



PREZYDENT RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Karol Nawrocki

Warszawa, dnia 27 listopada 2025 r.

Sejm
Rzeczypospolitej Polskiej

Wniosek

Na podstawie art. 122 ust. 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. **odmawiam podpisania ustawy z dnia 17 października 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.**

W dniu 7 listopada 2025 r. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, na podstawie art. 122 ust. 1 Konstytucji RP, przedstawił mi do podpisu ustawę z dnia 17 października 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej również jako: „ustawa z dnia 17 października 2025 r.”, „nowelizacja z dnia 17 października 2025 r.” lub „kwestionowana ustawa”).

Projekt ustawy wpłynął do Sejmu jako przedłożenie rządowe w dniu 1 października 2025 r. (druk sejmowy nr 1753). W dniu 2 października 2025 r. projekt został skierowany do pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu. W trakcie pierwszego czytania, które odbyło się 9 października 2025 r., Sejm nie przyjął wniosku o odrzucenie projektu i skierował go do Komisji Finansów Publicznych. Komisja Finansów Publicznych, po rozpatrzeniu projektu na posiedzeniu w dniu 14 października 2025 r., wniosła o jego uchwalenie przez Sejm w brzmieniu zaproponowanym w sprawozdaniu (druk sejmowy nr 1801).

Sejm uchwalił ustawę na 43. posiedzeniu w dniu 17 października 2025 r. W głosowaniu podczas trzeciego czytania wzięło udział 435 posłów. Za przyjęciem ustawy opowiedziało się 233 posłów, 199 posłów głosowało przeciw, 3 posłów wstrzymało się od głosu.

Senat, po rozpatrzeniu ustawy na posiedzeniu w dniu 6 listopada 2025 r., przyjął jej tekst bez poprawek.

Zgodnie z deklaracją projektodawcy ustawa stanowi: „odpowiedź na zidentyfikowane mechanizmy wykorzystywania instytucji fundacji rodzinnej niezgodnie z celem ustawy o fundacji rodzinnej” [uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, druk sejmowy nr 1753, s. 1, dalej jako: uzasadnienie do projektu nowelizacji, nr 1753]. Założeniem leżącym u podstaw przyjętych regulacji było: „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” [tamże]. W ocenie Rady Ministrów 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. Z informacji zawartych w uzasadnieniu do projektu kwestionowanej ustawy wynika, że wbrew intencji ustawodawcy do takich działań wykorzystywana jest instytucja fundacji rodzinnej. Działania podatników polegają na tworzeniu sztucznych struktur w celu obiegu środków (w tym wypłat dywidendy) pomiędzy fundacją rodzinną a jej fundatorem, beneficjentami i ich podmiotami powiązanymi. W treści uzasadnienia wskazano również, iż zidentyfikowano nadto sytuacje, w których wniesienie do fundacji rodzinnej majątku następuje jedynie w celu jego zbycia za pośrednictwem preferencyjnie opodatkowanego podmiotu.

Deklarowanym celem kwestionowanej ustawy jest uniemożliwienie takich praktyk poprzez ograniczenie zakresu zwolnienia fundacji rodzinnej od podatku dochodowego od osób prawnych oraz modyfikację pojęcia tzw. ukrytych zysków fundacji rodzinnej w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z treścią nowelizacji zwolnienie fundacji rodzinnej od podatku dochodowego od osób prawnych nie ma zastosowania do:

- 1) podatku od dochodów zagranicznej jednostki kontrolowanej;

- 2) podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków;
- 3) osiąganych przez fundację rodzinną przychodów z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest:
 - a) 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,
 - b) budynek, lokal lub ich część, inne niż określone powyżej, przeznaczone do całodobowego zakwaterowania;
- 4) osiąganych przez fundację rodzinną przychodów ze zbycia mienia wniesionego do fundacji rodzinnej lub przekazanego nieodpłatnie fundacji rodzinnej, bądź nabytego przez fundację rodzinną od podmiotu powiązanego z fundacją rodzinną- jeżeli zbycie to nastąpiło przed upływem 36 miesięcy, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło to wniesienie, przekazanie lub nabycie;
- 5) osiąganych przez fundację rodzinną przychodów z udziału w spółce niebędącej osobą prawną lub w innym niż spółka niebędąca osobą prawną podmiocie, którego przychody, koszty, dochody lub straty są traktowane jako, odpowiednio, osiągnięte lub poniesione przez fundację rodzinną.

