działa w formie podmiotów transparentnych podatkowo) nie powinien mieć wpływu na możliwość korzystania ze zwolnienia.	zwolnienia z podatku tylko w zakresie w jakim są to dochody (dochody na poziomie podmiotu transparentnego podatkowo, które są przypisywane do fundacji rodzinnej zgodnie z udziałem) z działalności gospodarczej, wykraczającej poza dozwolony (dla fundacji rodzinnej) zakres działalności gospodarczej. Tym samym, dochody z np. dywidend osiągane przez fundacje rodzinne poprzez spółki transparentne podatkowo, powinny korzystać ze zwolnienia z podatku (zgodnie z celami ustawodawcy).	
	BCC	Jednolite wyłączenie zwolnienia dla wszystkich podmiotów transparentnych jest zbyt szerokie, ponieważ nie odróżnia działalności operacyjnej od pasywnego lokowania majątku. Treść przepisu nie realizuje również deklaracji z uzasadnienia projektu, zgodnie z którą zwolnienie może zostać utrzymane dla podmiotów nieprowadzących aktywnej działalności operacyjnej. Sama forma inwestycji nie powinna przesądzać o sankcyjnym opodatkowaniu, jeżeli działalność mieści się w katalogu dozwolonym fundacji rodzinnej.	Należy pozostawić zwolnienie, jeżeli podmiot transparentny prowadzi wyłącznie działalność dopuszczoną w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej. Warto rozważyć wprowadzenie badania rodzaju aktywności takiej transparentnej spółki, zamiast automatycznego wyłączenia zwolnienia.	Uwaga uwzględniona.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
	Konfederacja Lewiatan	W naszej ocenie projektowana regulacja wymaga istotnego doprecyzowania. Jeżeli intencją projektodawcy jest wyłączenie ze zwolnienia wyłącznie przychodów z udziału w strukturach transparentnych wykorzystywanych do prowadzenia aktywnej działalności operacyjnej albo do obchodzenia opodatkowania, powinno to wynikać wprost z przepisu. Samo wyjaśnienie tej kwestii w uzasadnieniu nie jest wystarczające z perspektywy zasady pewności prawa. W tym kontekście w szczególności może budzić wątpliwość czy korzystanie ze zwolnienia z opodatkowania może zostać utrzymane w przypadku, gdy fundacja rodzinna uczestniczy w podmiotach transparentnych, których działalność polega na uczestnictwie w innych podmiotach, w tym spółkach handlowych i funduszach, które same prowadzą aktywną działalność gospodarczą albo uczestniczą w podmiotach prowadzących taką działalność. Standardowym instrumentem inwestycyjnym jest bezpośrednie uczestnictwo w funduszach inwestycyjnych, w tym zagranicznych. W praktyce rynkowej często zdarza się, że zagraniczne fundusze inwestycyjne mają charakter transparentny podatkowo i jednocześnie posiadają status alternatywnych funduszy inwestycyjnych albo instytucji wspólnego inwestowania. Projektowane brzmienie przepisu stwarza istotne wątpliwości interpretacyjne w zakresie tego, czy zwolnienie może zostać utrzymane w przypadku, gdy fundacja rodzinna uczestniczy bezpośrednio w zagranicznym funduszu inwestycyjnym, który ma charakter transparentny podatkowo i jednocześnie posiada status alternatywnego funduszu inwestycyjnego albo instytucji wspólnego inwestowania.	Z uwagi na powyższe postulujemy wprowadzenie do projektowanego przepisu definicji „alternatywnego funduszu inwestycyjnego” oraz „instytucji wspólnego inwestowania” albo odesłania do istniejących definicji tych pojęć, przykładowo przez odwołanie do ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, implementującej dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/61/UE z dnia 8 czerwca 2011 r. w sprawie zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi. Takie doprecyzowanie pozwoli jednoznacznie przesądzić, że zwolnienie z opodatkowania może zostać utrzymane w przypadku bezpośredniego uczestnictwa fundacji rodzinnej w pasywnych strukturach inwestycyjnych spełniających te kryteria.	Uwaga kierunkowo uwzględniona poprzez uzależnienie zakresu zwolnienia od zakresu działalności podmiotów transparentnych.
	PwC	Wyłączenie ze zwolnienia zostało powiązane z samym udziałem fundacji rodzinnej w podmiocie transparentnym podatkowo, bez względu na rodzaj działalności prowadzonej przez ten podmiot oraz charakter osiąganych za jego pośrednictwem dochodów. W konsekwencji opodatkowaniu mogą podlegać również dochody z działalności o charakterze pasywnym, które korzystałyby ze zwolnienia, gdyby zostały osiągnięte bezpośrednio przez fundację rodzinną, przykładowo dochody z dywidend, papierów wartościowych lub dozwolonego najmu.	Projektowany przepis powinien zatem wyłączać ze zwolnienia jedynie te dochody osiągane za pośrednictwem podmiotów transparentnych podatkowo, które nie korzystałyby ze zwolnienia, gdyby zostały uzyskane bezpośrednio przez fundację rodzinną. Takie rozwiązanie eliminowałoby struktury pozwalające na nieopodatkowane osiąganie za pośrednictwem zagranicznych podmiotów transparentnych dochodów z działalności niedozwolonej fundacji rodzinnej, a jednocześnie nie prowadziłoby do opodatkowania działalności odpowiadającej zakresowi aktywności, którą fundacja może prowadzić bezpośrednio z zachowaniem zwolnienia.	Uwaga uwzględniona.
	OW Legal	W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że fundacje rodzinne prowadziły już spory z fiskusem w zakresie inwestycji w zagraniczne podmioty transparentne podatkowo. Zgodnie z przeważającą aktualną linią Dyrektora KIS i orzecznictwa, inwestycje w fundusze które pomimo bycia spółkami transparentnymi podatkowo, mają dodatkowo status alternatywnego funduszu inwestycyjnego zdefiniowany na poziomie unijnym w Dyrektywie 2011/61/UE (mają więc charakter dualny) mieszczą się w granicach dozwolonej działalności fundacji rodzinnej.	Uzasadniona byłaby ochrona praw fundacji, które w takiej strukturze już funkcjonują i możliwość dalszego korzystania przez nich ze zwolnienia albo ew. wprowadzenie okresu przejściowego, np. 1 roku, w którym fundacje będą mogły korzystając ze zwolnienia wyjść z takiej struktury, aby uniknąć objęcia nowelizacją. Takie rozwiązanie zaproponowano już dla	Uwaga nieuwzględniona. W świetle uwzględniania uwagi odnoszącej się uzależnienia zakresu zwolnienia FR od rodzaju działalności podmiotów transparentnych postulat stworzenia szczególnych regulacji przejściowych nie jest uzasadniony.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Zatem fundacje rodzinne mogły i angażowały się w uczestnictwo w takie zagraniczne fundusze inwestycyjne. Proponowana nowelizacja znacząco zmienia jednak ich sytuację prawną wprowadzając je w pułapkę prawną. Wycofanie się z takich podmiotów przed upływem 36 miesięcy lockupu wiąże się z utratą zwolnienia z CIT, a pozostawiania dalej w takiej strukturze transparentnej również objęte jest brakiem zwolnienia. Zwracamy uwagę, że nowelizacja doprowadzi do podwójnego opodatkowania w sytuacji inwestycji fundacji rodzinnej w spółkę jawną, które stały się podatnikami CIT ze względu na zaangażowanie w nich fundacji rodzinnych, jak również spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które już od lat są podatnikami CIT. Nie uprawnione jest pogarszanie sytuacji fundacji rodzinnej przy inwestycji w polskie spółki osobowych i faworyzowanie inwestycji w polskie spółki kapitałowe.	nieruchomości, które mogą być wycofane z fundacji w ciągu roku od wejścia w życie ustawy nowelizującej.	
	MDDP	Projekt wyłącza ze zwolnienia fundacji rodzinnej przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną oraz w innym podmiocie transparentnym podatkowo, którego przychody, koszty, dochody lub straty są traktowane jako osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną. Przepis obejmuje podmioty transparentne niezależnie od rodzaju prowadzonej przez nie działalności. Nie ogranicza się do sytuacji, w których za pośrednictwem takiego podmiotu fundacja prowadzi działalność, której nie mogłaby prowadzić bezpośrednio. Tym samym opodatkowane mogą być również przychody z pasywnych wehikułów inwestycyjnych, których aktywność odpowiada ustawowej funkcji fundacji polegającej na lokowaniu i zarządzaniu majątkiem. Transparentność podatkowa jest techniką przypisania wyniku podatkowego współnikom i sama w sobie nie stanowi preferencji ani dowodu unikania opodatkowania. Problem ma szczególne znaczenie w strukturach zagranicznych, w których podmioty transparentne są standardowo wykorzystywane przez inwestorów instytucjonalnych i rodzinnych. Fundacja może nie mieć wpływu na formę prawną wehikułu inwestycyjnego ani możliwość przekształcenia uczestnictwa w bezpośrednią inwestycję. Regulacja może więc faktycznie wyłączyć dostęp do określonych klas aktywów. Projekt może również powodować trudności kwalifikacyjne. Ocena czy przychody, koszty, dochody lub straty zagranicznego podmiotu są traktowane jako osiągnięte lub poniesione przez fundację, wymaga analizy prawa obcego oraz zasad kwalifikacji tego podmiotu na gruncie polskiego prawa podatkowego. Rozbieżności kwalifikacyjne między państwami mogą prowadzić do niepewności i sporów, mimo braku ekonomicznej zmiany sytuacji fundacji.	Postulujemy odrzucenie zmiany w obecnym kształcie.	Zmodyfikowano omawianą regulację w sposób wychodzący naprzeciw zgłoszonym uwagom.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
	Schönherr	W naszej ocenie, przychody uzyskane przez fundacje rodzinne z jednostek uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych powinny korzystać ze zwolnienia z art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT, niezależnie od tego czy fundusze te podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym czy korzystają ze zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego. Z praktycznego punktu widzenia inwestycje w fundusze stanowią jedną z najbardziej popularnych i powszechnych form inwestycji fundacji rodzinnych. Ograniczenie zwolnienia od CIT w zaproponowanym kształcie doprowadzi do spadku zainteresowania fundacją rodzinną jako dozwoloną prawnie formą lokowania kapitału oraz przyczyni się do spadku stopy inwestycji w Polsce.	Wobec powyższego, proponujemy wprowadzenie następujących zmian do projektowanego art. 6 ust. 8 pkt 3 ustawy o CIT: · "8. Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do osiąganych przez fundację rodzinną przychodów: [...] 3) z udziału w: a) spółce niebędącej osobą prawną, b) innym niż spółka niebędąca osobą prawną podmiocie, którego przychody, koszty, dochody lub straty są traktowane jako osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną z wyłączeniem podmiotów mających status funduszy inwestycyjnych w rozumieniu odrębnych przepisów."	Uwaga kierunkowo uwzględniona poprzez uzależnienie zakresu zwolnienia od zakresu działalności podmiotów transparentnych.
	Pewna Kancelaria	Wyłączenie ze zwolnienia powinno obejmować tylko tę część dochodu przypisanego fundacji, która pochodzi z działalności niedozwolonej fundacji rodzinnej. Sama forma prawna inwestycji nie może przesądzać o opodatkowaniu. Projekt obejmuje wszystkie przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną i innych podmiotach transparentnych, niezależnie od charakteru przychodów źródłowych. W efekcie opodatkowane mogą zostać dywidendy, odsetki i zyski kapitałowe, które przy inwestycji bezpośredniej mieszczą się w dozwolonym zakresie działalności fundacji. Wiele zagranicznych funduszy private equity, venture capital i innych wehikułów inwestycyjnych działa jako podmioty transparentne. Całkowite wyłączenie ich dochodów ze zwolnienia ograniczy dostęp polskich fundacji rodzinnych do standardowych form inwestowania i postawi je w gorszej sytuacji niż inwestorów korzystających z form nietransparentnych. Cel uszczelniający można osiągnąć przez zasadę „look-through”: kwalifikację dochodu według rodzaju działalności prowadzonej na poziomie podmiotu transparentnego, zamiast automatycznego opodatkowania całości.	Postulowane rozwiązanie: 1) nadanie art. 6 ust. 8 pkt 3 brzmienia, zgodnie z którym wyłączenie dotyczy wyłącznie przychodów przypisanych fundacji z działalności wykraczającej poza art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej; 2) potwierdzenie, że dochody pasywne i kapitałowe odpowiadające działalności dozwolonej zachowują zwolnienie, niezależnie od transparentnej formy wehikułu; 3) wyłączenie funduszy i innych regulowanych wehikułów inwestycyjnych oraz wprowadzenie zasad przypisywania kosztów i strat związanych z opodatkowaną częścią dochodu.	Uwagi kierunkowo uwzględnione poprzez uzależnienie zakresu zwolnienia od zakresu działalności podmiotów transparentnych.
Art. 2 pkt 2 lit. a – zmiana art. 24q ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – ustalenie stawki ryczałtu od świadczeń i mienia fundacji rodzinnej, na poziomie 19%				
	SKwP	Podwyżka stawki CIT z 15% do 19% obejmie również fundacje rodzinne działające całkowicie zgodnie z celem ustawy. Projekt uzasadnia większość zmian potrzebą przeciwdziałania agresywnej optymalizacji, sztucznym strukturom, szybkiemu zbywaniu aktywów czy wykorzystywaniu podmiotów transparentnych podatkowo.	Propozycja - pozostawienie stawki CIT z art. 24q ust. 1 ustawy o CIT na poziomie 15%	Uwaga nieuwzględniona. Podwyżka stawki podatku określonego w art. 24q ustawy o CIT ma charakter systemowy, co nie przekreśla jej znaczenia w przeciwdziałaniu wykorzystywaniu FR niezgodnie z jej przeznaczeniem. W tym sensie realizuje również cel

