



Quo Vadis fundacja rodzinna!

© Andrzej Nikończyk

Wybrane orzeczenia z 2025 r. w zakresie zobowiązań podatkowych Fundacji Rodzinnych

Zwolnienie

Art. 6. [Zwolnienia podmiotowe]

1. Zwalnia się od podatku:

pkt 25) fundację rodzinną

7. Zwolnienie, o którym mowa w [ust. 1 pkt 25](#), **nie ma zastosowania** do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej **wykraczającej poza zakres określony w [art. 5](#)** ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej („UFR”).

Dozwolony zakres działalności

Art. 5. [Prowadzenie działalności gospodarczej przez fundację rodzinną]

1. Fundacja rodzinna **może wykonywać działalność gospodarczą** w rozumieniu (...)

Prawo przedsiębiorców (...) **tylko w zakresie:**

- 1) **zbywania mienia**, o ile mienie to **nie zostało nabyte wyłącznie** w celu dalszego zbycia;
- 2) **najmu**, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie;
- 3) przystępowania do **spółek handlowych**, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz **podmiotów o podobnym charakterze**, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach;
(...)

Zbywanie mienia art. 5 ust. 1 pkt 1 UFR

interpretacja Dyrektora KIS z dnia 17 stycznia 2025 r. nr 0111-KDIB1-2.4010.700.2024.1.DK

Przedmiot interpretacji:

Nieruchomości zostaną **nabyte przez FR** w celach **inwestycyjnych**, a fundacja ta **zamierza wynajmować** je i uzyskiwać dochody.

Zarząd fundacji rodzinnej **nie wyklucza**, iż po upływie pewnego okresu czasu, nie krótszym jednak niż 10 lat od nabycia nieruchomości, fundacja rodzinna będzie **rozważała zbycie** nieruchomości. **Wnioskowano o zwolnienie.**

Rozstrzygnięcie interpretacji: **nieprawidłowa**

Ustawodawca **nie zawarł** w tym przepisie wymogu czy też zastrzeżenia co do **długości okresu**, który może upłynąć od momentu zakupu mienia do momentu jego zbycia, aby taka transakcja **nie była uznawana za "nabycie mienia wyłącznie w celu dalszego zbycia"**. Tak więc dla spełnienia przesłanki z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.f.r. bez znaczenia pozostaje okoliczność w jakim odstępie czasowym od jego nabycia mienie zostanie zbyte. **Istotny jest wyłącznie cel nabycia**, którym w przedmiotowej sprawie jest **zakładane przez fundację rodzinną zbycie** nieruchomości.

Zbywanie mienia art. 5 ust. 1 pkt 1 UFR

WSA Rzeszów - 22.05.2025 r. - I SA/Rz 172/25

Oznacza to, że fundacja w ramach prowadzonej dozwolonej działalności gospodarczej może dokonywać zbywania posiadanego przez nią mienia, ale nie może to być mienie (a zatem także nieruchomości) nabyte wyłącznie w celu zbycia. **Poprzez przysłówkę "wyłącznie" należy rozumieć takie słowa, jak tylko, jedynie, tylko i wyłącznie.**

Chodzi zatem o takie działanie, którego **jedynym celem**, jedyną przyczyną działania **jest zbycie danego towaru**. W praktyce chodzić tutaj będzie o zakup towaru do jego zbycia. Nie jest zatem dopuszczalny w ramach fundacji rodzinnych handel towarami. Kupowanie i sprzedawanie towarów. Nie jest dopuszczalną działalnością zbywanie towarów handlowych.

Zbywanie mienia art. 5 ust. 1 pkt 1 UFR

W przedmiotowej jednak sprawie **w opisie stanu faktycznego nie zawarto zdarzeń faktycznych polegających na zakupie nieruchomości wyłącznie w celu jej sprzedaży** (np.: z zyskiem) ale wskazano, że nieruchomość ta **będzie podlegała wynajmowi** i dopiero po 10 latach **może zostać sprzedana**, co podatnik rozważa. Takie zaś działanie **nie mieści się w pojęciu " nabycia mienia wyłącznie w celu jego sprzedaży "**. Jak bowiem wskazano we wniosku nieruchomość ta będzie podlegać przez **dość długi czas wynajmowi**, przyczyniając się do uzyskiwania przez fundację środków pieniężnych tytułem czynszu najmu.

W takim **przypadku nie jest zasadnym stwierdzenie, że mienie, a w tym przypadku nieruchomość zostało nabyte wyłącznie w celu zbycia**. Występują bowiem co najmniej dwie przyczyny jego nabycia. Po pierwsze, w perspektywie krótkoterminowej wynajmowanie i uzyskiwanie czynszu, zaś w pespektywie długoterminowej jego zbycie (też zapewne z zyskiem).