Kwestionowana ustawa modyfikuje również pojęcie tzw. ukrytych zysków fundacji rodzinnej. W myśl znowelizowanych przepisów przez świadczenia w postaci ukrytych zysków rozumie się także:

- a) pożyczkę udzieloną przez fundację rodzinną beneficjentowi, fundatorowi lub osobie fizycznej będącej podmiotem powiązanym 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 za ten rok podatkowy;
- b) 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;

- c) wartość umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne należności z tytułu pożyczki udzielonej przez fundację rodzinną beneficjentowi, fundatorowi lub podmiotowi powiązanemu z beneficjentem, fundatorem lub fundacją rodzinną.

Odmowę podpisania ustawy motywuję następującymi względami.

Instytucja fundacji rodzinnej została wprowadzona do polskiego systemu prawnego w drodze ustawy z dnia 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. poz. 326, z późn. zm.). Celem tego aktu było: „kompleksowe wzmocnienie narzędzi prawnych do przeprowadzenia procesów sukcesyjnych poprzez dodanie do systemu prawa instytucji służącej do gromadzenia rodzinnego majątku, pozwalającego na zatrzymanie kapitału w kraju na wiele pokoleń oraz zwiększenie potencjału krajowych inwestycji. Fundacja rodzinna ma minimalizować ryzyko nieudanej sukcesji i gwarantować kontynuację działalności biznesowej. Przekazanie majątku, w tym firmy rodzinnej, fundacji rodzinnej ma chronić go przed podziałem, umożliwić jego pomnażanie, a więc także czerpanie z niego korzyści, które będzie można przeznaczyć na pokrycie kosztów utrzymania osób wskazanych przez fundatora. Kluczowe jest bowiem zapewnienie ciągłości przedsiębiorstwa prywatnego, w szczególności dla celów zabezpieczenia rodziny. Istotne jest przy tym, aby fundacja rodzinna była w stanie zaspokajać potrzeby beneficjentów, którzy co do zasady będą członkami rodziny. Mogą to być jednak również inne osoby” [uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o fundacji rodzinnej, druk sejmowy nr 2798, Sejm IX kadencji]. Warto również podkreślić, że ustawa o fundacji rodzinnej stanowiła odpowiedź ustawodawcy na postulaty zgłaszane przez przedstawicieli środowiska przedsiębiorstw rodzinnych, którzy wnosili o wprowadzenie do polskiego systemu prawnego nowej instytucji ułatwiającej wielopokoleniową sukcesję oraz pozwalającej pogodzić interesy związane z działalnością gospodarczą i interesy prywatne.

W myśl obowiązujących przepisów fundacja rodzinna jest osobą prawną utworzoną w celu gromadzenia mienia, zarządzania nim w interesie beneficjentów oraz spełniania świadczeń na rzecz beneficjentów. Podstawowym celem tej instytucji jest ochrona składników majątkowych do niej wniesionych oraz ochrona beneficjentów, czyli osób bliskich fundatorowi, niezależnie od stopnia pokrewieństwa [zob. K. Karpiuk, Komentarz do art. 2, w: K. Karpiuk, M. Miśkiewicz, J. Pawłowski, P. Woźniakiewicz, *Fundacja rodzinna. Ujęcie prawne i podatkowe. Komentarz*, Warszawa 2025, s. 23.] Określenie szczegółowego celu fundacji rodzinnej ustawodawca pozostawił fundatorowi, który dokonuje tego w jej statucie. Zgodnie z założeniami, jakie legły u podstaw uchwalenia ustawy o fundacjach rodzinnych, fundacje te, jako podmioty nabywające osobowość prawną z chwilą wpisu do rejestru fundacji rodzinnych,