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Tymczasem wzrost stawki podatku będzie dotyczył każdej fundacji rodzinnej niezależnie od tego, czy miało z jej strony miejsce jakiegokolwiek nadużycie. Podwyżka stawki podatku jest więc środkiem o charakterze horyzontalnym, a nie antyabuzyjnym. Sam o uzasadnienie do projektu ustawy zmieniającej wskazuje, że problemem są określone sposoby instrumentalnego wykorzystywania fundacji, a nie instytucja fundacji rodzinnej i zasady jej opodatkowania jako takie (które mają z założenia zachęcać do pozostawiania i zabezpieczania majątku z wykorzystaniem polskich, a nie zagranicznych rozwiązań).		antyabuzyjny. Można powiedzieć, iż to właśnie niska, 15% stawka podatku, przy braku faktycznych wymogów w ustawie o FR odnoszących się do realizacji zasadniczego celu instytucji FR (sukcesja) „prowokuje” do podejmowania działań optymalizacyjnych. Dodatkowo towarzyszy jej (co do zasady) brak bieżącego opodatkowania dochodów co potęguje korzyść podatkową. Podwyższenie tej stawki jest zatem warunkiem koniecznym zlikwidowania przyczyn takiego stanu rzeczy. Ograniczenie korzyści jaką podatnicy mogą osiągnąć z korzystania z FR jako wehikułu inwestycyjnego obniży zachętę do tworzenia jej głównie w tym celu. Tym samym pozwoli na pełniejszą realizację pierwotnych założeń, które legły u podstaw wprowadzenia do polskiego porządku prawnego instytucji FR. Mimo podwyższenia stawki „opodatkowanie FR” wciąż pozostanie atrakcyjne na tle porównywalnej sytuacji osoby fizycznej (w szczególności wynikające z mechanizmu jego odroczenia do momentu dystrybucji) i to nawet przy uwzględnieniu podnoszonych w uwagach kosztów compliance, które FR musi ponieść w związku ze swoim bieżącym funkcjonowaniem. Proponowana zmiana w pewnym stopniu wykaże, które z FR były tworzone głównie dla celu osiągnięcia korzyści podatkowej, a które dla celów stricte optymalizacyjnych.
	KRDP	Projekt nie rozstrzyga zasad opodatkowania świadczeń finansowanych z dochodów osiągniętych przed wejściem w życie nowych regulacji. podwyższenie stawki procentowej podatku ponadto godzi w zasadę ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zastrzeżenia budzi także przyjęty przez projektodawcę punkt odniesienia. Podstawę podatku z art. 24q ustawy o CIT stanowi przychód odpowiadający wartości świadczenia, bez prawa do pomniejszenia o koszty, wobec czego obciąża on również tę część świadczenia, która odpowiada zwrotowi majątku wniesionego przez fundatora. Zestawianie stawki podatku przychodowego ze stawką podatku dochodowego osób fizycznych zawyża rzeczywistą relację obciążeń, zwłaszcza że przy wydaniu mienia w związku z rozwiązaniem fundacji ustawodawca uznał pomniejszenie o wartość podatkową mienia wniesionego za konieczne (art. 24q ust. 3 ustawy o CIT).	Zachowanie stawki 15% dla dochodów wygenerowanych przed 1 stycznia 2027 r. lub ewentualne stopniowe podwyższanie stawki w kolejnych latach, a także rozszerzenie pomniejszenia z art. 24q ust. 8 ustawy CIT o podatek wynikający z art. 22d, art. 24a i art. 24f tej ustawy oraz uniezależnienie możliwości jego dokonania od upływu terminu przedawnienia.	Uwaga nieuwzględniona. Nie można podzielić poglądu, iż podwyższenie stawki podatku, o którym mowa w art. 24q ust. 1 ustawy o CIT godzi z początkiem 2027 r. narusza standardy konstytucyjne, a w szczególności zasadę ochrony zaufania do państwa. Po pierwsze, omawiana stawka podatku dotyczy wyłącznie zdarzeń (wypłat/postawionych do dyspozycji świadczeń albo rozdysponowania mienia) zaistniałych na przyszłość. Po drugie – co istotne w kontekście zarzutu naruszenia wskazanej zasady, przepisy o przepisach prawa nie gwarantują FR żadnego horyzontu czasowego dla realizowania określonego przedsięwzięcia (nawet, gdyby za taki horyzont uznać art. 143 ustawy o FR to -niezależnie od tego, że termin ten już upłynął - trudno w świetle jego brzmienia uznać, iż FR mogła oczekiwać reakcji ustawodawcy tylko w jednym kierunku – korzystnym dla

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
				FR). Takiej gwarancji na podstawie omawianego przepisu FR nie miały. Po trzecie (co w tym kontekście jest bardzo istotne), jak wskazano w stanowisku do uwagi SKwP stawka 19% na gruncie systemowym (analiza porównawcza obciążenia podatkowego dochodu/przychodu osiąganego bez korzystania z instytucji FR) nie może być poczytana jako nadmierna. Jest wręcz przeciwnie – efektywne obciążenia dochodu osiąganego z FR jest relatywnie bardzo niskie. Na ten efekt oprócz samej stawki 15% składa się w szczególności: - brak bieżącego opodatkowania dochodów (jedna z najważniejszych ekonomicznie korzyści FR, której efekt ekonomiczny można porównać do słynnego „procentu składanego”, czy też darmowego kredytu od państwa); - sposób liczenia stawki podatku z punktu widzenia beneficjenta („od sta” zamiast „w stu”)powodujący, że efektywna stawka jest jeszcze niższa niż 15%. - brak objęcia wypłat z FR daniną solidarnościową. Mając powyższe na uwadze trudno znaleźć racjonalne argumenty za tezą, iż tak korzystna suma ww. rozwiązań mogła stanowić dla osób tworzących FR podstawę do formułowania uzasadnionego przekonania, że stan taki nigdy nie ulegnie zmianie.
	Deloitte	Stawka 15% pełni funkcję swoistego uśrednienia obciążeń podatkowych, a jej podwyższenie do 19% może zwiększyć dysproporcję pomiędzy wykorzystaniem fundacji rodzinnej a bezpośrednim przekazaniem lub posiadaniem majątku.		Tego typu argument gdyż pomija czynnik behawioralny polegający na tym, iż świadomy podatnik nie będzie z własnej woli (a taką ma podejmując decyzję o utworzeniu FR) lokował w FR majątku, czy też działalności, która wiązałaby się dla niego z wyższym poziomem opodatkowania niż w modelu podstawowym. Naturalną konsekwencją powyższego jest wykorzystywanie FR do celów optymalizacyjnych w takim zakresie w jakim jest to dla podatników korzystne (czyli np. jako platformy inwestycyjnej z uwagi na korzyści wskazane w komentarzu powyżej np. brak daniny solidarnościowej). Tym samym tak skalibrowana „średnia stawka” ma jedynie znaczenie teoretyczne, a nie praktyczne, gdyż jest ona co najwyżej średnią arytmetyczną różnych stawek podatku, a nie ich „średnią ważoną.”
	PwC	Jeśli jednak podtrzymana zostanie decyzja po podniesieniu stawki do 19%, postulujemy ograniczenie jej zastosowania do określonych sytuacji. W		Uwaga nieuwzględniona.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		szczegółności, w celu ochrony praw nabytych oraz działaniu w poszanowaniu tzw. interesów w toku, postulujemy aby dotychczasowa stawka 15% znajdowała zastosowanie w stosunku do wypłacanych świadczeń tak długo, jak ich skumulowana wartość nie przekroczy równowartości podatkowej aktywów wnoszonych do fundacji, która jest uwidoczniła w spisie mienia, a stawka w wysokości 19% była stosowana jedynie w odniesieniu do nadwyżki ponad tę wartość. Tak długo jak wypłaty z fundacji rodzinnej nie zrównają się z wartością podatkową mienia wniesionego do fundacji rodzinnej trudno mówić o jakiegokolwiek optymalizacji podatkowej czy instrumentalnym korzystaniu z niższej stawki podatkowej, gdyż do tego momentu z fundacji rodzinnej wypłacane byłyby kwoty już opodatkowane wcześniej na poziomie fundatora.		Jest to rozwiązanie dalece wykraczające poza zmianę dostosowawczą wynikającą ze zmiany stawki. Jego przyjęcie skutkowałoby bowiem zmianą (na niekorzyść budżetu) obowiązującej obecnie zasady ustalania podstawy opodatkowania przy wypłacie z FR świadczeń na rzecz beneficjentów
	OW Legal	Podwyższenie stawki podatku z 15% do 19% oznacza zmianę kluczowych założeń ekonomicznych tej instytucji już po podjęciu przez fundatorów decyzji o utworzeniu fundacji i wniesieniu do niej majątku, co znacząco ogranicza jej atrakcyjność i przewidywalność. Nowelizacja w tym zakresie stoi w sprzeczności z zasadą państwa prawa i wywodzoną z niej zasadą ochrony interesów w toku. Zmiana ta prowadzi do dalszego pogorszenia zasad opodatkowania fundacji rodzinnych i zwiększa różnice w traktowaniu majątku utrzymywanego w fundacji względem majątku posiadanego bezpośrednio przez osoby fizyczne. Warto podkreślić, że podatek od świadczeń wypłacanych przez fundację rodzinną jest kalkulowany od wartości świadczenia. W praktyce oznacza to, że obowiązek zapłaty podatku może powstać niezależnie od tego, czy fundacja osiągnęła zysk na konkretnej inwestycji, a nawet niezależnie od tego, czy osiągnęła zysk w roku podatkowym.	Proponujemy odrzucenie zmiany, która zwiększa ponadwymiarowo obciążenie podatkowe.	Uwaga nieuwzględniona ze względów wskazanych w stanowiskach do wcześniejszych uwag.
	MDDP	Projekt przewiduje podwyższenie stawki podatku, o którym mowa w art. 24q ust. 1 updop, z 15% do 19%. W praktyce oznacza to zwiększenie opodatkowania świadczeń wypłacanych przez fundację rodzinną beneficjentom oraz mienia wydawanego w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej. Proponowaną zmianę należy ocenić negatywnie. Jednym z podstawowych założeń fundacji rodzinnej było stworzenie stabilnego i przewidywalnego mechanizmu sukcesji oraz zachęcenie do długoterminowego lokowania i inwestowania majątku w Polsce. Podwyższenie stawki podatku z 15% do 19% istotnie osłabia atrakcyjność tej instytucji i podważa warunki, na podstawie których fundatorzy podejmowali decyzje o utworzeniu fundacji i wniesieniu do niej majątku. Należy przy tym zauważyć, że proponowana stawka 19% będzie w wielu przypadkach wyższa niż opodatkowanie, jakie znajdowałoby zastosowanie w przypadku bezpośredniej wypłaty dochodów z inwestycji do zagranicznego właściciela. W szczególności, z uwzględnieniem postanowień właściwych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatek u	Postulujemy pozostawienie stawki podatku na dotychczasowym poziomie 15% lub wprowadzenie stosownych przepisów przejściowych.	Uwaga nieuwzględniona ze względów wskazanych w stanowiskach do wcześniejszych uwag. Odnosząc się do ostatnio wątku - szczególny przepis przejściowy pozwalający na nieopodatkowanie zwracanych nieruchomości i praw do nieruchomości został zaproponowany z uwagi na objęcie najmu krótkoterminowego bieżącym opodatkowaniem, którego wysokość w większości przypadków przekraczałaby poziom, jaki obowiązywałby podatnika, gdyby uzyskiwał przychody z tego tytułu poza FR (co stanowi w tym przypadku punkt odniesienia do ustalenia opłacalności podatkowej). Przepis ten jest wyrazem uwzględnienia zasady zwiększania zaufania do organów państwa (jako przejawu zasady demokratycznego państwa prawnego – art. 2 Konstytucji). Nie jest jednak zasadne porównywanie tej sytuacji z wprowadzeniem przepisów o charakterze stricte antyabuzyjnym jakimi są przepisy o CFC i exit tax. Wprowadzanie „ochrony” podatnika przez tego rodzaju

