

Planowanie sukcesyjne działalności gospodarczej a podatek dochodowy od osób fizycznych

Business succession planning and personal income tax

dr Miłosz Kłosowiak

Doktor nauk prawnych, ORCID: 0000-0002-2037-3280

Streszczenie

W Europie Środkowej nadchodzi moment sukcesji firm rodzinnych. Przed wprowadzeniem rozwiązań ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej¹ śmierć przedsiębiorcy oznaczała ustanie bytu prawnego przedsiębiorstwa, wygasły decyzje administracyjne oraz numer identyfikacji podatkowej (NIP). Po wejściu w życie wspomnianej ustawy przedsiębiorstwo w spadku uzyskało status podatnika, a ponadto przejmuje ono NIP zmarłego przedsiębiorcy. W momencie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego nie następuje przeniesienie praw na spadkobierców z mocy prawa, co można uznać za wadę. Nie zostało też rozstrzygnięte, jak dokonać podziału przedsiębiorstwa między spadkobierców. Rozwiązaniem tych problemów może być projekt ustawy o fundacji rodzinnej².

Słowa kluczowe: prawo finansowe, sukcesja, firma rodzinna, zarząd sukcesyjny, fundacja rodzinna.

Abstract

The moment of succession in family businesses is approaching. Before the introduction of the Act on succession management, the death of the entrepreneur caused numerous difficulties. After the introduction of the Act, the inherited enterprise obtained the status of a taxpayer. The Tax Identification Number given to the entrepreneur is transferred to the company in bequest. At the time of expiry of the succession board, the rights are not transferred to the heirs by operation of law. Pursuant to the regulations on succession management, the problem of how to divide the enterprise between the heirs has not been resolved. The draft law on the family foundation may be an answer to this problem.

Keywords: financial law, succession, family business, succession management board, family foundation.

1. WPROWADZENIE

W Europie Środkowej, z powodu gospodarczych transformacji, nadchodzi krytyczny moment w działalności wielu przedsiębiorstw rodzinnych – po 30 latach funkcjonowania na rynku wchodzi w fazę sukcesji³.

Jest to także problem zauważany na poziomie Unii Europejskiej. Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny⁴ już w 2007 r. zwracał uwagę na to wyzwanie – wskazywał, że należy promować sukcesję firm rodzinnych⁵. Z badań Komitetu wynika, że około jedna trzecia europejskich przedsiębiorców to właściciele firm rodzinnych, którzy odejdą z nich w ciągu najbliższych 10 lat⁶. Oznacza to, że na poziomie UE prawie 690 tys. przedsiębiorstw, w których zatrudnionych jest 2,8 mln osób, znajdzie się w procesie transformacji międzypokoleniowej. W opinii wydanej w 2016 r. Komitet zaznaczył, że kompleksowe planowanie sukcesji stanowi ważne działanie na rzecz firm rodzinnych, zważywszy na fakt, że w wyniku niepowodzenia tego procesu likwiduje się rocznie 150 tys. firm, wskutek czego liczba miejsc pracy na rynku zmniejsza się o 600 tys.⁷

Przedstawione dane ekonomiczne warto uzupełnić o badanie prowadzone wśród polskich przedsiębiorców rodzin-

nych. Badania zostały przeprowadzone przez Instytut Biznesu Rodzinnego, a wynika z nich, że zaledwie 8,1% potencjalnych następców byłoby skłonnych kontynuować działalność gospodarczą założoną przez rodziców⁸. Rezultaty tych badań wskazują, że interwencja ustawodawcy, stanowiąca w głównej mierze ochronę przed rozdrobnieniem firm rodzinnych, stała się nieodzowna.

Pierwszym krokiem podjętym przez polskiego ustawodawcę, mającym na celu ułatwienie sukcesji międzypokoleniowej działalności gospodarczej, było uchwalenie ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. Miała ona stworzyć warunki do płynnego przejęcia przedsiębiorstwa w spadku przez następców prawnych⁹. Celami, jakie można przypisać tej ustawie, było wspieranie krajowego kapitału, ochrona kontrahentów przedsiębiorcy, jak i ochrona jego pracowników¹⁰. Drugim krokiem, podejmowanym obecnie, jest procedowany projekt ustawy o fundacji rodzinnej, który jest po konsultacjach publicznych, opiniowaniu i uzgodnieniach międzyresortowych, sporządzone zostały też odpowiedzi na uwagi zgłaszane w ich toku. Odbyły się także konsultacje uzgodnieniowe¹¹.