podlegają zasadom opodatkowania dochodów osób prawnych. Jednocześnie jednak wprowadzono w odniesieniu do nich nowe zwolnienie podatkowe o charakterze podmiotowym [art. 6 ust. 1 pkt 25 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2025 r. poz. 278]. Zwolnienie to nie ma charakteru pełnego bowiem nie znajduje zastosowania do:

- a) podatku od przychodów ze źródła trwałego będącego budynkiem,
- b) podatku od przekazanego lub postawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio świadczenia, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy o fundacji rodzinnej, mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej oraz świadczenia w postaci ukrytych zysków,
- c) podatku od przychodów z działalności gospodarczej fundacji rodzinnej wykraczającej poza zakres tzw. dozwolonej działalności gospodarczej,
- d) podatku od przychodów fundacji rodzinnej osiągniętych z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, której przedmiotem jest przedsiębiorstwo, zorganizowana część przedsiębiorstwa lub składniki majątku służące prowadzeniu działalności przez beneficjenta, fundatora lub podmiot powiązany z fundacją rodzinną, beneficjentem lub fundatorem.

Przepisy ustawy o fundacji rodzinnej weszły w życie z dniem 22 maja 2023 r. Przepis art. 143 tej ustawy nałożył na Radę Ministrów obowiązek dokonania przeglądu funkcjonowania przepisów ustawy o fundacji rodzinnej i przedłożenia Sejmowi i Senatowi informacji o skutkach ich obowiązywania wraz z propozycjami zmian. Rada Ministrów powinna wykonać ten obowiązek po upływie 3 lat od dnia wejścia w życie ustawy o fundacji rodzinnej, czyli do 22 maja 2026 r.

Instytucja fundacji rodzinnej została wprowadzona w Polsce niespełna trzy lata temu jako narzędzie służące kumulowaniu majątku rodzinnego i zapewnieniu stabilnego, wielopokoleniowego planowania sukcesyjnego. Jest to rozwiązanie od dawna funkcjonujące i ugruntowane w wielu krajach europejskich gdzie od lat wspiera ochronę majątku rodzinnego, umożliwia efektywne zarządzanie aktywami i sprzyja pozostawaniu kapitału w kraju. Fundamentalną cechą tej instytucji, zarówno w państwach, z których czerpano inspiracje, jak i w Polsce, jest stabilność i przewidywalność jej podstaw prawnych.

W mojej opinii brak jest uzasadnienia dla dokonywania daleko idących zmian w zasadach opodatkowania dochodów fundacji rodzinnej przed upływem tego terminu. Za słusznością powyższego twierdzenia przemawiają następujące argumenty. Po pierwsze, tak

krótki okres od wejścia w życie ustawy uniemożliwia dokonanie realnej, opartej na danych oceny funkcjonowania fundacji rodzinnych oraz ich wpływu na gospodarkę i system podatkowy. Po drugie, zbyt szybkie i niespodziewane zmiany godzą w zasadę pewności prawa i podważają zaufanie przedsiębiorców do państwa. Po trzecie, modyfikacje konstrukcji podatkowych wprowadzonych zaledwie kilka lat wcześniej mogą zniechęcać rodziny przedsiębiorców do korzystania z tej formy ochrony majątku, obniżając konkurencyjność polskich regulacji w porównaniu z innymi krajami, w których stabilność ram prawnych fundacji rodzinnych pozostaje jednym z kluczowych czynników zachęcających do ich zakładania.

Tym samym proponowane zmiany, wprowadzane zbyt szybko i bez dostatecznego uzasadnienia, stanowią poważne zagrożenie dla funkcjonalności i atrakcyjności fundacji rodzinne jako instytucji, która miała wspierać akumulację krajowego kapitału. Z tych względów wymagają one weta.