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		źródła od dywidend może być ograniczony do stawek niższych niż 19%. Oznacza to, że podwyższenie stawki dla fundacji rodzinnej może prowadzić do sytuacji, w której utrzymywanie majątku w fundacji rodzinnej w Polsce będzie mniej korzystne podatkowo niż jego bezpośrednie posiadanie lub inwestowanie z wykorzystaniem zagranicznych struktur. Zmiana ta jest szczególnie nieuzasadniona w kontekście pozostałych proponowanych rozwiązań, które również zwiększają obciążenia fundacji rodzinnych, w tym objęcia ich podatkiem od zagranicznych jednostek kontrolowanych (CFC), ograniczenia zakresu zwolnienia podmiotowego oraz wprowadzenia 36-miesięcznego okresu karencji dla zbycia określonych składników majątku. Łącznie zmiany te mogą istotnie ograniczyć atrakcyjność fundacji rodzinnej jako instrumentu długoterminowego lokowania kapitału w Polsce. W konsekwencji podwyższenie stawki z 15% do 19% może prowadzić do efektu odwrotnego do zakładanego przy wprowadzaniu fundacji rodzinnej – zamiast zachęcać do utrzymywania majątku i inwestowania za pośrednictwem polskich fundacji rodzinnych, może skłaniać fundatorów do poszukiwania innych, w tym zagranicznych, struktur. Zwiększenie stawki podatku, bez regulacji szczególnej gwarantującej ochronę praw nabytych (np. opodatkowanie 15% CIT świadczeń finansowanych z mienia nabytego przez fundację rodzinną przed wejściem nowelizacji w życie), godzi w zasadę państwa prawa i wywodzoną z niej zasadą ochrony interesów w toku – art. 2 Konstytucji. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego P 10/11 z 10 lutego 2025 r. czytamy: „<i>Jak wynika ze stanowiska Trybunału, zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Chociaż zasada ta nie ma charakteru bezwzględnego, na ustawodawcy ciąży szczególnie obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek:</i> 1) <i>przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;</i> 2) <i>dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie;</i> 3) <i>jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji</i>" (sygn. K 45/01). Z doktryny wynika m.in., że "Interesy w toku są określonymi stanami faktycznymi, podlegającymi ochronie z uwagi na zasadę zaufania obywateli do prawa. Na pewno nie są ekspektatywami. Nie przesądzają bowiem i nie zabezpieczają prawa. Nie prowadzą również do jego nabycia" (M. Jackowski, Ochrona praw nabytych w polskim porządku konstytucyjnym, Warszawa 2008, s. 116). Obowiązkiem ustawodawcy, ze względu na ochronę interesów w toku, jest ustanowienie przepisów, które umożliwią dokończenie przedsięwzięć rozpoczętych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich		regulacjami nie byłoby zasadne, gdyż jej brak ze swej istoty nie narusza wspomnianej zasady.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		rozpoczynania albo stworzą inną możliwość dostosowania się do zmienionej regulacji prawnej (zob. np. wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1)”. Zwracamy uwagę, że w odniesieniu do wybranych nieruchomości Projekt umożliwia (art. 3 ust. 3 i ust. 4 Projektu) „bezkosztowe” „wycofanie” (Projekt posługuje się pojęciem „zwrotu”) takich nieruchomości z fundacji rodzinnej. Przyczyny wyjątkowego potraktowania wyłącznie tej kategorii aktywów fundacji rodzinnej nie zostały przedstawione w Projekcie.		
	Pewna Kancelaria	Postulujemy pozostawienie stawki 15%. Jej podwyższenie nie jest środkiem uszczelniającym, lecz zmianą podstawowego elementu modelu opodatkowania fundacji rodzinnej. Stawka 15% była rezultatem prac nad ustawą i elementem równowagi między odroczeniem podatku a późniejszym opodatkowaniem dystrybucji, pomiędzy zwolnieniem z opodatkowania darowizn oraz spadku od osób najbliższych, a stawką 19% PIT od dochodów z zysków kapitałowych. Na tej podstawie fundatorzy podejmowali wieloletnie, często nieodwracalne decyzje dotyczące własności firm i majątku rodzinnego. Porównanie stawki fundacji z 19% podatkiem od dochodów kapitałowych osoby fizycznej, na którym opiera się uzasadnienie (s. 3), jest niepełne. Podatek ten powstaje u osoby fizycznej dopiero w momencie wypłaty dywidendy lub zbycia aktywów – a więc, podobnie jak w fundacji rodzinnej, na etapie realizacji dochodu, nie jego akumulacji w spółce. Danina solidarnościowa, którą uzasadnienie dolicza do stawki 19%, obciąża zaś wyłącznie dochody przekraczające 1 mln zł rocznie oraz nie dotyczy np. dochodów z dywidend. Fundacja nie może prowadzić dowolnej działalności gospodarczej, środki pozostają związane z celami statutowymi, a świadczenia dla części beneficjentów podlegają dodatkowo PIT. Fundacja ponosi również koszty organów, audytu i rozbudowanej sprawozdawczości.	Postulowane rozwiązanie: 1) pozostawienie stawki 15% w art. 24q ust. 1 ustawy o CIT; 2) co najmniej zachowanie stawki 15% dla fundacji utworzonych przed wejściem w życie ustawy oraz dla mienia wniesionego przed tą datą; 3) jeżeli ustawodawca utrzyma 19% – wprowadzenie mechanizmu zaliczania podatków zapłaconych na wcześniejszych etapach i obniżenie stawki dla świadczeń na rzecz fundatora oraz osób z najbliższej rodziny.	Uwaga nieuwzględniona ze względów wskazanych w stanowiskach do wcześniejszych uwag. Ponadto, wbrew sugestii zawartej w uwadze, porównywanie efektywnego opodatkowania beneficjenta FR z „benchmarkiem” w postaci jego opodatkowania PIT na ogólnych zasadach (w tym przypadku głównie z tytułu przychodów z zysków kapitałowych) jest jak najbardziej zasadne. Zarzut ten jest o tyle nie zrozumiały, że zmianie ulega wysokość stawki podatku, a nie moment opodatkowania (cały czas na etapie dokonania wypłaty świadczenia na rzecz beneficjenta, a nie otrzymania np. dywidendy przez FR). Podobnie nie jest jasne o czym ma świadczyć argument, iż danina solidarnościowa obciąża dochodu w wysokości co najmniej 1 mln zł rocznie. Czy okoliczność ta podważa możliwość uzyskania korzyści przez beneficjenta FR, który osiąga dochody powyżej tego progu?
	BCC	Należy odstąpić od projektowanego podwyższenia stawki i pozostawić stawkę podatku określoną w art. 24q ustawy o CIT na dotychczasowym poziomie 15%. Przeciwdziałanie nadużyciom powinno następować poprzez regulacje odnoszące się do precyzyjnie określonych działań sprzecznych z celem ustawy, a nie poprzez zwiększenie obciążeń podatkowych wszystkich fundacji rodzinnych, w tym podmiotów prawidłowo realizujących cele sukcesyjne.		Uwaga nieuwzględniona ze względów wskazanych w stanowiskach do wcześniejszych uwag.
	Schönherr	Projektowany przepis prowadzi do podniesienia stawki CIT dla wypłaty świadczeń do beneficjentów fundacji rodzinnych z 15% do 19%. Uważamy, że nowa stawka podatku nie powinna w ogóle znaleźć zastosowania, ew. wyłącznie wobec fundacji rodzinnych zawiązanych po 31 grudnia 2026 r.		Uwaga nieuwzględniona ze względów wskazanych w stanowiskach do wcześniejszych uwag.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		W ten sposób Projektodawca prowadzi do złamania umowy społecznej wobec zawiązanych już fundacji rodzinnych. Z kolei taka zmiana może zniechęcić do zakładania kolejnych fundacji. W naszej ocenie, art. 2 pkt 3 Nowelizacji narusza podstawowe zasady konstytucyjne i prawa podatników. Dostrzegamy tym samym szereg argumentów za naruszeniem praw nabytych oraz interesów w toku. Wprowadzenie art. 2 Nowelizacji w zaproponowanym kształcie może doprowadzić do sporów z organami podatkowymi na tle konstytucyjnym. Przepis ten stanowi główny przedmiot krytyki Nowelizacji i został już szeroko skomentowany w mediach i środkach masowego przekazu przez środowisko doradcze.		
	CRIDO	Pytanie drugie dotyczy stawki. Podwyższenie podatku od świadczeń, ukrytych zysków i mienia likwidacyjnego z 15% do 19% bywa przedstawiane jako korekta kosmetyczna. Arytmetyka podpowiada inną perspektywę: cztery punkty procentowe to wzrost obciążenia o ponad jedną czwartą. I, co warto odnotować — wzrost, który z natury rzeczy najmocniej odczują fundacje największe, czyli te, które zgromadziły najwięcej majątku, wypłacają najwyższe świadczenia i które w statystykach odpowiadają za ów imponujący przyrost dochodów zwolnionych. Innymi słowy: te, które potraktowały polską fundację rodzinną najpoważniej. Osobną kwestią jest brak przepisu przejściowego. Projekt nie chroni dochodów wypracowanych przed 1 stycznia 2027 r., a wypłacanych po tej dacie — nowa stawka obejmie więc również zyski z akumulowane w zaufaniu do reguły, które obowiązywały w chwili ich osiągnięcia. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał (m.in. K 48/04, K 13/93), że zmiany w podatkach dochodowych wymagają odpowiedniego wyprzedzenia, a zasada ochrony zaufania z art. 2 Konstytucji RP zakłada realną możliwość dostosowania się.		Uwaga nieuwzględniona ze względów wskazanych w stanowiskach do wcześniejszych uwag.
	Konfederacja Lewiatan	Proponowaną zmianę oceniamy jednoznacznie negatywnie. Podwyższenie stawki obejmie wszystkie fundacje rodzinne, również te, które realizują cele sukcesyjne i nie są wykorzystywane do agresywnej optymalizacji podatkowej. Regulacja ta nie jest zatem środkiem selektywnie ukierunkowanym na przeciwdziałanie nadużyciom, lecz generalnym pogorszeniem warunków opodatkowania fundacji rodzinnych. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego P 10/11 z 10 lutego 2025 r. czytamy: „Jak wynika ze stanowiska Trybunału, zasada ochrony interesów w toku zapewnia ochronę jednostki w sytuacjach, w których rozpoczęła ona określone przedsięwzięcia na gruncie dotychczasowych przepisów. Chociaż zasada ta nie ma charakteru bezwzględneho, na ustawodawcy ciąży	Postulujemy pozostawienie stawki podatku na dotychczasowym poziomie 15%.	Uwaga nieuwzględniona ze względów wskazanych w stanowiskach do wcześniejszych uwag.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		szczególny obowiązek ochrony interesów w toku w sytuacji wystąpienia następujących przesłanek: "1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć; 2) dane przedsięwzięcie ma charakter rozłożony w czasie; 3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji" (sygn. K 45/01).		
Art. 2 pkt 2 lit. b i c – zmiana art. 24q ust. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – doprecyzowanie katalogu tzw. ukrytych zysków fundacji rodzinnej				
	KRDP	Projektowane rozwiązanie może prowadzić do objęcia opodatkowaniem również sytuacji niemających charakteru transferu korzyści do fundatora lub beneficjenta. Samo przedawnienie należności nie powinno automatycznie oznaczać powstania ukrytego zysku. Zdarzenie takie może być konsekwencją niewypłacalności dłużnika albo innych okoliczności niezależnych od fundacji. Rozszerzenie zakresu podmiotowego obejmie również spółki, w których fundacja rodzinna posiada udziały lub akcje. Udzielanie im pożyczek stanowi jednak działalność wprost dozwoloną na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o fundacji rodzinnej i jest typowym instrumentem finansowania grupy rodzinnej; uznanie za ukryty zysk każdej raty niespłaconej w terminie prowadziłoby do opodatkowania zwykłego finansowania wewnątrzgrupowego. Projekt nie zawiera przy tym reguły wyłączającej ponowne opodatkowanie tej samej pożyczki, objętej najpierw projektowanym pkt 5, a następnie, po jej przedawnieniu lub odpisaniu jako nieściągalnej, projektowanym pkt 7, ani mechanizmu korekty w razie późniejszej spłaty.	1) Wyłączenie przypadków udokumentowanej niewypłacalności dłużnika, wyłączenie pożyczek udzielanych na warunkach rynkowych spółkom, w których fundacja rodzinna posiada udziały lub akcje, 2) wprowadzenie progu kwotowego, od którego zostanie uzależnione zastosowanie projektowanego przepisu, 3) zawężenie definicji podmiotów powiązanych poprzez zastosowanie progu 25%.	Uwagi nieuwzględnione. Po pierwsze należy zaznaczyć, że projektowane przepisy nie negują możliwości udzielania przez FR finansowania podmiotom powiązanym, w szczególności spółkom zależnym. Ad 1) omawiana regulacja dotyczy, ogólnie ujmując, transakcji z podmiotami powiązanymi z FR, a zatem podmiotami na które FR, fundator lub beneficjent mogą wywierać wpływ, w tym w odniesieniu do braku spłaty pożyczek; Fakt upadłości dłużnika powoduje, że pożyczka nie może być (faktycznie) przez FR odzyskana, co pomniejsza jej majątek pochodzący (w założeniu) z wcześniej nieopodatkowanych (na bieżąco) dochodów. Ad 2) wprowadzenie takiego progu byłoby działaniem sztucznym; każda kwota takiego progu rodziłaby pytanie o jej zasadność. Ad 3) tego rodzaju pomniejszenie jest stosowane w ustawie o CIT m.in. w przepisach o estońskim CIT, a więc także w systemie opartym o opodatkowanie dystrybucji zysku/dochodu. Ma ono zapewnić szczelność tych regulacji.
	Konfederacja Lewiatan	Pozytywnie oceniamy kierunek doprecyzowania regulacji w obszarze tzw. ukrytych zysków fundacji rodzinnej, w szczególności w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu finansowania dłużnego jako substytutu świadczeń podlegających opodatkowaniu. Zastrzeżenia budzi jednak projektowane rozszerzenie katalogu ukrytych zysków na pożyczki udzielane podmiotom powiązanym, w szczególności w zakresie, w jakim finansowanie jest udzielane podmiotom, którym fundacja rodzinna może udzielać pożyczek w ramach dozwolonej działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 5 ustawy o fundacji rodzinnej. W tym zakresie projekt może prowadzić do braku spójności legislacyjnej. Z jednej strony ustawa o fundacji rodzinnej dopuszcza udzielanie pożyczek określonym podmiotom – tj. spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna posiada udziały albo	Postulujemy zatem doprecyzowanie projektowanych przepisów w taki sposób, aby opodatkowaniu jako ukryte zyski podlegały wyłącznie przypadki rzeczywistego transferu wartości ekonomicznej do fundatora, beneficjenta lub podmiotu powiązanego, mające charakter substytutu świadczenia, a nie każde finansowanie dłużne udzielane podmiotom powiązanym w ramach dozwolonej działalności fundacji rodzinnej. Jednocześnie projekt powinien wprost rozstrzygać zasady stosowania nowych regulacji do pożyczek oraz należności istniejących przed dniem 1 stycznia 2027 r. Dotyczy to w szczególności przypadków, w których pożyczka została	Uwagi nieuwzględnione. Wbrew treści uwagi projektowane przepisy wiążą się z powstaniem rzeczywistego transferu wartości ekonomicznej do innego podmiotu (przedawnienie lub umorzenie zobowiązania itp). W jego efekcie FR traci części swojego majątku. Nie jest to zatem substytut świadczenia. W przypadku, gdy podmiot powiązany, któremu udzielono pożyczki będzie ją spłacał nie ma mowy o powstaniu świadczenia z tytułu ukrytego zysku.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		akcje, spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik, oraz beneficjentom. Z drugiej strony projektowane przepisy mogą powodować kwalifikację określonych skutków takiego finansowania jako ukrytych zysków, mimo że samo udzielenie finansowania mieści się w ustawowym katalogu dozwolonej działalności fundacji rodzinnej.	udzielona przed wejściem w życie projektowanej ustawy, natomiast termin jej zwrotu, umorzenie, przedawnienie albo odpisanie jako nieściągalnej nastąpi już po tej dacie.	Odnosząc się do postulatu w zakresie regulacji przejściowej ocenie projektodawców taka regulacja nie jest zasadna, gdyż zdarzenia, które są związane z udzieloną pożyczką nastąpią po dniu wejścia ustawy w życie, a zdarzenia te nie mają bezpośredniego związku z samym faktem udzielenia finansowania (są od niego niezależne).
	MDDP	Projekt zaostża katalog ukrytych zysków opodatkowanych na podstawie art. 24q updop, modyfikując zasady dotyczące pożyczek udzielonych przez fundację rodzinną (pkt 5 i 6) oraz dodając nową kategorię – wartość umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne należności wobec beneficjenta, fundatora lub podmiotu z nimi powiązanego (nowy pkt 7). Nowy pkt 7 obejmuje zdarzenia, które mogą mieć charakter całkowicie niezależny od woli fundacji, w tym samo upłynięcie terminu przedawnienia. Przepis nie różnicuje sytuacji, w których do umorzenia lub przedawnienia doszło z przyczyn obiektywnych (np. niewypłacalność dłużnika, brak możliwości skutecznej egzekucji) od przypadków celowego wykorzystania tej konstrukcji do wyprowadzenia wartości z fundacji z pominięciem opodatkowania na zasadach ogólnych. Automatyczne traktowanie każdej przedawnionej lub nieściągalnej należności jako ukrytego zysku, opodatkowanego dodatkowo według podwyższonej stawki 19%, może prowadzić do opodatkowania fundacji w sytuacjach, w których nie uzyskała ona żadnego realnego przysporzenia.	Postulujemy zawężenie nowego art. 24q ust. 1a pkt 7 updop do przypadków umorzenia lub odpisania należności bez uzasadnienia gospodarczego albo wprowadzenie wyłączenia dla sytuacji, w których nieściągalność została uprawdopodobniona lub udokumentowana zgodnie z ogólnymi zasadami podatkowymi.	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag KRDP i Konfederacji Lewiatan (powyżej)
	Lewiatan	Projekt zaostża katalog ukrytych zysków opodatkowanych na podstawie art. 24q ustawy CIT dodając nową kategorię – wartość umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne należności wobec beneficjenta, fundatora lub podmiotu z nimi powiązanego (nowy pkt 7). Nowy pkt 7 obejmuje zdarzenia, które mogą mieć charakter całkowicie niezależny od woli fundacji, w tym samo upłynięcie terminu przedawnienia. Przepis nie różnicuje sytuacji, w których do umorzenia lub przedawnienia doszło z przyczyn obiektywnych (np. niewypłacalność dłużnika, brak możliwości skutecznej egzekucji) od przypadków celowego wykorzystania tej konstrukcji do wyprowadzenia wartości z fundacji z pominięciem opodatkowania na zasadach ogólnych. Automatyczne traktowanie każdej przedawnionej lub nieściągalnej należności jako ukrytego zysku, opodatkowanego dodatkowo według podwyższonej stawki 19%, może prowadzić do opodatkowania fundacji w sytuacjach, w których nie uzyskała ona żadnego realnego przysporzenia.	Postulujemy zawężenie nowego art. 24q ust. 1a pkt 7 ustawy CIT do przypadków umorzenia lub odpisania należności bez uzasadnienia gospodarczego albo wprowadzenie wyłączenia dla sytuacji, w których nieściągalność została uprawdopodobniona lub udokumentowana zgodnie z ogólnymi zasadami podatkowymi.	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag KRDP i Konfederacji Lewiatan (powyżej)