Nie jest zatem spełniona przesłanka wyłączności zbycia jako przyczyny nabycia mienia.

Zbywanie mienia art. 5 ust. 1 pkt 1 UFR

W interpretacji **organ nie powołuje się** przy tym na **wyłącznieść nabycia** w celu zbycia, ale wskazuje na zbycie jako docelową przyczynę nabycia. **Stwierdził** bowiem wprost, że "pozwała to uznać, że **docelowym zamierzeniem** Fundacji **jest zbycie** nabytych nieruchomości (...) Najem nieruchomości (...) nie wydaje się być docelowym sposobem zagospodarowania nieruchomości."

Organ wydaje się zatem **utożsamiać pojęcie wyłączności i docelowości** nabycia nieruchomości.

Przez pojęcie " docelowo" należy jednak rozumieć jako: ostatecznie, finalnie, wreszcie, na koniec (w sensie jako cel końcowy). **Znaczenie semantyczne tego przysłówka jest zatem inne niż słowa "wyłącznie"**. W przypadku tego określenia możliwe są różne sposoby korzystania z rzeczy, a liczy się tylko ten ostateczny.

Interpretator dokonując wykładni przepisu, którego dotyczył wniosek **naruszył zatem prawo materialne**, gdyż dokonał wykładni przepisu w jego złym rozumieniu. **Dokonał wykładni posługując się przysłówkiem " docelowo"** w sytuacji, gdy nie jest on tożsamy semantycznie z przysłówkiem " wyłącznie

Najem krótkoterminowy art. 5 ust. 1 pkt 2 UFR

interpretacja Dyrektora KIS z dnia 16.09. 2024 r. znak 0111-KDIB1-2.4010.448.2024.1.DP

Przedmiot interpretacji: Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą wskazaną w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o FR. W skład majątku Fundacji wchodzi m.in. lokale mieszkalne (dalej: "**Apartamenty**"). Wnioskodawca uzyskuje **dochody z tytułu** przedmiotowych Apartamentów poprzez **ich wynajmowanie na rzecz podmiotów (...)** niepowiązanych w rozumieniu (...) ustawy o CIT. **Wnioskowano o zwolnienie.**

Rozstrzygnięcie interpretacji: **nieprawidłowa**

działalności polegającej na krótkoterminowym najmie Apartamentów, **nie można uznać** za **mieszczącą się** w zakresie określonym w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o FR. Nie można **również** uznać jej **za udostępnianie mienia** fundacji do korzystania **na innej podstawie**. Zdaniem DIKS, ustawodawca, mówiąc **o dozwolonej działalności** w zakresie najmu, (...) wyraźnie wskazuje, że może **to być tylko ściśle taka działalność**, a **nie także taka działalność, która polega na świadczeniu innej usługi**, z którą **w jakikolwiek sposób związane jest udostępnienie mienia** fundacji, **lecz usługa nie ogranicza się jedynie do udostępnienia tego mienia**.

Najem krótkoterminowy art. 5 ust. 1 pkt 2 UFR

WSA Wrocław – 26.03.2025 – I SA/Wr 807/24

Najem krótkoterminowy **nie został kompleksowo uregulowany** w polskim porządku prawnym. Prawną podstawą umów najmu krótkoterminowego są przepisy ogólne dotyczące najmu zawarte w Kodeksie cywilnym. **Wskazana przez organ** w zaskarżonej interpretacji indywidualnej **różnica przewidywanego terminu najmu nie stanowi istotnej przesłanki** uzasadniającej **wykluczenie najmu krótkoterminowego z katalogu dozwolonej działalności**, prowadzonej przez fundację rodzinną, zwolnionej z podatku dochodowego od osób prawnych.

Zgodnie z analizowanym wyżej art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o FR fundacja rodzinna może wykonywać tzw. dozwoloną działalność gospodarczą w zakresie najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie. **Najem mienia fundacji został literalnie wymieniony** w powołanym przepisie.

Najem krótkoterminowy art. 5 ust. 1 pkt 2 UFR

W ocenie Sądu brak, **podstaw do różnicowania** skutków podatkowych **najmu i najmu krótkoterminowego** w odniesieniu do **fundacji rodzinnych**, albowiem w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o FR **nie zastrzeżono kryteriów** zwyczajowego zawarcia umowy w formie pisemnej, uiszczenia kaucji zabezpieczającej oraz dłuższych okresów czasowych. Wskazany przepis, w którym przewidziano dopuszczalny zakres działalności polegającej również na udostępnianiu mienia do korzystania na innej podstawie niż najem lub dzierżawa, potwierdza **brak podstaw do wyłączenia z tej działalności krótkoterminowego najmu lokali**.