Szczegółowe zarzuty wobec tej ustawy.

Po pierwsze, ustawodawca dopuścił działania fundacji rodzinnych polegające na zbywaniu aktywów wniesionych do niej przez fundatora oraz najmie krótkoterminowym. Nie wprowadził również żadnych ograniczeń dotyczących udziału fundacji rodzinnych w spółkach transparentnych podatkowo. Już na etapie tworzenia podstaw prawnych do funkcjonowania tej instytucji było zatem oczywiste, że fundacje rodzinne będą dokonywać tego rodzaju czynności.

Po drugie, projektodawca nie wyjaśnił dokładnie na czym polegają przypadki „agresywnej optymalizacji podatkowej” z wykorzystaniem konstrukcji fundacji rodzinnej poprzestając na stwierdzeniu, że niedopuszczalne jest: „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” [zob. uzasadnienie do projektu nowelizacji, m 1753, s. 2]. Zdaniem Rady Ministrów przepisy regulujące opodatkowanie fundacji rodzinnych nie powinny również unicestwiać mechanizmu przeciwdziałającego zjawisku unikania opodatkowania podatkiem dochodowym w Polsce poprzez lokowanie aktywów do spółek zależnych zlokalizowanych w jurysdykcjach o preferencyjnym systemie opodatkowania. Wprowadzane zmiany mają nadto 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" [tamże, s. 3].

W mojej opinii, zarówno na etapie projektowania jak i uchwalania kwestionowanej ustawy nie wykazano, że wskazane działania noszą znamiona „agresywnej optymalizacji podatkowej”, stanowiąc tym samym nadużycie przepisów normujących tę instytucję. Uzasadnienie tej tezy wydaje się o tyle konieczne, że zarówno Szef Krajowej Administracji Skarbowej jak i Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania nie identyfikują cech unikania opodatkowania w działaniach polegających na przykład na zbyciu składników majątkowych wniesionych do fundacji rodzinnej. To z kolei oznacza, że wbrew poczynionym deklaracjom zasadniczym celem kwestionowanej ustawy nie jest dążenie do pełniejszej realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej, wywodzonej z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, lecz zwiększenie wpływów podatkowych poprzez arbitralne ograniczenie zakresu zwolnienia przysługującego fundacjom rodzinnym.

W tym kontekście uwagę zwraca pojawiająca się w debacie eksperckiej opinia, zgodnie z którą zniesienie zwolnienia podatkowego w proponowanym kształcie może w praktyce uczynić fundacje rodzinne mało atrakcyjnymi jako instrumenty służące typowej działalności inwestycyjnej. Podkreśla się, że inwestowanie z natury wiąże się z nieprzewidywalnością i koniecznością bieżącego reagowania na zmieniające się warunki rynkowe. Jeżeli w danym momencie pojawia się korzystna okazja inwestycyjna lub możliwość ograniczenia ryzyka poprzez przeniesienie aktywów do bezpieczniejszych instrumentów, fundacja powinna mieć swobodę skorzystania z takiej opcji bez ponoszenia dotkliwych konsekwencji podatkowych. Eksperci zaznaczają również, że do fundacji rodzinnej wnoszone są nie tylko przedsiębiorstwa rodzinne, lecz także różnego rodzaju aktywa kapitałowe, co tym bardziej uzasadnia potrzebę utrzymania rozwiązań wspierających elastyczne i efektywne zarządzanie majątkiem w jej ramach.