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
	Pewna Kancelaria	Katalog ukrytych zysków powinien obejmować rzeczywiste, definitywne przysporzenia beneficjenta lub fundatora, a nie każde gospodarcze niepowodzenie w odzyskaniu należności. Rozszerzenie pkt 5 na każdy podmiot powiązany z fundacją lub beneficjentem jest bardzo szerokie. Projektowany pkt 7 zrównuje umorzenie należności z jej przedawnieniem lub odpisaniem jako nieściągalnej. Te ostatnie zdarzenia nie muszą oznaczać korzyści osoby powiązanej: mogą wynikać z upadłości, restrukturyzacji, bezskutecznej egzekucji albo obowiązków rachunkowych. Sam odpis księgowy nie powoduje wygaśnięcia zobowiązania. Niejasny jest moment powstania obowiązku podatkowego oraz podstawa opodatkowania w przypadku częściowej spłaty, zabezpieczeń, cesji, konwersji długu na kapitał, restrukturyzacji zadłużenia lub należności spornej. Objęcie całego ust. 1a mechanizmem z ust. 7 wymaga doprecyzowania, jak uniknąć wielokrotnego opodatkowania tej samej wartości, np. najpierw jako pożyczki niespłaconej w terminie, a następnie jako należności umorzonej.	Postulowane rozwiązanie: 1) ograniczenie pkt 5 i 6 do pożyczek prowadzących do faktycznego przysporzenia fundatora, beneficjenta lub osoby fizycznej z ich najbliższego kręgu; 2) ograniczenie pkt 7 do dobrowolnego umorzenia bez uzasadnienia gospodarczego; wyłączenie przedawnienia i odpisu jako nieściągalnego, jeśli wierzyciel dochował należytej staranności lub niewypłacalność jest obiektywna; 3) wprowadzenie wyraźnej zasady jednokrotnego opodatkowania oraz korekty podatku w razie późniejszej spłaty należności.	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag KRDP i Konfederacji Lewiatan (powyżej).
	BCC	Objęcie regulacją umorzenia i odpisania należności może przeciwdziałać zamierzonym transferom wartości, jednak automatyczne uznanie każdego przedawnienia za ukryty zysk jest nadmierne. Przedawnienie może bowiem wynikać z niewypłacalności dłużnika lub obiektywnych błędów, a nie z zamiaru przysporzenia. Brak progu kwotowego obejmuje regulacją także należności o marginalnym znaczeniu. Kwalifikowanie każdej przedawnionej lub nieściągalnej należności jako ukrytego zysku może skutkować obciążeniem fundacji rodzinnej podatkiem pomimo braku faktycznej korzyści ekonomicznej.	Należy wyłączyć przypadki uzasadnione udokumentowaną niewypłacalnością, a także wprowadzić próg de minimis 100 000 zł rocznie. Ukrytym zyskiem powinny bowiem być obejmowane tylko transfery o istotnym znaczeniu gospodarczym. Należy również podwyższyć próg powiązań.	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag KRDP i Konfederacji Lewiatan (powyżej)
Art. 2 pkt 3 – zmiana art. 24r ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – doprecyzowanie w zakresie stawki podatku od zbycia walut wirtualnych				
	Konfederacja Lewiatan	Projektowana zmiana art. 24r ust. 1 ustawy CIT ma charakter doprecyzowujący i zmierza do wskazania, że w przypadku działalności fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej zastosowanie powinny znaleźć stawki podatków, o których mowa w art. 19 oraz art. 22d ustawy CIT.	Postulujemy jednak doprecyzowanie treści projektu tak, aby jednoznacznie rozgraniczyć sytuacje, w których fundacja rodzinna prowadzi działalność wykraczającą poza zakres art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, od sytuacji, w których osiąga przychody mieszczące się co do zasady w zakresie dozwolonej działalności, lecz wyłączone ze zwolnienia na podstawie art. 6 ust. 8 ustawy CIT. Brak takiego rozróżnienia może prowadzić do sporów dotyczących stosowania opodatkowania na zasadach ogólnych albo według stawki sankcyjnej.	Uwaga nieuwzględniona. Uwaga dotyczy de facto postulatu doprecyzowania art. 5 ustawy o FR i jako taka wykracza poza zakres projektu.
	PwC	Projektowane zmiany postulujące objęcie stawką 25% CIT dochodów wskazanych w art. 22d ustawy o CIT należy ocenić negatywnie ze względu na zastosowaną technikę legislacyjną.	Postulowana w Projekcie zmiana redakcyjna w ramach art. 24r ust 1 ustawy o CIT, w żaden sposób nie przesądza o tym, czy prowadzenie przez fundację rodzinną działalności	Jak wyżej.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Należy zwrócić uwagę, że poprzez zmianę regulacji podatkowych projektodawca w istocie dąży do modyfikacji katalogu dozwolonej działalności gospodarczej fundacji rodzinnej, z której dochody korzystają ze zwolnienia z opodatkowania CIT. Taki sposób działania nie doprowadzi jednak do zamierzonych efektów. Jeśli projektowane przepisy weszłyby w życie w proponowanym kształcie, to hipotezą normy art. 24r ustawy o CIT zostałyby objęte sytuacje, w których fundacja rodzinna: • prowadzi działalność gospodarczą w zakresie „handlu kryptowalutami”, • I jest to działalność niedozwolona. W takich przypadkach dochody z odpłatnego zbycia walut wirtualnych podlegałyby opodatkowaniu CIT w stawce 25%. Ustawodawca konstruując przepis w ten sposób i nie zmieniając artykułu 5 ustawy o fundacji rodzinnej, zdaje się przesądzać, że jeśli obrót kryptowalutami stanowi działalność gospodarczą, to jest to działalność niedozwolona. Bardziej prawidłowe legislacyjnie byłoby wprost wskazanie w ustawie o fundacji rodzinnej, że obrót kryptowalutami to nie jest działalność dozwolona dla fundacji rodzinnej.	gospodarczej obejmującej obrót walutami wirtualnymi stanowi dozwoloną działalność gospodarczą, czy też nie. Oznacza to, że proponowana regulacja w istocie nie niesie żadnej treści normatywnej.	
		Projektodawca przedstawia tę zmianę jako doprecyzowującą i niezwiększającą obciążeń. Kwestia, czy nabywanie i zbywanie walut wirtualnych mieści się w katalogu dozwolonej działalności fundacji rodzinnej, pozostaje jednak sporna, a projekt rozstrzyga ją w sposób dorozumiany, przepisem podatkowym i wyłącznie na niekorzyść podatników. Art. 22d ustawy o CIT znajduje ponadto zastosowanie niezależnie od tego, czy zbycie następuje w ramach działalności gospodarczej, wobec czego nie wiadomo, czy jednorazowe zbycie waluty wirtualnej otrzymanej przez fundację stanowi już działalność wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej	Rozstrzygnięcie w ustawie o fundacji rodzinnej, czy i w jakim zakresie nabywanie i zbywanie walut wirtualnych mieści się w katalogu dozwolonej działalności, a w razie utrzymania projektowanej zmiany — jednoznaczne określenie sytuacji, w których dochody z tego tytułu podlegają stawce sankcyjnej.	Jak wyżej.