Istotą wskazanych zmian, oprócz przeciwdziałania rozdrobnieniu działalności gospodarczej, jest również to, aby planowana sukcesja nie musiała się wiązać z korzystaniem z zagranicznych instrumentów prawnych i nie prowadziła przez to do eksportu kapitału. Celem, który powinien także przyświecać wprowadzaniem zmianom legislacyjnym, jest dążenie, aby przedsiębiorcy, którzy zdecydowali się wykorzystać zagraniczne instrumenty prawne do zapewnienia sukcesji międzypokoleniowej, zdecydowali się na wybór wprowadzonych do polskiego porządku prawnego rozwiązań.

Problemem badawczym poruszonym w artykule jest ocena, w jakim stopniu działania podejmowane przez polskiego ustawodawcę odpowiadają na kwestię braku sukcesji międzypokoleniowej działalności gospodarczej w ramach przedsiębiorstw rodzinnych lub też wykorzystywania do sukcesji instrumentów prawnych w innych państwach. W pracy wykorzystano metodę formalno-dogmatyczną, polegającą na analizie aktów prawnych. Jest to główna metoda stosowana w naukach prawnych. Posłużono się także krytyczną analizą piśmiennictwa.

2. SUKCESJA PODATKOWA PROWADZONEJ DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ NA SPADKOBIERCÓW NA ZASADACH OGÓLNYCH

Przed wprowadzeniem rozwiązań ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. śmierć przedsiębiorcy oznaczała ustanie bytu prawnego przedsiębiorstwa, skutkowało wygaśnięciem decyzji administracyjnych, które mogły być niezbędne do prowadzenia danej działalności gospodarczej, oraz wygaśnięciem umów o pracę i pełnomocnictw. Ponadto dostęp do rachunku bankowego prowadzonego na potrzeby działalności przedsiębiorstwa był utrudniony, a NIP – ze względu na jego osobisty charakter – nie przechodził na następcę prawnego¹². Z punktu widzenia rozwiązań prawno-podatkowych zwłaszcza wygaśnięcie NIP miało daleko idące negatywne skutki dla spadkobierców, takie jak brak możliwości używania danych podatnika na fakturach, paragonach i innych dokumentach¹³. Do czasu wejścia w życie przywołanej ustawy wątpliwości budziły zasady sukcesji w zakresie uprawnień do rozliczania kosztów uzyskania przychodów przez spadkobierców, zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez spadkobierców oraz możliwość złożenia deklaracji za zmarłego przedsiębiorcę, a także odliczanie podatku naliczonego wynikającego z działalności gospodarczej prowadzonej przez spadkodawcę na gruncie przepisów o podatku od towaru i usług¹⁴.

Podstawą prawną sukcesji praw i obowiązków z jednoosobowej działalności gospodarczej na spadkobierców jest art. 97 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁵. W myśl art. 97 § 1 i 2 tej ustawy spadkobiercy podatnika przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy, a jeżeli na podstawie przepisów prawa podatkowego spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek.

Obowiązki niemajątkowe nie przechodzą na spadkobierców¹⁶. Przepis art. 97 § 1 i 2 interpretowany łącznie z treścią art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej¹⁷ nie daje podstawy do

przejęcia przez spadkobierców obowiązku podatkowego ciężącego na spadkodawcy. Jeżeli za życia spadkodawcy powstał obowiązek podatkowy, lecz decyzja ustalająca nie została mu doręczona, to zobowiązanie podatkowe nie będzie mogło już powstać¹⁸. Na spadkobierców przechodzą te obowiązki spadkodawcy, które ciążyły na nim jako na podatniku, i tylko te, które są związane z realizacją obowiązków wynikających z ustaw regulujących kwestie podatków¹⁹. Na mocy art. 97 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej następuje sukcesja m.in. takich praw, jak prawo do nadpłaty, prawo do rozliczenia straty w następnych okresach rozliczeniowych, prawo do ulg, niewykorzystane prawo do rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenie zapłaty podatku²⁰, skorzystanie z „ulgi na złe długi”²¹.