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że w sytuacji wynajmowania przez Fundację apartamentów na zasadach opisanych we wniosku, **działalność taka będzie stanowiła działalność dozwoloną**, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o FR. Wadliwa interpretacja art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy o FR doprowadziła do wydania interpretacji indywidualnej z naruszeniem art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy o CIT.

Najem krótkoterminowy art. 5 ust. 1 pkt 2 UFR

Jednolicie w 2025 r.

WSA Gliwice – 02.04.2025 – I SA/GI 1191/24

WSA Bydgoszcz – 09.04.2025 – I SA/Bd 107/25

WSA Bydgoszcz – 05.08.2025 – I SA/Bd 315/25

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Interpretacja Dyrektora KIS z dnia 9.09.2024 r. nr 0114-KDIP2-1.4010.414.2024.1.KW

Przedmiot interpretacji: Wnioskodawca jest **wspólnikiem** (...) (dalej: "limited partner") w **trzech spółkach osobowych** prawa Kajmanów (dalej "Cayman LP") oraz w **spółce osobowej prawa luksemburskiego** (dalej "SCSP"). Wnioskodawca zamierza wnieść do Fundacji mienie w postaci praw udziałowych w Spółkach.

Spółki według prawa państw macierzystych **nie posiadają osobowości prawnej i są transparentne podatkowo** dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. **Podatnikami** podatku dochodowego w przypadku Spółek **są wspólnicy**, a nie same Spółki.

Prawa i obowiązki w Spółkach zostaną w **przyszłości wniesione** przez Wnioskodawcę do Fundacji.

Od momentu gdy **Fundacja stanie się wspólnikiem** Spółek, przychody podatkowe, koszty uzyskania tych przychodów oraz dochody Spółek będą na zasadzie art. 5 [CIT] () traktowane **według proporcji prawa do zysków** dla celów podatkowych **jak przychody Fundacji, koszty uzyskania przychodów Fundacji i dochody Fundacji**.

Wnioskowano o zwolnienie

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Rozstrzygnięcie interpretacji: **nieprawidłowa**

W świetle wskazanej wyżej regulacji dot. dozwolonej działalności fundacji rodzinnej (...), istotne znaczenie ma **nie tylko podobieństwo** podmiotów pod względem ich struktury i prawnych podstaw funkcjonowania, ale także **podobieństwo w kwestiach podatkowych**. Spółki handlowe, do których może przystąpić fundacja rodzinna (z pominięciem spółki partnerskiej, w której partnerami mogą być wyłącznie osoby fizyczne) **są podatnikami podatku [CIT]** i podlegają opodatkowaniu tym podatkiem.

Dyrektor KIS zauważył, że we wniosku Skarżący wskazał także, że zgodnie z przepisami prawa kajmańskiego i luksemburskiego spółki **nie posiadają osobowości prawnej. Nie są również traktowane jak osoba prawna.**

Przychody spółek są przypisywane proporcjonalnie jej wspólnikom i nie są opodatkowane na poziomie spółki .

Mając na uwadze powyższe, ocenił DKIS, przystąpienie Fundacji do kajmańskich oraz luksemburskiej transparentnych podatkowo Spółek **będzie stanowiło przejaw działalności niedozwolonej**, tj. będzie stanowiło działalność gospodarczą fundacji rodzinnej wykraczającą poza zakres wskazany przez UFR.

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

WSA Warszawa – 16.01.2025 r. – III SA/Wa 2557/24

Niejasne pozostają skutki prowadzenia przez fundację rodzinną działalności gospodarczej **wykraczającej poza ustanowiony zakres**. Ustawodawca odnosi się w tej kwestii **jedynie do skutków podatkowych** prowadzenia takiej "niedozwolonej" działalności. Ustawodawca uznał, że w przypadku podjęcia przez fundację rodzinną innej działalności gospodarczej, niż wskazana powyżej, **fundacja poniesie z tego tytułu sankcję podatkową**. Otóż, w takim wypadku fundacja rodzinna będzie zobowiązana do zastosowania **stawki podatku dochodowego od osób prawnych wynoszącej 25%**.

Ustawodawca nie zdecydował się na wskazanie **cech**, które **należy uwzględnić przy ocenie owego podobieństwa**, w tym z pewnością jako cechę relewantną nie wskazał opodatkowania podatkiem dochodowym.