Art. 3 ust. 1 projektu – regulacja przejściowa w odniesieniu do przepisu dot. lock-up

--	--	--	--	--

Art. 3 ust. 2 projektu – regulacja dot. roku podatkowego podatnika CIT

--	--	--	--	--

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy

Art. 3 ust. 3 i 4 projektu – regulacja dot. zwrotu mienia

	KRDP	Zmiana zmierza w słusznym kierunku. Przepis jednak nie precyzuje zasad zwrotu mienia na gruncie VAT. Ponadto zakres projektowanej regulacji jest zbyt ograniczony. W praktyce przeprowadzenie zwrotu nieruchomości często wymaga szeregu działań korporacyjnych, finansowych i administracyjnych, co może utrudnić dochowanie proponowanego terminu tj. 31 grudnia 2027 r. Wątpliwości budzi również brak spójnego uzasadnienia dla różnicowania skutków podatkowych w zależności od osoby wnoszącej majątek do fundacji. Preferencja obejmuje wyłącznie mienie wniesione przez fundatora, podczas gdy analogiczne aktywa przekazane przez jego najbliższych krewnych zostały pominięte. Zakres przedmiotowy regulacji ogranicza się przy tym do budynków, lokali i ich części, o których mowa w art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. b i c ustawy o CIT. Poza nią pozostają nieruchomości komercyjne, udziały i akcje oraz prawa uczestnictwa w podmiotach transparentnych, a więc aktywa, których dotyczą pozostałe projektowane zmiany; podatnik, którego dotyczy zmiana w zakresie podmiotów transparentnych, nie ma zatem możliwości neutralnego wyjścia ze struktury. Zastrzeżenia budzi także wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów nakładów poniesionych w okresie, w którym nieruchomość stanowiła własność fundacji rodzinnej (art. 3 ust. 3 pkt 6 projektu), skoro fundator dokonuje zwrotu wyłącznie w następstwie zmiany prawa.	1) wydłużenie terminu na zwrot mienia do 31 grudnia 2028 r., 2) zapewnienie neutralności na gruncie VAT oraz 3) rozszerzenie przepisów na inne aktywa objęte skutkami nowelizacji. 4) objęcie regulacją również aktywów wniesionych przez osoby inne niż fundator oraz zwrotu na rzecz spadkobierców fundatora, a 5) usunięcie ograniczenia dotyczącego kosztów poniesionych w okresie własności fundacji.	Ad 1) Uwaga nieuwzględniona - wprowadzana regulacja dostosowawcza dotyczy zwrotu mienia w postaci nieruchomości (prawa do nieruchomości) na rzecz z góry ustalonego podmiotu tj. fundatora. Tym samym nie zachodzi potrzeba szukania nabywcy, co zapewne w praktyce może być najdłuższym etapem sprzedaży nieruchomości. Samo uzyskanie zgód korporacyjnych, czy wpisu do ksiąg wieczystych w większości przypadków nie wydaje się na tyle długotrwałym procesem, aby uzasadniał wydłużenie tego terminu. Termin roczny na wydaje się zatem wystarczający. Ad 2) Uwaga nieuwzględniona - Podstawowymi cechami konstrukcji podatku od wartości dodanej (w Polsce podatku VAT) są powszechność, wielofazowość i potrącalność (podatkiem VAT obciążona jest co do zasady ostateczna konsumpcja), a jedną z fundamentalnych zasad podatku od wartości dodanej gwarantujących realizację tych założeń, jest zasada neutralności podatku dla podatników, wynikająca z postanowień art. 1 dyrektywy VAT). Podatek powinien być naliczany na wszystkich stadiach obrotu, z etapem sprzedaży detalicznej łącznie. Mechanizmem zapewniającym obciążenie podatkiem wyłącznie ostatecznych odbiorców towarów i usług, przy jednoczesnym naliczaniu podatku na każdym etapie obrotu, jest wskazana zasada neutralności polegająca na uwolnieniu przedsiębiorcy od kosztów podatku VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie w toku jego działalności gospodarczej. Na gruncie podatku VAT fundacja rodzinna w zakresie wykonywanej przez siebie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT jest podatnikiem podatku VAT. Wykonywane zatem przez fundację rodzinne czynności są traktowane na gruncie VAT na ogólnych zasadach. Ad 3) Uwaga nieuwzględniona - Szczególny przepis przejściowy pozwalający na nieopodatkowanie zwracanych nieruchomości i praw do nieruchomości został zaproponowany z uwagi na objęcie najmu krótkoterminowego bieżącym opodatkowaniem, którego wysokość w większości przypadków przekraczałaby poziom, jaki obowiązywałby podatnika, gdyby uzyskiwał przychody z tego tytułu poza FR (co stanowi w tym przypadku punkt odniesienia do ustalenia opłacalności podatkowej). Przepis
--	------	---	---	---

