



Minister Finansów

Warszawa, 25 stycznia 2023 roku

Sprawa: Fundacja rodzinna a estoński CIT – uwagi Rzecznika MŚP do ustawy z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej
Znak Sprawy: DD8.8223.36.2022
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Marek Woch
Dyrektor Generalny
Biuro Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców
Ul. Wilcza 46, 00-679 Warszawa
e-mail: biuro@rzecznikmsp.gov.pl

Szanowny Panie Dyrektorze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 12 grudnia 2022 r., znak sprawy WPL.365.2021.PD.DL.GS, zawierające prośbę o zajęcie stanowiska w sprawie umożliwienia opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek spółkom, których współnikami są fundatorzy lub beneficjenci fundacji rodzinnych lub fundacje rodzinne, przedstawiamy następujące wyjaśnienia.

W pierwszej kolejności pragniemy przedstawić ogólne wyjaśnienia dotyczące aktualnych regulacji na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹, które odnoszą się do relacji pomiędzy podatnikami ryczałtu od dochodów spółek, a fundacjami rodzinnymi, w tym ich fundatorami oraz beneficjentami.

Zgodnie z art. 28j ust. 1 pkt 4 i 5 ustawy CIT:

„Opodatkowaniu ryczałtem może podlegać podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

(...)

4) prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną działalnością, spółki akcyjnej, prostej akcyjnej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej, której odpowiednio udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami są wyłącznie osoby fizyczne nieposiadające praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciele (fundatorzy) lub beneficjenci fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym;

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2022 r. poz. 2587 z późn. zm., dalej jako: ustawa CIT.

5) nie posiada udziałów (akcji) w kapitale innej spółki, tytułów uczestnictwa w funduszu inwestycyjnym lub w instytucji wspólnego inwestowania, ogółu praw i obowiązków w spółce niebędącej osobą prawną oraz innych praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jako założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji, trustu lub innego podmiotu albo stosunku prawnego o charakterze powierniczym”.

W związku z powyższym, zarówno spółka opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek jak i udziałowiec, akcjonariusz lub wspólnik takiej spółki, nie może posiadać praw majątkowych związanych z prawem do otrzymania świadczenia jak założyciel (fundator) lub beneficjent fundacji rodzinnej.

Zgodnie z art. 28l ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy CIT:

„Podatnik opodatkowany ryczałtem traci prawo do tego opodatkowania z końcem:
(...)
4) roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym:
a) podatnik nie spełnił któregośkolwiek z warunków, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4-6 (...)”.

Warto zwrócić uwagę także na treść art. 28m ust. 3 pkt 2 lit. a ustawy CIT, zgodnie z którym:

„Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności:
(...)
2) świadczenia wykonane na rzecz:
a) fundacji prywatnej lub rodzinnej, podmiotu równoważnego takiej fundacji lub przedsiębiorstwa prowadzonego przez taką fundację albo taki podmiot, lub na rzecz beneficjentów takiej fundacji lub takiego podmiotu (...)”.

Z kolei w myśl art. 28c pkt 1 ustawy CIT:

„Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:
1) podmiotach powiązanych - oznacza to podmioty powiązane w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4, przy czym wielkość udziałów i praw, o których mowa w art. 11a ust. 2 pkt 1 lit. a-c, wynosi, z zastrzeżeniem art. 28j ust. 1 pkt 2 lit. g, co najmniej 5% (...)”.

Ponadto stosownie do art. 28m ust. 8 ustawy CIT:

„Wartość nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń, o której mowa w ust. 3, określa się zgodnie z art. 12 ust. 5-6a”.

Podsumowując, spółka opodatkowana ryczałtem od dochodów spółek oraz udziałowiec, akcjonariusz lub wspólnik takiej spółki nie mogą być bezpośrednio powiązani z fundacją rodzinną. Natomiast w przypadku, gdy spółka opodatkowana ryczałtem lub jej wspólnik są pośrednio powiązani z fundacją rodzinną, przedsiębiorstwem prowadzonym przez fundację rodzinną lub beneficjentami fundacji rodzinnej, wówczas wartość świadczeń wykonanych na rzecz tych podmiotów będzie stanowić dochód z tytułu ukrytych zysków, o którym mowa w art. 28m ust. 1 pkt 2 ustawy CIT. W przypadku nieodpłatnych i częściowo odpłatnych świadczeń ich wartość określa się zgodnie z art. 12 ust. 5-6a ustawy CIT.

Odnosząc się natomiast bezpośrednio do propozycji Rzecznika MŚP dotyczącej uwzględnienia w ustawie z dnia 14 grudnia 2022 r. o fundacji rodzinnej² zmian w ustawie CIT, polegających na wyłączeniu z ograniczeń określonych w warunkach, o których mowa w art. 28j ust. 1 pkt 4 ustawy CIT, fundacji rodzinnej oraz jej fundatorów i beneficjentów, uprzejmie informujemy, że w ocenie Ministerstwa Finansów nie zasługuje ona na uwzględnienie.