Sąd orzekający w **sprawie nie podzielił stanowiska organu**, zgodnie z którym fundacja rodzinna może przystępować i uczestniczyć **jedynie w tych spółkach**, które **są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych**. Przyjęcie stanowiska organu skutkowałoby uznaniem, że Fundacja rodzinna, która stanie się współnikiem spółki luksemburskiej SCSp czy spółki osobowej prawa Kajmanów, niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, nie będzie mogła korzystać z preferencyjnego zwolnienia od podatku dochodowego z działalności gospodarcze

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Jeśli ustawodawca wskazuje, że fundacja może prowadzić działalność w ramach **podmiotów podobnych** do tych wyliczonych w ustawie jednocześnie **nie precyzując**, według jakiego **kryterium podobieństwo** to należy oceniać, to bez wątpienia o podmiotach podobnych **możemy mówić wówczas**, kiedy posiadają one **w przeważającej części istotne cechy zbliżone do podmiotów porównywanych**. W przypadku zastosowania przez ustawodawcę formy regulacji polegającej na odwołaniu się do tzw. "podobieństwa", **organ nie może, dokonując porównywania badanego podmiotu z podmiotami wyliczonymi w ustawie, odwołać się do jednego, arbitralnie wybranego przez siebie kryterium**, przyjmując - jak w tej sprawie - że owym kryterium decydującym o podobieństwie jest opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych. **Gdyby bowiem ustawodawca chciał**, by fundacja przystępowała jedynie do podmiotów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych, **to powinien był swoją wolę w tym zakresie jednoznacznie wyrazić** w obowiązujących przepisach prawa.

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

W ocenie Sądu, w sytuacji, w której **ustawodawca posługuje się w analizowanym przepisie nieostrym kryterium "podobieństwa"** do podmiotów w przepisie tym wyliczonych, **niedopuszczalnym nadużyciem interpretacyjnym** jest uczynienie **jedynym kryterium** decydującym o podobieństwie tego, czy dany podmiot jest **opodatkowany podatkiem** dochodowym od osób prawnych. **Stanowisko** organu **nie dotyczy bowiem podobieństwa między spółkami** wskazanymi we wniosku a spółkami prawa handlowego, lecz **opiera się na przesłance opodatkowania** podatkiem dochodowym od osób prawnych, która z tego przepisu nie wynika. **Gdyby ustawodawca chciał**, żeby fundacja mogła przystępować tylko do podmiotów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych, **to właśnie taki warunek by sformułował (powinien był sformułować)**, a nie posługiwał się ogólną przesłanką podobieństwa na podstawie niesprecyzowanych kryteriów.

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Należy przy tym mieć na uwadze, że norma wywodzona z art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr, **z uwagi na odesłania zawarte w ustawie o podatku dochodowym** od osób prawnych (art. 6 ust. 7 u.p.d.o.p. - zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 25, nie ma zastosowania do działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres określony w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej), jest elementem normy prawnopodatkowej, decydującej o braku opodatkowania bądź opodatkowaniu (zwolnienia) fundacji podatkiem sankcyjnym 25%. **Ustawodawca formułując w ten sposób przepis** nakładający obowiązek podatkowy **nie spełnił wymogu określoności**, który wynika z art. 217 Konstytucji. **Skoro fundacje rodzinne co do zasady zwolnione są od podatku dochodowego, to przypadki, w których zwolnienie to tracą, powinny jasno wynikać z jednoznacznie określonych zdarzeń.** Ustawodawca **nie zdecydował się na uregulowanie** w ustawie podatkowej **przypadków**, w których **fundacja musi zapłacić podatek sankcyjny**, ograniczając się do odesłania do ustawy o fundacji rodzinnej w zakresie dozwolonego zakresu działalności, którą może podejmować fundacja.

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Nie sposób twierdzić, że w ustawie pozapodatkowej jedynym kryterium podobieństwa dla **porównania innych form działalności do wprost wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr **jest to, czy podmioty te są opodatkowane podatkiem** dochodowym. Trzeba mieć na uwadze, że **analizowany przepis nie został stworzony na potrzeby prawa podatkowego**, lecz jest elementem aktu prawnego regulującego sposób funkcjonowania fundacji. **Nie można domniemywać, że jedynym istotnym kryterium** podobieństwa jest w takim akcie **opodatkowanie bądź jego brak**, a do tego sprowadza się stanowisko organu w tej sprawie. Z przepisu tego wynika natomiast, że fundacja **może przystępować do każdego podmiotu, który jest podobny choćby do jednego z podmiotów** wymienionych w art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr, czyli np. do którejkolwiek ze spółek handlowych.**

Sąd podkreśla, że art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr **nie zawiera kryterium wskazanego przez organ**, zaś podgląd prawny wyrażony w zaskarżonej interpretacji indywidualnej **stanowi przykład niedozwolonej wykładni zawężającej**, która ogranicza katalog podmiotów mieszczących się w zbiorze określonym w art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr.