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
				ten jest wyrazem uwzględnienia zasady zwiększania zaufania do organów państwa (jako przejawu zasady demokratycznego państwa prawnego – art. 2 Konstytucji). Nie jest jednak zasadne porównywanie tej sytuacji z wprowadzeniem przepisów o charakterze <i>stricte</i> antyabuzywnym jakimi są przepisu o CFC i exit tax. Wprowadzanie „ochrony” podatnika przez tego rodzaju regulacjami nie byłoby zasadne, gdyż jej brak ze swej istoty nie narusza wspomnianej zasady. Tym samym nie ma uzasadnienia, aby wprowadzać szczególną regulację do innych aktywów, w szczególności tych, z którymi wiąże się powstanie dochodu z CFC (udziały). 4) Uwaga uwzględniona – zmodyfikowano przepis wskazując wprost na zwrot do poprzedniego właściciela. 5) Uwaga nieuwzględniona – uwzględnienie uwagi stanowiłoby odejście od ogólnych zasady wiązania możliwości rozpoznania kosztu przez podmiot, który dany koszt poniósł, do czego nie znajdujemy w tym przypadku uzasadnienia.
	Lewiatan	Pozytywnie oceniamy samą ideę wprowadzenia w art. 3 ust. 3-4 projektu czasowego mechanizmu przejściowego przewidującego częściową neutralność podatkową zwrotu fundatorowi określonych nieruchomości oraz praw majątkowych wniesionych albo przekazanych nieodpłatnie do fundacji rodzinnej przez tego fundatora przed dniem 1 stycznia 2027 r. Mechanizm ten realizuje postulat ochrony zaufania fundatorów, którzy tworzyli fundacje rodzinne i wyposażali je w majątek w oparciu o dotychczasowe zasady opodatkowania.	Postulujemy również rozszerzenie mechanizmu przejściowego na wszystkie istotne kategorie mienia wniesionego albo przekazanego nieodpłatnie do fundacji rodzinnej przed dniem 1 stycznia 2027 r., jeżeli projektowana ustawa istotnie zmienia zasady opodatkowania przychodów, świadczeń lub innych zdarzeń podatkowych związanych z tym mieniem. Mechanizm przejściowy powinien obejmować nie tylko aktywa nieruchomościowe, lecz także inne składniki majątku, których dalsze utrzymywanie w fundacji rodzinnej może stać się ekonomicznie lub podatkowo nieuzasadnione wskutek projektowanych zmian. W przeciwnym razie fundatorzy, którzy wnieśli do fundacji rodzinnej majątek inny niż składniki objęte art. 3 ust. 4 projektu, zostaną pozbawieni realnej możliwości dostosowania struktury majątkowej do nowego modelu opodatkowania. Postulujemy również wydłużenie okresu dostępności tego mechanizmu. Termin powinien uwzględniać czas niezbędny na analizę skutków podatkowych, prawnych i sukcesyjnych, podjęcie wymaganych uchwał oraz dokonanie innych czynności wewnętrznych, przygotowanie dokumentacji oraz dokonanie czynności prawnych związanych ze zwrotem mienia.	Uwagi nieuwzględnione. Zob. Stanowisko do uwag KRDP (powyżej).
	BCC	Sama neutralność zwrotu określonych nieruchomości fundatorowi należy ocenić pozytywnie, jednak zakres i termin regulacji są niewystarczające. Termin do 31 grudnia 2027 r. może być zbyt krótki przy konieczności uzyskania uchwał, zgód wierzycieli, zwolnienia zabezpieczeń oraz dokonania	Należy wydłużyć termin do 31 grudnia 2028 r., zapewnić wyraźną neutralność w VAT oraz rozszerzyć rozwiązanie na pozostałe aktywa objęte nowelizacją, na spadkobierców	Uwagi nieuwzględnione.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		czynności notarialnych i wieczystoksięgowych. Projekt nie rozstrzyga również konsekwencji w VAT. Mechanizm nie obejmuje innych aktywów dotkniętych nowymi ograniczeniami ani sytuacji śmierci fundatora. Uprawnienie to powinno obejmować całe mienie wniesione do fundacji rodzinnej, a nie wyłącznie nieruchomości objęte nowymi ograniczeniami. Dodatkowo brak jest uzasadnienia dla ograniczenia możliwości neutralnego zwrotu wyłącznie do mienia wniesionego przez fundatora, z pominięciem analogicznych aktywów wniesionych przez najbliższych członków rodziny.	fundatora, a także na mienie wniesione do fundacji przez osoby należące do najbliższej rodziny fundatora.	Zob. Stanowisko do uwag KRDP (powyżej).
	PwC	Przepisy przejściowe, które faktycznie zwalniają z opodatkowania zwrot nieruchomości lub praw majątkowych wniesionych albo przekazanych nieodpłatnie do tej fundacji przez fundatora, zasługują na aprobatę. Proponowane rozwiązanie wzmacniając zaufanie do procesu tworzenia i stosowania prawa, ponieważ pozostawiają rodzinom, które w zaufaniu do określonego modelu opodatkowania wniosły do fundacji rodzinnej istotny zasób nieruchomości, przestrzeń do ewentualnego zmodyfikowania swoich planów dotyczących zarządzania majątkiem.	W naszej ocenie zakres podmiotowy komentowanego rozwiązania powinien objąć również małżonka fundatora oraz zstępnych, wstępnych i rodzeństwo fundatora, którzy wnieśli mienie do fundacji rodzinnej. Zgodnie z art. 28 ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. z 2023 poz. 326 ze zm.) na potrzeby obliczenia proporcji obliczanej dla celów opodatkowania świadczeń z fundacji rodzinnej podatkiem dochodowym od osób fizycznych, mienie wniesione przez te osoby jest traktowane jak mienie wniesione przez fundatora.	Uwaga uwzględniona. Z uwagi na treść art. 28 ust. 2 mogła powstać istotna wątpliwość, czy normę z art. 3 ust. 3 projektu należy odczytywać przez pryzmat tego przepisu ustawy o FR. Nie takie było jednak założenie. Chodzi o to, aby nieruchomość (prawo do niej) trafiła z powrotem do osoby, która była jej właścicielem bezpośrednio przed wniesieniem nieruchomości (prawa) do FR. Dlatego zmodyfikowano ten zapis tak, aby wskazywał klarowniej na cel tej regulacji.
	Konfederacja Lewiatan	Pozytywnie należy odnotować, że art. 3 ust. 3-4 projektu przewiduje czasowy mechanizm neutralnego podatkowo zwrotu fundatorowi określonych nieruchomości i praw majątkowych. Mechanizm ten jest jednak ograniczony do określonych kategorii aktywów i nie rozwiązuje wszystkich problemów fundacji rodzinnych, które przed wejściem w życie projektowanych zmian nabyły lub otrzymały aktywa nieruchomościowe z przeznaczeniem na wynajem inny niż najem objęty projektowanym zwolnieniem. Dodatkowo projekt nie przewiduje analogicznego mechanizmu przejściowego w odniesieniu do przedsiębiorstwa, zorganizowanej części przedsiębiorstwa ani składników majątku służących prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany, o których mowa w projektowanym art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. a ustawy CIT. Art. 3 ust. 3-4 projektu obejmuje wyłącznie czasowy mechanizm preferencyjnego podatkowo zwrotu określonych nieruchomości oraz praw majątkowych, w zakresie, w jakim przedmiotem tej własności lub tych praw są budynek, lokal lub ich część, o których mowa w art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. b i c ustawy CIT. W konsekwencji fundator, który przed dniem 1 stycznia 2027 r. wniósłby albo przekazałby nieodpłatnie do fundacji rodzinnej przedsiębiorstwo, zorganizowaną część przedsiębiorstwa albo składniki majątku objęte projektowanym art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. a ustawy CIT, nie otrzymałby porównywalnej możliwości dostosowania struktury majątkowej do nowych zasad opodatkowania, nawet jeżeli dalsze utrzymywanie tego majątku w fundacji rodzinnej stałoby się ekonomicznie lub podatkowo nieuzasadnione wskutek projektowanych zmian.	Postulujemy rozszerzenie mechanizmu przejściowego również na przedsiębiorstwa, zorganizowane części przedsiębiorstw oraz inne składniki majątku objęte projektowanym art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. a ustawy CIT, jeżeli zostały wniesione albo przekazane nieodpłatnie do fundacji rodzinnej przed dniem 1 stycznia 2027 r. Brak takiego rozwiązania prowadzi do niespójności mechanizmu ochronnego, ponieważ obejmuje on wybrane aktywa nieruchomościowe, ale pomija inne kategorie majątku, które mogą być w równym lub większym stopniu dotknięte projektowaną zmianą.	Uwaga nieuwzględniona. Postulat jest chybiony z tego względu, że przepis projektu w tym zakresie jest, co do zasady, powieleniem obecnie istniejącej już regulacji (z uwagi na technikę legislacyjną ujętych w jednej jednostce redakcyjnej z wprowadzanymi zmianami). Jedyna zmiana w nim zaproponowana ma zaś charakter precyzujący (liczba pojedyncza zamiast liczby mnogiej).