Powyższe uzasadnione jest wątpliwościami Ministerstwa Finansów odnośnie do zgodności propozycji Rzecznika MŚP z prawem UE, w zakresie w jakim wyłączenie dotyczyłoby wyłącznie fundacji rodzinnej albo fundacji rodzinnej w organizacji w rozumieniu ustawy o fundacji rodzinnej. Wspomniane wątpliwości koncentrują się wokół możliwości uznania przez organy UE ww. rozwiązania za dyskryminujące w odniesieniu do fundacji rodzinnych utworzonych zgodnie z przepisami innych państw członkowskich UE i w zw. z powyższym uznania tych regulacji za niezgodne z prawem UE. Wprowadzenie proponowanych przez Rzecznika MŚP zmian w ustawie o fundacji rodzinnej w zakresie ustawy CIT, wymagałoby konsultacji przedmiotowych regulacji z właściwymi organami UE, celem potwierdzenia ich zgodności z prawem UE, co mogłoby znacznie wydłużyć moment wejścia w życie ustawy o fundacji rodzinnej.

Umożliwienie opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek podatnikom, których udziałowcami, akcjonariuszami lub współnikami są fundacje rodzinne oraz ich beneficjenci i fundatorzy, w tym fundacje rodzinne utworzone na podstawie przepisów innego państwa członkowskiego UE, wiązałoby się z poszerzeniem spectrum transakcji transgranicznych z udziałem podatników ryczałtu od dochodów spółek, które to spectrum celowo zostało znacznie ograniczone. W tym aspekcie warto również odnotować, że Estonia, w której model opodatkowania oparty na dystrybucji zysku jest powszechnym systemem opodatkowania dochodów osób prawnych, jest uprawniona do stosowania Dyrektyw UE z zakresu prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki obowiązującego w Estonii modelu opodatkowania³. Dla prawidłowego stosowania przepisów UE, biorąc pod uwagę cel w jakim zostały one ustanowione, konieczne może być uwzględnienie specyfiki modelu opodatkowania opartego na dystrybucji zysku. W związku z powyższym, należałoby rozważyć potrzebę rozpoczęcia procesu renegocjacji dużej części podatkowych Dyrektyw UE.

Podkreślenia wymaga również fakt, iż aktualnie zarówno na forum UE jak i OECD trwają zaawansowane prace nad reformą opodatkowania dochodów przedsiębiorstw międzynarodowych, tzw. projekt BEPS 2.0⁴, a na forum UE

² Druk sejmowy nr 2798, dalej jako: ustawa o fundacji rodzinnej.

³ Przykładowo można wskazać na art. 11 ust. 4 Dyrektywy Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dz.U.UE.L.2016.193.1.

⁴ <https://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2022/12/12/international-taxation-council-reaches-agreement-on-a-minimum-level-of-taxation-for-largest-corporations/>

w ostatnim czasie wznowiono dyskusję oraz prace nad koncepcją BEFIT⁵. Prace prowadzone w ramach ww. projektów jedynie częściowo uwzględniają specyfikę modeli opodatkowania dochodów osób prawnych, które oparte są na dystrybucji zysków, a ich wyniki i finalny kształt regulacji, mogą mieć istotny wpływ na polskie przepisy o ryczałcie od dochodów spółek. Mając na względzie powyższe, w ocenie Ministerstwa Finansów, uzasadnione jest odroczenie prac nad rozszerzeniem ryczałtu od dochodów spółek co najmniej do momentu zakończenia wskazanych wyżej prac na forum międzynarodowym..

Końcowo pragniemy zwrócić uwagę, że ryczałt od dochodów spółek jest aktualnie w początkowej fazie rozwoju. Połączenie tej nowej oraz innowacyjnej koncepcji opodatkowania dochodów z całkowicie nową dla polskiego porządku prawnego instytucją, jaką jest fundacja rodzinna, rodzi ryzyko występowania wątpliwości interpretacyjnych oraz praktycznych problemów, w tym ryzyko unikania opodatkowania. W konsekwencji powyższe mogłoby negatywnie wpłynąć zarówno na ocenę oraz odbiór nowo powstałej instytucji fundacji rodzinnej jak i ryczałtu od dochodów spółek. Trudne do oszacowania na obecnym etapie są również skutki budżetowe zaproponowanego przez Rzecznika MŚP rozwiązania. W tym aspekcie należy zwrócić uwagę, że zarówno spółka opodatkowana ryczałtem jak i fundacja rodzinna jest obowiązana do zapłaty podatku w momencie dystrybucji, a nie w momencie uzyskania przychodu.

Mając powyższe na względzie, podjęto decyzję o nieuwzględnieniu Pana propozycji. Jednocześnie dostrzegając liczne głosy w tej sprawie, nie wykluczamy podjęcia działań w tym zakresie w przyszłości.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Artur Soboń
Sekretarz Stanu

⁵ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/13463-Business-in-Europe-Framework-for-Income-Taxation-BEFIT-en>