W ocenie ekspertów wątpliwości budzi również opodatkowanie fundacji podatkiem od zagranicznych jednostek kontrolowanych. Celem przepisów o podatku od zagranicznych jednostek kontrolowanych jest zapobieganie przenoszeniu dochodów do jurysdykcji o niskim efektywnym poziomie opodatkowania. W związku z tym wyrażane jest stanowisko, że opodatkowanie tym podatkiem fundacji rodzinnych nie powinno obejmować takich dochodów, które gdyby były osiągnięte bezpośrednio przez fundację rodzinną, mogłyby korzystać ze zwolnienia z opodatkowania. W takim przypadku, wykorzystanie zagranicznej jednostki nie

powinno bowiem prowadzić do uszczerbku finansowego po stronie Skarbu Państwa. Trzeba nadto zauważyć, że dotychczas fundacje rodzinne były postrzegane jako korzystne narzędzie do zarządzania portfelem mieszkań i nieruchomości komercyjnych. Wyłączenie z zakresu obowiązującego zwolnienia dochodów z najmu i dzierżawy o charakterze komercyjnym, w tym tzw. najmu krótkoterminowego, znacząco wpłynie na funkcjonowanie fundacji rodzinnych, co należy ocenić jako zmianę wykraczającą poza cel nowelizacji, jakim jest „uszczelnienie” przepisów podatkowych w celu zapobiegania unikania opodatkowania. Prowadzenie działalności w tym zakresie *per se* nie stanowi bowiem unikania opodatkowania.

Należy również podkreślić, że rząd nie zdołał określić skali problemów wynikających z tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej przy wykorzystaniu instytucji fundacji rodzinnej, ani oszacować wielkości uszczerbku w dochodach budżetowych z tego tytułu. Z treści uzasadnienia do projektu kwestionowanej ustawy wynika, że w celu oszacowania skutków finansowych projektowanych rozwiązań wykorzystano dane wykazane w deklaracji CIT-8FR za 2024 r. w zakresie dochodów zwolnionych. I tak, dochody te wyniosły odpowiednio:

- a) dochody z tytułu zbycia mienia - 0,5 mld zł;
- b) dochody z tytułu przystępowania i uczestnictwa w spółkach handlowych, funduszach inwestycyjnych, spółdzielniach oraz podmiotach o podobnym charakterze - 8,1 mld zł;
- c) dochody z tytułu najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie - 0,1 mld zł.

Projektodawca przyjął założenie, że wyłączenie z zakresu obowiązującego zwolnienia dochodów ze zbycia mienia, z przystępowania lub uczestnictwa w podmiotach transparentnych oraz z najmu krótkoterminowego wpłynie na ograniczenie wyżej wymienionych dochodów zwolnionych o około 10% [zob. Ocena skutków regulacji do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, 25 września 2025 r., Nr w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów UD293, s. 4]. Resort finansów nie przedstawił jednak żadnych konkretnych wyliczeń, w oparciu o które przyjęto powyższe założenie. W piśmie z dnia 16 września 2025 r. Zastępca Koordynatora Oceny Skutków Regulacji rekomendowała uzupełnienie oceny skutków regulacji o: dane ilustrujące skalę rozwiązywanych problemów, wskazanie i omówienie podobnych rozwiązań stosowanych w innych krajach, sposób oddziaływania na Krajową Administrację Skarbową oraz wpływ na obowiązki i procedury rozliczania podatków przez fundacje rodzinne [zob. pismo z dnia 16 września 2025 r. Zastępcy Koordynatora Oceny Skutków Regulacji Anny Lewickiej, nr KOSR.0610.299.2025]. W odpowiedzi na powołane pismo resort finansów wskazał,