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Podkreślić należy, że **przepisy prawa są sformułowane za pomocą języka**, a zatem pierwszoplanowe znaczenie ma **wykładnia językowa - jest ona pierwszym etapem egzegezy** tekstu prawnego. Orzecznictwo sądowe stoi jednolicie na stanowisku akcentującym prymat wykładni językowej, dopuszczającym **możliwość sięgania po inne** dyrektywy interpretacyjne **dopiero wtedy, gdy taka interpretacja zawodzi** (por. uchwały NSA: z dnia: 14 marca 2011 r. sygn. akt II FPS 8/10 oraz 22 czerwca 2011 r. sygn. akt I GPS 1/11). **Przejdźcie zatem do innych (poza językową) rodzajów wykładni** ma miejsce wyjątkowo, tj. w sytuacji, **gdy w oparciu o reguły językowe nie można wyinterpretować znaczenia** konkretnego pojęcia (por. uchwała SN z dnia 11 czerwca 1996 r. sygn. akt III CZP 52/96, OSNC 1996/9/111). W uchwale zapadłej w składzie siedmiu sędziów w dniu 22 czerwca 1998 r. (sygn. akt FPS 9/97, ONSA 1998/4/110) Naczelny Sąd Administracyjny **podkreślił, że dokonując interpretacji tekstu prawnego trzeba kierować się znaczeniem słów danego języka etnicznego** (w jego specyficznej postaci, jaką jest język prawny) oraz tym, że **ustawodawca był racjonalny, gdy używał takich a nie innych słów, i nie można a priori przyjmować, iżby określonych słów używano w tekście prawnym bez wyraźnej ku temu potrzeby**.

Uczestnictwo w spółkach art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Tymczasem organ dostrzegając, że ustawodawca włączył np. spółkę jawną do podatników CIT, jeśli przystąpi do nich fundacja, domniemał zamiar ustawodawcy, który nie znajduje poparcia w analizowanych przepisach prawa, tj. w szczególności w art. 5 ust. 1 pkt 3 ustawy o fundacji rodzinnej.

Sąd podkreśla, że **w polskim prawie to KSH reguluje tworzenie, organizację, funkcjonowanie, rozwiązywanie, łączenie, podział i przekształcanie spółek handlowych. Oznacza to, że dla oznaczenia danej spółki jako spółki handlowej (o których wprost stanowi art. 5 ust. 1 pkt 3 ufr) ich podatkowy status nie ma żadnego znaczenia.**

Ponownie rozpoznając wniosek skarżącego organ winien skupić się na kwestii pierwszorzędnej, mianowicie ustalić, czy i jak uregulowany jest status spółek, o które pyta skarżący, (...). **Takich rozważań organ jednak nie poczynił**, wywodząc błędnie z analizowanych przepisów warunek opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, który z przepisów tych nie wynika.

Wyroki NSA w tym zakresie

Wyrok NSA z dnia 18 lutego 2026 zwolnienia od CIT w odniesieniu do transakcji zbycia nieruchomości nabytej na potrzeby wynajmu II FSK 1010/25

Art. 5 ust. 1 pkt 1 UFR

Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2026 najem krótkoterminowy apartamentów to dozwolona działalność fundacji rodzinnej zgodnie II FSK 1136/24

Art. 5 ust. 1 pkt 2 UFR (dot. wyroku WSA/Gd z 19.06.2024 r. SA/Gd 219/24)

Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2026 nie wprowadza wymogu aby fundacja rodzinna mogła przystępować i uczestniczyć jedynie w tych spółkach, które są podatnikami CIT II FSK 553/25

Art. 5 ust. 1 pkt 3 UFR

Stan aktualny przepisów UFR Czy istnieje potrzeba zmian?

w kontekście podatkowym

Prymat wykładni językowej

Podkreślić należy, że **przepisy prawa są sformułowane za pomocą języka**, a zatem pierwszoplanowe znaczenie ma **wykładnia językowa - jest ona pierwszym etapem egzegezy** tekstu prawnego. Orzecznictwo sądowe stoi jednolicie na stanowisku akcentującym prymat wykładni językowej, dopuszczającym **możliwość sięgania po inne** dyrektywy interpretacyjne **dopiero wtedy, gdy taka interpretacja zawodzi** (por. uchwały NSA: z dnia: 14 marca 2011 r. sygn. akt II FPS 8/10 oraz 22 czerwca 2011 r. sygn. akt I GPS 1/11). **Przejdźcie zatem do innych (poza językową) rodzajów wykładni** ma miejsce wyjątkowo, tj. w sytuacji, **gdy w oparciu o reguły językowe nie można wyinterpretować znaczenia** konkretnego pojęcia (por. uchwała SN z dnia 11 czerwca 1996 r. sygn. akt III CZP 52/96, OSNC 1996/9/111). W uchwale zapadłej w składzie siedmiu sędziów w dniu 22 czerwca 1998 r. (sygn. akt FPS 9/97, ONSA 1998/4/110) Naczelny Sąd Administracyjny **podkreślił, że dokonując interpretacji tekstu prawnego trzeba kierować się znaczeniem słów danego języka etnicznego** (w jego specyficznej postaci, jaką jest język prawny) oraz tym, że **ustawodawca był racjonalny, gdy używał takich a nie innych słów, i nie można a priori przyjmować, iżby określonych słów używano w tekście prawnym bez wyraźnej ku temu potrzeby.** - III SA/Wa 2557/24