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
	OW Legal	Przepis przejściowy słusznie pozwala na wycofanie nieruchomości w taki sposób, aby nie nakładać dodatkowo obciążenia w zakresie podatków dochodowych i podatku od darowizn.	Proponujemy uregulowanie również neutralności w zakresie podatku od towarów i usług na etapie zarówno wniesienia jak i wycofania tej samej nieruchomości. Proponujemy wprowadzenie adekwatnego rozwiązania przy wycofaniu się fundacji rodzinnej z inwestycji w podmioty, o których mowa w nowelizowanym art. 6 ust. 8 pkt. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag KRDP (powyżej)
	Deloitte	Z jednej strony pozytywnie należy ocenić propozycję umożliwiającą fundatorom neutralne podatkowo wycofanie określonych aktywów z fundacji utworzonych w trakcie aktualnie obowiązujących przepisów podatkowych. Rozwiązanie to może być postrzegane jako próba ochrony interesów fundatorów, którzy podejmowali decyzję o założeniu fundacji i wyposażeniu jej w określony majątek, w zaufaniu do stałości dotychczasowych regulacji podatkowych. Z drugiej strony całokształt projektowanych zmian, prowadzących do ograniczenia preferencji podatkowych przewidzianych dla fundacji rodzinnych, w połączeniu z możliwością neutralnego podatkowo wycofania aktywów, może stworzyć systemową zachętę do ograniczenia działalności lub rozwiązania istniejących fundacji. W konsekwencji regulacje te mogą skłaniać fundatorów do rezygnacji nie tylko z przyjętego modelu podatkowego, lecz także z realizacji sukcesyjnego celu fundacji rodzinnej. Taki skutek pozostawałby w sprzeczności z pierwotnym celem regulacji, którym było zachęcanie do tworzenia fundacji rodzinnych jako instrumentu wielopokoleniowej sukcesji i ochrony rodzinnego majątku. Dodatkowo zauważyć należy, że projekt nie uwzględnia skutków przewidzianej regulacji na gruncie podatku od towarów i usług. W zależności od rodzaju przekazywanego majątku oraz prawa fundacji rodzinnej do odliczenia podatku naliczonego, nieodpłatne przekazanie składników majątku w ramach ich wycofania z fundacji lub w związku z jej rozwiązaniem może skutkować powstaniem VAT należnego po stronie fundacji rodzinnej.		
	MDDP	Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie mechanizmu umożliwiającego bezpodatkowy zwrot określonych składników majątku z fundacji rodzinnej do fundatora. Rozwiązanie to należy uznać za uzasadniony mechanizm dostosowawczy w związku z istotną zmianą zasad funkcjonowania fundacji rodzinnych. Jednocześnie zakres tego rozwiązania powinien zostać istotnie rozszerzony. Projekt nie wprowadza bowiem jedynie punktowej zmiany dotyczącej określonej kategorii aktywów, lecz w sposób istotny modyfikuje zasady opodatkowania i funkcjonowania fundacji rodzinnych, w szczególności poprzez wprowadzenie nowych ograniczeń dotyczących zbywania mienia, zmianę zasad opodatkowania oraz zwiększenie obciążeń podatkowych fundacji. Fundatorzy podejmowali decyzje o wniesieniu majątku do fundacji	Postulujemy zatem rozszerzenie mechanizmu dostosowawczego na całe mienie fundacji rodzinnej wniesione lub przekazane do niej przed wejściem w życie Projektu, tak aby fundator miał możliwość jego bezpodatkowego wycofania w określonym terminie lub wprowadzenie stosownej regulacji gwarantującej ochronę praw nabytych w zakresie takiego mienia i wyłączenie stosowania zmienionych zasad opodatkowania w odniesieniu do mienia nabytego przez fundację rodzinną przed wejściem w życie przedmiotowych przepisów. Wybiórcze i jednostkowe realizowanie ww. zasady stanowi naruszenie państwa prawa (art. 2 Konstytucji), zasady	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag KRDP (powyżej)

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		w oparciu o obowiązujące wówczas zasady prawne i podatkowe, zakładając określony sposób wykorzystania i opodatkowania tego majątku. W tej sytuacji fundatorzy powinni mieć możliwość wycofania z fundacji rodzinnej również innych składników majątku, jeżeli w wyniku zmian legislacyjnych ekonomiczne lub podatkowe warunki funkcjonowania fundacji ulegają istotnej zmianie. Możliwość takiego bezpodatkowego zwrotu powinna obejmować całe mienie fundacji rodzinnej, a nie wyłącznie nieruchomości objęte nowymi ograniczeniami dotyczącymi najmu i zakwaterowania. Takie rozwiązanie pozwalałoby podatnikom podjąć świadomą decyzję, czy chcą kontynuować funkcjonowanie fundacji na istotnie zmienionych zasadach, czy też wycofać wniesiony wcześniej majątek. Byłoby to szczególnie uzasadnione w przypadku tak daleko idących zmian, które wpływają nie tylko na sposób wykorzystywania poszczególnych aktywów, ale na całą ekonomikę funkcjonowania fundacji rodzinnej.	równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) i zasady równej ochrony (64 ust. 2 Konstytucji) i równości (powszechności) opodatkowania (art. 84 Konstytucji).	
	MDDP	Projektowany mechanizm bezpodatkowego zwrotu nieruchomości i praw majątkowych fundatorowi jest ograniczony czasowo do zwrotu dokonanego do dnia 31 grudnia 2027 r. albo w okresie 12 miesięcy od końca roku podatkowego, o którym mowa w art. 3 ust. 2 projektu. Tak określony termin, w praktyce nieprzekraczający kilkunastu miesięcy od wejścia w życie ustawy, może okazać się niewystarczający dla podjęcia świadomej decyzji biznesowej o wycofaniu majątku z fundacji, w szczególności w przypadku bardziej złożonych struktur, nieruchomości obciążonych prawami osób trzecich lub konieczności uzyskania zgód korporacyjnych czy przeprowadzenia wyceny.	Postulujemy wydłużenie terminu na dokonanie bezpodatkowego zwrotu mienia co najmniej do 24 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy.	Uwaga nieuwzględniona. Zob. stanowisko do uwag KRDP (powyżej)
	Pewna Kancelaria	Pozytywnie oceniamy brak objęcia lock-upem mienia nabytego do końca 2026 r. i samą ideę neutralnego zwrotu. Mechanizm dostosowawczy jest jednak zbyt wąski oraz niepełny. Zwrot obejmuje tylko określone nieruchomości i prawa związane z budynkami lub lokalami wskazanymi w projektowanym art. 6 ust. 8 pkt 1 lit. b i c. Tymczasem pozostałe zmiany – CFC, podmioty transparentne, stawka 19% i ukryte zyski – wpływają także na inne aktywa oraz na całą konstrukcję fundacji. Uprawnienie przysługuje tylko fundatorowi, który wcześniej wniósł dane mienie. A mogło być one wniesione również przez małżonka fundatora lub jego zstępnych i inne bliskie osoby, co nie zostało uwzględnione w treści Projektu. Projekt nie reguluje również sytuacji śmierci fundatora, wspólności majątkowej małżeńskiej, przekształceń prawa do nieruchomości, nakładów poniesionych przez fundację ani częściowego zwrotu.	Postulowane rozwiązanie: 1) rozszerzenie neutralnego zwrotu na wszystkie składniki mienia dotknięte zmianą zasad opodatkowania, a co najmniej na udziały, akcje, prawa w podmiotach transparentnych i aktywa objęte CFC; 2) rozszerzenie neutralnego zwrotu również na bliskich fundatora, którzy wnieśli dane składniki mienia do fundacji rodzinnej; 3) umożliwienie zwrotu następcom prawnym fundatora oraz uregulowanie mienia objętego wspólnością małżeńską i nakładów poniesionych przez fundację; 4) zapewnienie neutralności również w VAT i PCC oraz zachowanie podatkowej ciągłości wartości i okresów posiadania; 5) wprowadzenie trwałego zwolnienia z CIT dla zwrotu fundatorowi lub jego najbliższej rodzinie mienia wniesionego	Ad . 1 i 4) Uwagi nieuwzględnione. Zob. stanowisko do uwag KRDP (powyżej) Ad 2) Uwaga uwzględniona. Ad 3) Uwaga nieuwzględniona – tego typu zmiana po stronie właściciela stanowiłaby de facto świadczenie na rzecz beneficjenta, a nie „zwrot” prawa. Ad 5) Uwaga nieuwzględniona – mogą w tym zakresie wystąpić różnice podmiotowe pomiędzy poprzednim właścicielem

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Brak neutralności w VAT i PCC może powodować, że ustawowo proponowany mechanizm dostosowawczy nadal będzie kosztowny. Ponadto wyłączenie z kosztów nakładów poniesionych przez fundację może prowadzić do opodatkowania wartości, która faktycznie powstała dzięki wydatkom fundacji. Neutralny zwrot mienia nie powinien być wyłącznie jednorazowym mechanizmem dostosowawczym. Obecny system paradoksalnie premiuje rozwiązanie fundacji rodzinnej i upłynnienie majątku, a penalizuje trwałe przechowywanie majątku przez rodziny, które chcą go zachować na pokolenia. Mienie wniesione nieodpłatnie przez fundatora lub jego najbliższą rodzinę powinno móc wrócić do tych osób bez CIT – zarówno w trakcie trwania fundacji jako świadczenie, jak i po jej rozwiązaniu – przy zachowaniu opodatkowania mienia nabytego przez fundację w toku jej działalności. Rozwiązanie takie eliminuje ryzyko opodatkowania zwrotu majątku, który nie generuje faktycznego dochodu („to nie bilet w jedną stronę”), i zwiększa zaufanie do instytucji. Ma to szczególne znaczenie dla fundacji rodzinnej w organizacji: ryzyko odmowy wpisu do rejestru i opodatkowania zwrotu wniesionego mienia jest dziś jedną z głównych przyczyn ograniczania funduszu założycielskiego do minimum i odkładania wniesienia majątku do czasu rejestracji.	przez nich nieodpłatnie, w tym w przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej w organizacji.	nieruchomości a osobą, która ją otrzymuje od FR; taki „zwrot” byłby <i>de facto</i> opodatkowanym świadczeniem z FR.
Art. 4 projektu – wejście w życie				
	KRDP	Zakres projektowanych zmian wykracza poza klasyczne uszczelnienie systemu i obejmuje elementy wpływające na podstawowe założenia funkcjonowania i konstrukcję fundacji rodzinnych. Tak istotne modyfikacje powinny zostać poprzedzone odpowiednim okresem dostosowawczym oraz regulacjami chroniącymi sytuacje ukształtowane pod rządami dotychczasowych przepisów. Zwrócić należy uwagę, że spośród objętych projektem obszarów zmian regulacja przejściowa dotyczy wyłącznie wyłączenia związanego ze zbyciem mienia oraz, w ograniczonym zakresie, zwrotu nieruchomości. Bez jakiegokolwiek okresu dostosowawczego wchodzi w życie ograniczenie zwolnienia dla przychodów z najmu, wyłączenie dotyczące podmiotów transparentnych, objęcie fundacji rodzinnych reżimem CFC i podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, podwyższenie stawki podatku od świadczeń oraz rozszerzenie katalogu ukrytych zysków, mimo że każda z tych zmian oddziałuje na trwające umowy, istniejące struktury i dochody wypracowane w latach 2023 – 2026. Warto odnotować, że równolegle procedowany rządowy pakiet deregulacyjny zakłada wprowadzenie zasady minimum 6 - miesięcznego <i>vacatio legis</i> dla zmian podatkowych niekorzystnych dla podatników 1. Skrócenie tego okresu ma mieć charakter wyjątkowy i wymagać wykazania istnienia ważnego interesu publicznego lub konieczności implementacji przepisów unijnych.	Przesunięcie terminu wejścia w życie na 1 stycznia 2028 r., alternatywnie wprowadzenie szerokich regulacji przejściowych chroniących istniejące aktywa, dochody i inwestycje. Regulacje przejściowe powinny objąć wszystkie projektowane zmiany, nie zaś wyłącznie wyłączenie dotyczące zbycia mienia.	Uwaga niezasadna. Trudno znaleźć uzasadnienie do (kolejnego) odroczenia wdrożenia przez państwo rozwiązań uszczelniających system podatkowy. Nadrzędnym celem państwa jest ochrona dobra wspólnego. Nieszczelny system podatkowy dobro to narusza. Przedłużanie tego stanu rzeczy jest zatem działaniem na szkodę pozostałej części społeczeństwa. Ocena uzasadnionego okresu <i>vacatio legis</i> jaki powinien być zastosowany w przedmiotowej sprawie wymaga uwzględnienia tego kontekstu. Na marginesie tylko można zauważyć, że plany rządu w tym zakresie są znane opinii publicznej od dłuższego czasu. Ciężko w tych okolicznościach twierdzić, że podatnicy są nimi zaskakiwani.