co następuje: „W naszej ocenie, OSR w stopniu wystarczającym i wpłsuJącym się w syntetyczność formy tego dokumentu, opisuje zidentyfikowane zjawiska związane z agresywną optymalizacją podatkową, zarówno pod względem ich charakteru, jak i negatywnego skutku. Wskazuje się istniejące mechanizmy agresywnego unikania opodatkowania oraz ich negatywny wpływ na szczelność systemu podatkowego i wizerunek instytucji fundacji rodzinnej. Podkreśla się także skrajny rozdzźwięk pomiędzy tego rodzaju działaniami, a aksjologicznym uzasadnieniem wprowadzenia instytucji fundacji rodzinnych do polskiego porządku prawnego oraz przyznanymi preferencyjnymi zasadami opodatkowania. Należy zauważyć, że każda forma agresywnej optymalizacji podatkowej podważa zasady sprawiedliwości podatkowej, zaburza warunki konkurencji na rynku oraz osłabia zaufanie obywateli do systemu finansów publicznych. W przypadku fundacji rodzinnych, co zawarto w OSR, dochodzi ponadto do nadużycia i zupełnego zanegowania idei stojącej za tą instytucją. Z tego względu uznajemy, że przedstawiona w OSR analiza jest wystarczająca do właściwej oceny potrzeby interwencji legislacyjnej" [pismo Ministerstwa Finansów, Departament Podatków Dochodowych, z dnia 22 września 2025 r., DD6.8200.10.2025]. W konsekwencji ocena skutków regulacji nie została uzupełniona o określenie skali zjawisk stanowiących tzw. agresywną optymalizację podatkową ani o wskazanie źródeł danych oraz wyliczeń dotyczących szacowanych skutków projektowanych regulacji. Należy się zatem zgodzić z opinią, że projektodawca nie rozpoznał dostatecznie skali zjawiska nadużywania instytucji fundacji rodzinnych w celu osiągnięcia korzyści podatkowych. Rada Ministrów nie jest również w stanie określić jaka jest wielkość rzekomego ubytku dochodów podatkowych z tego tytułu.

Kolejny argument za odmową podpisania ustawy z dnia 17 października 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika z braku wyjaśnienia w treści uzasadnienia do projektu tego aktu, czy i jakie alternatywne środki mogłyby zostać zastosowane aby zrealizować założony przez projektodawcę cel. W szczególności nie wyjaśniono, czy wystarczającym narzędziem przeciwdziałania wykorzystywaniu instytucji fundacji rodzinnych dla celów podatkowych nie mogłaby być ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania oraz czy Krajowa Administracja Skarbowa prowadziła lub prowadzi postępowania podatkowe w przedmiocie zastosowania ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w przypadkach, w których dla korzyści podatkowych wykorzystano instytucję fundacji rodzinnej. Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest instytucją prawną, za pomocą której ustawodawca wyznaczył granicę między akceptowaną optymalizacją

podatkową a nieakceptowanym unikaniem opodatkowania, czyli właśnie „agresywną optymalizacją podatkową”. Zgodnie z treścią przepisu stanowiącego jej normatywny wyraz czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). W takiej sytuacji skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej, przy czym za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania danej czynności skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano [art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2025, poz. 111, z późn. zm.]. Przy zastosowaniu klauzuli skutki podatkowe dokonania danej czynności mogą być zatem określone albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiegokolwiek skuteczności na gruncie prawa podatkowego, albo też ich reklasyfikację. Skoro w obowiązującym stanie prawnym organy podatkowe dysponują instrumentami służącymi przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania i nie zostało wykazane, że instrumenty te są niewystarczające, zasadność wprowadzenia rozwiązań przyjętych w kwestionowanej ustawie budzi poważne wątpliwości.

Decyzja o odmowie podpisania ustawy z dnia 17 października 2025 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika również stąd, że akt ten został przyjęty w trybie pospiesznego i niepozwalającego na pogłębioną refleksję procesu legislacyjnego. Po pierwsze, w odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie, tzw. pre-konsultacje publiczne. Po drugie, Minister Finansów i Gospodarki wyznaczył krótki, zaledwie 14-dniowy termin na przedstawienie uwag do projektu wskazując, że: „[w]yznaczenie ww. terminu podyktowane jest pilnym charakterem projektowanych zmian, związanych z koniecznością szybkiego przeciwdziałania trwającym praktykom agresywnego unikania opodatkowania oraz nieznaczną objętością projektu ustawy” [pismo Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 29 sierpnia 2025 r., D06.8200.10.2025].