Prymat wykładni językowej

Pamiętajmy, że **mówimy o ustawie niepodatkowej**

**Zwolnienie ma charakter generalny z wyjątkami,
które powinny być interpretowane ściśle**

Dura lex sed lex.

twarde prawo, ale prawo

Res iudicata pro veritate accipitur.

prawomocny wyrok przyjmuje się jako prawdę

Ratio legis non est lex.

cel ustawy nie jest ustawą

Aktualny stan prawny

Ma charakter **wiążący nie tylko dla podatników**
ale przede wszystkim dla organów

W dyskusji o zmianie ustawy czy sposobie interpretacji **jednym z głównych podnoszonych argumentów jest cel sukcesyjny Fundacji Rodzinnej.**

ID informacji: 678826 Informacja o odmowie wydania opinii zabezpieczającej z dnia 2026-02-13 **Odmowa wydania opinii zabezpieczającej** dotycząca **utworzenia fundacji rodzinnej** DKP3.8082.4.2025

Celem wprowadzenia ustawy o fundacji rodzinnej było kompleksowe wzmocnienie narzędzi prawnych do przeprowadzenia procesów sukcesyjnych, nie zaś umożliwienie tworzenia podmiotów pośredniczących, wehikułów prawno-finansowych, w planowanej czynności sprzedaży akcji czy umorzenia udziałów.

Aktualny stan prawny

W ocenie Szefa KAS natomiast, na podstawie okoliczności przedstawionych przez Wnioskodawców w sposób uzasadniony można wywieść, że **Fundacja rodzinna ma w istocie zostać** przez Fundatora, będącego jednocześnie beneficjentem, **wykorzystana jako pewnego rodzaju pośrednik** – wehikuł, umożliwiający korzystną podatkowo sprzedaż akcji oraz umorzenie udziałów. Ponadto, **podkreślana przez Wnioskodawców okoliczność braku zamierzenia wycofania się Fundatora z aktywnego prowadzenia działalności gospodarczej** – pozwala zasadnie **kwestionować założenie o realizacji celu sukcesyjnego** przez Fundację w zakresie analizowanej Czynności.

Aktualny stan prawny

Szef KAS wskazał, że fundacja rodzinna nie jest instrumentem stworzonym stricte do **prowadzenia działalności gospodarczej, optymalizacji podatkowej biznesu czy instrumentem inwestycyjnym**. Fundacja rodzinna jest **instrumentem sukcesyjnym i gwarantem kontynuacji działalności biznesowej**, która ma zaspokajać potrzeby beneficjentów, będących co do zasady członkami rodziny.

Fundacja rodzinna **ma bowiem być zakładana przede wszystkim przez osoby chcące wycofać się z aktywnego prowadzenia działalności gospodarczej i zapewnić swoim sukcesorom prawnym osiągnięcie przychodów wyłącznie o charakterze pasywnym**.

Zamysłem ustawodawcy było stworzenie mechanizmu bezpiecznej sukcesji dla właścicieli firm, a nie wehikułu umożliwiającego dokonywanie agresywnej optymalizacji podatkowej

Aktualny stan prawny

W opinii Szefa KAS **racjonalnie działający podmiot, który nie kieruje się chęcią osiągnięcia korzyści podatkowej, nie wniósłby jedynie części posiadanego majątku do Fundacji rodzinnej, przy jednoczesnym podkreślaniu jak kluczowe w przeprowadzanym procesie jest przeprowadzenie sukcesji międzypokoleniowej oraz ochrona majątku.** Ten podział jest szczególnie widoczny w odniesieniu do Spółki 2, w odniesieniu do której tylko część udziałów została przeniesiona do Fundacji rodzinnej, a część jest dalej w posiadaniu Wnioskodawcy. Fundacja rodzinna w przedstawionym planie to jedynie podmiot pośredniczący, który został powołany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (art. 119c § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

W uzasadnieniu UFR skierowanym do sejmu (wraz z OSR)
słowo sukcesja jest użyte 29 razy.