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		Trudno jednak dostrzec okoliczności uzasadniające zastosowanie takiego wyjątku w odniesieniu do projektowanych zmian. W tym przypadku pierwszeństwo powinna zachować zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, realizowana poprzez zapewnienie odpowiedniej stabilności oraz przewidywalności regulacji podatkowych. Znaczenie ma tu również zasada ochrony interesów w toku. Fundacja rodzinna jest z założenia instrumentem wieloletnim, a decyzje o jej ustanowieniu i o wniesieniu majątku mają charakter w znacznej mierze nieodwracalny; ustawodawca, przewidując w art. 143 ustawy o fundacji rodzinnej przegląd jej funkcjonowania po trzech latach, wykreował uzasadnione oczekiwanie stabilności rozwiązań w tym okresie oraz oparcia ewentualnych zmian na wynikach rzetelnej ewaluacji.		
	MDDP	Ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2027 r., podczas gdy projekt datowany jest na 5 sierpnia 2026 r. i znajduje się na etapie konsultacji publicznych. Uwzględniając dalsze etapy procesu legislacyjnego (konsultacje, opiniowanie, prace parlamentarne), rzeczywisty czas pozostający fundacjom rodzinnym oraz ich fundatorom na zapoznanie się z ostatecznym kształtem regulacji i dostosowanie struktur majątkowych może być istotnie krótszy niż standardowo wymagany dla tak istotnych zmian w opodatkowaniu. Dotyczy to w szczególności zmian o charakterze systemowym, takich jak objęcie fundacji reżimem CFC i exit taxu oraz podwyższenie stawki podatku od świadczeń i mienia wydawanego przy rozwiązaniu fundacji.	Postulujemy wydłużenie vacatio legis do co najmniej 6 miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy, z zachowaniem zasady wejścia w życie z początkiem roku podatkowego.	Jak wyżej.
	OW Legal	Proponujemy wydłużenie vacatio legis do 6 miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy		Jak wyżej.
	Lewiatan	Projekt przewiduje wejście ustawy w życie z dniem 1 stycznia 2027 r. Biorąc pod uwagę zakres projektowanych zmian oraz ich wpływ na istniejące struktury majątkowe, inwestycyjne i rodzinne, termin ten może okazać się niewystarczający dla bezpiecznego dostosowania się fundacji rodzinnych do nowych zasad.	Postulujemy wydłużenie vacatio legis do co najmniej 6 miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy, z zachowaniem zasady wejścia w życie z początkiem roku podatkowego.	Jak wyżej.

Dodatkowe postulaty zmian/uwagi

	Krysiak Law	W pierwszej kolejności należy zaznaczyć, że procedowany projekt ustawy – mimo opracowania go w czasie trwającego przeglądu fundacji rodzinnej - powstał w oderwaniu od systemowej spójności prac legislacyjnych. Zmiany dotyczące fundacji powinny być traktowane jako komplementarna całość służąca zabezpieczeniu interesów polskich firm rodzinnych. Już w 2025 r. apelowaliśmy o przeprowadzenie pełnej oceny skutków regulacji u.f.r. i dopiero na tej podstawie dalsze przygotowanie		Wprowadzenie zmian zawartych w projekcie, których zasadność w kontekście celu jakim jest uszczelnienie systemu podatkowego, znajduje również poparcie w zgłaszanych uwag (nie jest zasadniczo negowana in extenso) nie oznacza, że zmiany te mają charakter kompletny i wystarczający. W uzasadnieniu projektu podkreślono, że jest to dość wąski zakres interwencji, ograniczający się do naprawde niezbędnych zagadnień. Nie stanowi on natomiast kompleksowej reformy instytucji FR. Taka
--	-------------	---	--	--

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy

Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
		kompleksowych zmian, w tym w obszarze prawa podatkowego. Tymczasem projekt wniesiono w trakcie trwającego jeszcze przeglądu u.f.r. . Zaproponowane ad hoc modyfikacje odnoszą się do obecnego stanu prawnego, który wkrótce może ulec zmianie w konsekwencji przedłożenia Sejmowi informacji o skutkach obowiązywania u.f.r. Przedkładanie projektu ustawy podatkowej na tym etapie pogłębia brak zaufania do stabilności prawa i w oczywisty sposób nie sprzyja prowadzeniu bezpiecznej sukcesji przedsiębiorstw. Ze względu na cel powołania fundacji rodzinnej zmiany jej otoczenia prawnego powinny być wprowadzane wyjątkowo odpowiedzialnie, gwarantując przewidywalność niezbędną do lokowania rodzimego i zagranicznego kapitału w Polsce. Choć projektowane regulacje z czasem wyeliminują z obrotu część dotychczasowych schematów optymalizacyjnych opisanych w uzasadnieniu projektu ustawy, to ich procedowanie jeszcze przed ogłoszeniem wniosków z całościowego przeglądu funkcjonowania u.f.r. – może doprowadzić do powstawania nowych schematów optymalizacyjnych w okresie przejściowym w jakim aktualnie znajduje się instytucja fundacji rodzinnej. Oparte na dosłownym brzmieniu nowych przepisów rozwiązania będą wyznaczać jedynie nowe granice dla optymalizacji. Przepisy wprowadzające sztywne wymogi czasowe czy podmiotowe z dużym prawdopodobieństwem zachęcą rynek do kreowania mechanizmów zastępczych. Wskazać tu można chociażby na planowanie niezwłocznej sprzedaży aktywów tuż po upływie proponowanego 36-miesięcznego okresu karencji (lock-up) czy też tworzenie struktur własnościowych dopasowanych do zmian na zachodzących na rynku nieruchomości. W konsekwencji procedowanie projektu ustawy na tym etapie zamiast uszczelnić system, jedynie przesunie punkt ciężkości praktyk optymalizacyjnych w okresie trwającego jeszcze przeglądu u.f.r.		reforma faktycznie może być przeprowadzona na podstawie wniosków z raportu przygotowywanego na podstawie art. 143 ustawy o FR. Niemniej wprowadzenie tej docelowej reformy nie wyklucza podjęcia niezbędnych i uzasadnionych działań o charakterze zaradczym. Co więcej, to niepodjęcie tych działań mogłoby być oceniane negatywnie w kontekście dbałości o dobro wspólne i interes publiczny.
	Pewna Kancelaria	Wejście tak szerokich zmian 1 stycznia 2027 r. nie zapewnia fundacjom realnego czasu na dostosowanie, zwłaszcza że ostateczna treść ustawy będzie znana dopiero po zakończeniu procesu legislacyjnego. Projekt dotyczy wieloletnich struktur sukcesyjnych utworzonych na podstawie ustawowych zachęt. Zmienia jednocześnie stawkę dystrybucyjną, zakres zwolnienia, zasady inwestycji zagranicznych i pożyczek. Nie są to wyłącznie techniczne korekty. Dostosowanie może wymagać zmian polityki inwestycyjnej, statutów i dokumentów finansowania, restrukturyzacji aktywów oraz decyzji organów kolegialnych. W niektórych fundacjach nie jest możliwe przeprowadzenie tych czynności w ciągu kilku tygodni. Zasada ochrony zaufania do państwa i prawa oraz ochrona interesów w toku mają szczególne znaczenie dla przedsięwzięć, których realizacja jest rozłożona na pokolenia. Samo wyłączenie lock-upu wobec mienia wniesionego przed 1 stycznia 2027 r. nie chroni przed pozostałymi zmianami.	Postulowane rozwiązanie: 1) co najmniej sześciomiesięczne vacatio legis liczone od dnia ogłoszenia ustawy; 2) ochrona praw nabytych i interesów w toku poprzez pozostawienie dotychczasowych zasad dla fundacji utworzonych oraz mienia wniesionego przed wejściem w życie zmian, ewentualnie długi okres przejściowy; 3) przeprowadzenie pogłębionej oceny skutków regulacji obejmującej łączny wpływ wszystkich nowych obciążeń.	Uwagi nieuwzględnione. Zob. stanowiska do art. 4 (weście w życie).

Zestawienie zgłoszonych uwag oraz komentarz projektodawcy				
Lp.	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja podmiotu zgłaszającego	Komentarz projektodawcy
	Schönherr	1. Umożliwienie stosowania przez fundacje rodzinne obniżonej 9% stawki CIT Biorąc pod uwagę projektowane zmiany w ustawie o CIT oraz prawo do odliczenia podatku w trybie art. 24q ust. 8 ustawy o CIT, w naszej ocenie warto rozważyć umożliwienie fundacjom rodzinnym stosowanie obniżonej stawki, o której mowa w art. 19 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT. W ten sposób zakres odliczenia z art. 24q ust. 8 ustawy o CIT będzie węższy, co pozwoli zatrzymać więcej środków w fundacjach.		Uwaga nieuwzględniona jako wykraczająca poza zakres i cel projektu.
	Schönherr	Pozostawiamy do rozważenia wprowadzenie zmiany modelu dla opodatkowania świadczeń wypłacanych beneficjentom z fundacji rodzinnych. Obecnie podlegają one opodatkowaniu CIT według stawki 15%. Podatnikiem z tytułu świadczeń są fundacje rodzinne. Model ten jest bardzo korzystny dla beneficjentów fundacji rodzinnych będących polskimi rezydentami podatkowymi. Nie ponoszą oni ciężaru ekonomicznego podatku, nie mają również obowiązku raportowania świadczeń w deklaracjach podatkowych. Z kolei w przypadku beneficjentów fundacji rodzinnych mieszkających poza granicami Polski, model ten prowadzi do wysokiego, podwójnego opodatkowania. Zgodnie z lokalnymi przepisami podatkowymi obowiązującymi np. we Włoszech lub Szwajcarii, świadczenia wypłacone z fundacji rodzinnych podlegają wysokiemu, progresywnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Brak opodatkowania świadczeń PIT w Polsce uniemożliwia natomiast jakiegokolwiek zneutralizowanie wysokiego efektywnego opodatkowania zgodnie z zawartymi umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania.		Postulat tego rodzaju znalazł się w projekcie Raportu opracowanego na podstawie art. 143 ustawy o FR. Jest on daleko idący i na chwilę obecną nie może zostać zrealizowany. Wymaga on dalszych analiz, a ponadto wykracza poza zakres projektu.
	Schönherr	W naszej ocenie warto rozważyć dopuszczenie fundacji rodzinnych do spółek opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek, o którym mowa w rozdziale 6b ustawy o CIT, bez ryzyka utraty tej formy opodatkowania. Postulat ten byłby wyjściem naprzeciw oczekiwaniom polskich firm rodzinnych, które bardzo potrzebują takiego rozwiązania. Takie połączenie stanowiłoby bardzo atrakcyjny wehikuł inwestycyjny, a jednocześnie znacząco usprawniłoby procesy sukcesyjne w firmach rodzinnych. Bezspornie to rozwiązanie podniosłoby poziom konkurencyjności polskich firm rodzinnych w krajowych akwizycjach, w których głównymi inwestorami są podmioty zagraniczne, mające znacznie większe możliwości finansowania swoich inwestycji. Wydaje się, że przepisy rozdziału 6b ustawy o CIT nie wymagałyby gruntownych zmian, a raczej uszczelnienia prowadzącego do ograniczenia powstawania struktur prowadzących do unikania opodatkowania.		Uwaga nieuwzględniona. Uwaga wykracza poza zakres regulacji. Ponadto, jak zauważa sam zgłaszający, jego realizacja zwiększałaby poziom ryzyka unikania opodatkowania, co jest w kontrze do celu projektu.