Brak zapewnienia odpowiednio długiego czasu na konsultacje społeczne projektu ustawy miał bezpośredni wpływ na ograniczenie możliwości realnego wypowiedzenia się przez

zainteresowane podmioty. Jak wskazują organizacje uczestniczące w procesie opiniowania, niezwykle krótki termin przewidziany na przedstawienie uwag uniemożliwił zarówno szerokie, jak i merytorycznie pogłębione odniesienie się do projektowanych rozwiązań. Podkreślano, że czas ten był niewystarczający do przeprowadzenia rzetelnej analizy zmian - szczególnie tych o znaczeniu gospodarczym i podatkowym - co rodzi uzasadnione obawy o naruszenie standardów dialogu społecznego, wynikających z zasad poprawnej legislacji oraz konstytucyjnej zasady zaufania obywateli do państwa.

Zgłaszane przez Pracodawców RP czy Fundację Firmy Rodzinne zastrzeżenia potwierdzają, że proces konsultacji nie umożliwił pełnego udziału wszystkich zainteresowanych środowisk, w tym podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, rodzinnych fundacji majątkowych czy ekspertów prawa podatkowego. Wskazane podmioty podnosiły, iż tak ograniczony czas uniemożliwił przedstawienie kompleksowej oceny wpływu projektowanych regulacji na praktykę funkcjonowania fundacji rodzinnych oraz na stabilność otoczenia prawno-podatkowego.

Dodatkowo przebieg prac parlamentarnych - zarówno w Sejmie, jak i w Senacie - nie pozwala na uznanie, że projektowane zmiany zostały pogłębione i wszechstronnie przeanalizowane. Tempo procedowania ustawy oraz brak przestrzeni na merytoryczną debatę wskazują, iż ustawodawca nie dał gwarancji należytego rozważenia skutków gospodarczych, społecznych i prawnych proponowanej nowelizacji. W konsekwencji budzi to poważne wątpliwości co do zachowania standardów dobrej legislacji oraz respektowania zasad konsultacji publicznych, które w przypadku zmian podatkowych mają szczególne znaczenie.

Oceniając zasadność proponowanych rozwiązań, muszę podkreślić, że instytucja fundacji rodzinnej funkcjonuje w polskim porządku prawnym zaledwie od ponad dwóch lat i od początku była projektowana jako narzędzie do długoterminowego planowania sukcesyjnego. Jej skuteczność, a przede wszystkim zaufanie przedsiębiorców do tej instytucji, są bezpośrednio uzależnione od stabilności oraz przewidywalności regulacji prawno-podatkowych. W mojej ocenie wprowadzanie tak istotnych zmian w tak krótkim czasie od wejścia w życie ustawy o fundacji rodzinnej może nie tylko osłabić to zaufanie, ale również podważyć sens korzystania z tego instrumentu przez podmioty, które działają w pełnej zgodzie z intencją ustawodawcy.

Mam również poważne obawy, że niektóre z projektowanych regulacji - ze względu na ich ogólny i szeroki charakter - mogą dotknąć nie tylko tych fundacji, które próbują wykorzystywać przepisy wyłącznie do celów optymalizacji podatkowej, lecz także podmioty,

które stosują fundacje rodzinne zgodnie z ich pierwotnym przeznaczeniem, realizując typowe strategie zarządzania majątkiem i ochrony wielopokoleniowego dorobku. Takie ryzyko przeczy logice i celom, dla których instytucja ta została wprowadzona, i w mojej ocenie powinno być bardzo poważnie brane pod uwagę przy ocenie zasadności zmian.

Z powyższych względów wyrażam przekonanie, że Wysoka Izba, dokonując powtórnie oceny przyjętych w zakwestionowanej ustawie rozwiązań, podzieli moje wątpliwości oraz uwzględni wskazane zastrzeżenia.

Karol Nawrocki