Aktualny stan prawny

Ale także w takim kontekście:

*Ustawa jest odpowiedzią na postulaty zgłaszane przez środowisko firm rodzinnych 5 wprowadzenia do polskiego systemu prawnego nowej instytucji **ułatwiającej wielopokoleniową sukcesję oraz pozwalającej pogodzić interesy związane z działalnością gospodarczą i interesy prywatne.***

II oraz w funkcji spójnikowej «wyraz łączący człony szeregu składniowego, zwykle współrzędne części zdania; a także, i»: Mienie ogólnonarodowe (...) podlega szczególnej trosce i opiece państwa oraz wszystkich obywateli. *Konst. PRL 259.* W koncercie wystąpią: zespół artystyczny Węgierskiej Armii Ludowej (...) oraz artyści scen warszawskich. *Exp. 171, 1962.* Tużurek był modny (...) otwarty na przodzie o tyle, że pozwalał podziwiać złote palmy kamizelki oraz łańcuszek od zegarka z mnóstwem breloków. *JUN. Dworek 89.* Stowarzyszenie bardzo jeszcze nieliczne, lecz pełne energii, działalność szła nieustannie oraz w nakreślonym z góry kierunku. *DAN. W. Not. 57.*

Aktualny stan prawny

Art. 2. [Cel działalności fundacji rodzinnej]

1. Fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu **gromadzenia mienia, zarządzania** nim w interesie beneficjentów oraz **spełniania świadczeń** na rzecz beneficjentów. **Fundator określa w statucie szczegółowy cel** fundacji rodzinnej.

W ustawie dane słowo pada tyle razy (z odmianami):

- 1) **sukcesja** – 0
- 2) **międzypokoleniowa** – 0
- 3) **dziedziczenie** – 3 (zmiana w art. 1048 KC)
- 4) **testament** – 18 (alternatywna możliwość ustanowienia FR w testamencie)
- 5) **spadek** - 40 (1. raz - wniesienie mienia w spadku; inne przy rozwiązaniu FR + zmiany w KC)

GAAR a FR

**Rada ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania wydała opinię
dotyczącą FR – opinia 3/2025 z dnia 29 maja 2025 r.**

05/23 powołano FR

07/23 Wniesienie akcji do FR

08/23 Sprzedaż akcji

Wypłata części kwot do Fundatora

SKAS – najpierw sprzedaż potem wypłata do FR: korzyść = podatek od sprzedaży (19%)

FR – środki wypłacone z FR podlegają opodatkowaniu 15% (korzyść 4 pkt %)

Decyzja o cofnięciu skutków opodatkowania wymagałaby zapłaty dodatkowo podatku w wysokości 15% od podatku (19%) i opłaty sankcyjnej (5-15%) – **razem 39,1% ceny**

GAAR a FR

Czy za rozsądne można uznać, opodatkowanie sprzedaży majątku prywatnego, by potem darować go FR i by ponownie opodatkować korzystanie z tego majątku (świadczenia)?

Czy ma znaczenie gdzie są środki – czy sytuacja w której środki są reinwestowane w FR lub wracają „do rąk” Fundatora jest sytuacją tożsamą – por. uchwała 10/2024?

GAAR a FR

71. Mając na uwadze powyższe, można przyjąć, że **założeniem szczególnym reżimu opodatkowania fundacji rodzinnych** na gruncie ustawy o CIT jest przewidziane w art. 24q ust. 1 tej ustawy **opodatkowanie dochodu** uzyskiwanego w ramach fundacji rodzinnej (...) z tytułu prowadzonej przez nią działalności oraz innych dochodów i **odroczenie ich opodatkowania** stawką 15% CIT i ewentualnie dodatkowym opodatkowaniem PIT (10% lub 15%) **do momentu** jawnego lub ukrytego **rozdystrybuowania majątku** (...).

76. Wyraźnie należy przypomnieć, że **cel wprowadzenia ustawy nie stanowi przesłanek interpretacyjnych** (ratio legis non est lex), jeśli **nie został uwzględniony w jej tekście**, czyli gdy nie ma w nim oparcia. Ratio legis **może być argumentem** w procesie wykładni, ale tylko **wspierającym wyniki wykładni tekstu prawnego**, a nie jako byt samodzielny.

78. Mając powyższe na uwadze można wskazać, że **celem zwolnienia** dla fundacji rodzinnych jest przede wszystkim **gromadzenia rodzinnego majątku**, pozwalającego na **zatrzymanie kapitału w kraju na wiele pokoleń** oraz **zwiększenie potencjału krajowych inwestycji**. Działania te wymagają także zbywania majątku i jego reinwestowania.

GAAR a FR

83. **Fundacja nie stanowi** zatem istotnego **wyłomu od rozwiązań przewidywanych w przepisach** podatkowych, zaś ograniczanie jej zwolnienia do kwestii sukcesyjnych, czy zachowania konkretnych składników przekazanego jej mienia nie mają żadnych podstaw w obowiązujących przepisach. Mając na uwadze **konkurencyjne (często tańsze podatkowo rozwiązania)** nie ma też podstaw by takie ograniczenia na nią nakładać.

88. Zdaniem Rady PUO **w zakresie, w jakim środki** pochodzące ze sprzedaży wniesionych Akcji **zostały wypłacone beneficjentom**, bez podjęcia działań inwestycyjnych (...), było **sprzeczne z celem zwolnienia** od podatku dochodów wynikających z działalności w zakresie gromadzenia i zarządzania majątkiem. Nie można uznać, że **szybka sprzedaż** wniesionego majątku, a następnie **wypłata jakiegokolwiek części uzyskanych kwot**, realizuje ten cel. Nie ma tu znaczenia jaki udział w całym wniesionym majątku stanowi kwota wypłacona.

GAAR a FR

Rada:

- **odtworzyła** w drodze interpretacji obowiązujących przepisów **cele zwolnienia** wynikające z ustawy ustrojowej i ustaw podatkowych;
- mając na uwadze tak odtworzone cele **nie stwierdziła** spełnienia przesłanki **sprzeczności z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu** w zakresie **środków wykorzystywanych** przez FR **zgodnie ze zdefiniowanym w statucie przedmiotem** jej działania zgodnym z ustawą o FR;
- **stanowczo sprzeciwiła** się **nadużywaniu Fundacji Rodzinnych** do celów **agresywnej optymalizacji** podatkowej, co ma miejsce **w szczególności gdy środki wracają** do beneficjenta i w tej części powstaje nienależna korzyść podatkowa (por. także uchwała 10/2024)



KOLIBSKI NIKOŃCZYK
DEC & PARTNERZY

Kontakt



Andrzej Nikończyk
doradca podatkowy

e-mail: andrzej.nikonczyk@kndp.pl
tel. kom.: 781 00 81 81

Marek Kolibski, Andrzej Nikończyk
Michał Dec & Partnerzy kancelaria doradców
podatkowych i radców prawnych SKA

ul. Mokotowska 1
00-640 Warszawa
Tel.: +48 22 826 00 62
www.kndp.pl



KOLIBSKI NIKOŃCZYK
DEC & PARTNERZY

Punkt wyjścia zmian

To ustawa, a nie uzasadnienie wyznacza cel FR i nie może on być ani zawężany, ani reinterpretowany dla bieżących celów podatkowych

- obowiązuje to obie strony tak samo, ale władzę zobowiązuje bardziej

Próba zmiany zasad w trakcie (gdy wyjście z FR jest wysoko opodatkowane także od dochodu, który nie został zrealizowany) wymaga wypracowania bezpodatkowej formuły wyjścia (ograniczonego czasowo)

Nie ma uzasadnionych podstaw w uchwalonej ustawie oraz jej uzasadnieniu do ograniczenia celu FR jako wehikułu sukcesji

Próba ograniczenia dostępności FR tylko dla dojrzałych wiekiem osób z dziećmi (którzy mogą żyć wyłącznie ze świadczeń po przekazaniu całego majątku i wyłączeniu się z życia gospodarczego) nie znajduje w mojej ocenie uzasadnienia ani ustawowego, ani moralnego. Dla tej grupy od lat istnieje wiele rozwiązań niepłacenia podatków od działalności inwestycyjnej z ich pkt widzenia bardzo tanich a niedostępnych dla innych

Wybór proponowanych zmian do FR

Czy zakazać prowadzenia działalności gospodarczej FR, dalej ją ograniczać, a może dostosować do nowej rzeczywistości (kryptoaktywa, wirtualne aktywa, tokeny, itp.)?

Czy ograniczyć dostępność FR dla ludzi młodych i średnich wiekiem, lub samotnych?

Czy umożliwić alokowanie do FR majątku prywatnego bez zwiększenia obciążeń za jego korzystanie przez najbliższych?

Czy wymagać wydawania interpretacji zgodnych z prawem i zakazać składania KIS skarg kasacyjnych?

Wybór proponowanych zmian do FR

Art. 45. [Prawo do sądu]

1. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.

Pozwolę sobie na tezę:

Głównym adresatem tej normy jest jednostka wobec Państwa, prawo to ma ją chronić, a nie stanowić mechanizm opresji

Prawo do sądu organów **wynika z kompetencji ustawowych**, a nie Konstytucji RP, w zakresie w jakim **kompetencje te są wykorzystywane** w celu **pozbawienia obywateli praw konstytucyjnych** korzystanie z nich stanowi **naruszenie konstytucji** – skargi kasacyjnej KIS składane lub nie wycofywane po uchwale – *„bez nieuzasadnionej zwłoki”*.

Działalność KIS wpisuje się w kształtowanie, a nie interpretowanie prawa.