W kwestii rozliczania kosztów uzyskania przychodów organy podatkowe prezentują stanowisko, że jeżeli spadkobiercy nie ponieśli danego rodzaju wydatków, to w konsekwencji nie mają prawa do zaliczania ich do kosztów uzyskania przychodów z tytułu ich zbycia. Jak argumentują organy podatkowe, prawo do zaliczenia wydatków do kosztów uzyskania przychodów powstaje wraz ze zbyciem danych aktywów, a tym samym spadkodawca nie nabył tego prawa i nie może być ono przedmiotem sukcesji. Stanowisko to nie zawsze jednak znajduje aprobatę w orzecznictwie²².

Wątpliwości wiązały się również z zasadami amortyzacji. Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych przez spadkobierców uległy modyfikacji od dnia 1 stycznia 2018 r. Do wskazanej daty wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych określał art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²³. Wartością początkową była wartość rynkowa w momencie dziedziczenia. Na skutek zmian wprowadzonych z dniem 1 stycznia 2018 r.²⁴ ustawodawca wykluczył możliwość zaliczania jako koszty podatkowe odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, które zostały odziedziczone²⁵. Zmiany te zostały jednak uchylone i powrócono do wcześniejszego stanu prawnego, tj. dopuszczono amortyzację przez spadkobierców i przyjęto jako wartość początkową wartość rynkową składników majątku²⁶.

Odrębnie uregulowane jest określanie wartości początkowej przy nabyciu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku²⁷. Wartość początkową środków trwałych wchodzących w skład przedsiębiorstwa, nabytych w drodze spadku, należy określić według wartości rynkowej z dnia nabycia spadku, z tym że łączną wartość początkową środków trwałych stanowi suma ich wartości rynkowej z dnia nabycia spadku, nie wyższa od różnicy między wartością tego przedsiębiorstwa a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi, określoną dla celów podatku od spadków i darowizn²⁸. Innymi słowy, nabyte w drodze spadku środki trwale można wycenić według wartości rynkowej z dnia nabycia spadku, nie wyższej jednak niż ich wartość określona dla celów podatku od spadków i darowizn²⁹.

W interpretacji indywidualnej z dnia 11 grudnia 2012 r. wskazano, że w myśl art. 22g ust. 15 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przy ustalaniu wartości przedsiębiorstwa nabytego w drodze spadku należy się posługiwać metodologią określoną w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³⁰, a w konsekwencji uwzględnić ciężące na tym

przedsiębiorstwie zobowiązania³¹. W sytuacji kiedy spadkobierca nabywa w drodze spadku po zmarłym małżonku udział we współwłasności składników majątkowych, będących uprzednio składnikami majątku wspólnego, nie ma zastosowania przepis art. 22g ust. 15 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Spadkobierca przejmujący po śmierci małżonka do swojej działalności gospodarczej środki trwałe, które były wykorzystywane wcześniej w prowadzonej przez zmarłego małżonka pozarolniczej działalności gospodarczej, winien ustalić wartość początkową tych środków trwałych przyjętą wcześniej przez małżonka oraz kontynuować przyjęte zasady amortyzacji³².

Ponadto inne konsekwencje prawne wywołuje również sytuacja, kiedy nabycie środków trwałych nie następuje w drodze spadku, jak stanowi omawiany przepis, lecz na skutek działu spadku. Z dniem zawarcia umowy działu spadku należy uwzględnić w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wartość udziału we współwłasności tych środków nabytych w wyniku działu spadku, według wartości z dnia umowy o działu spadku³³.

Należy zauważyć, że rozwiązanie dotyczące amortyzacji składników majątku przez spadkobierców jest korzystniejsze niż przewidziane przez ustawę z dnia 5 lipca 2018 r. na potrzeby kontynuacji działalności przez przedsiębiorstwo w spadku. Przedsiębiorstwo w spadku na mocy art. 22g ust. 13a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. kontynuuje zasady amortyzacji spadkodawcy, czyli dokonuje odpisów amortyzacyjnych od wartości historycznej³⁴, spadkobiercy zaś – od wartości rynkowej.

Jak zauważa Adam Mariański, nie jest jasna kwestia złożenia deklaracji w podatku od towarów i usług za zmarłego przedsiębiorcę. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³⁵ nie ma przepisu, który nakładałby na spadkobiercę obowiązek złożenia deklaracji za podatnika, który zmarł. W przypadku jednak kontynuacji prowadzenia działalności gospodarczej przez spadkobierców zgodnie z art. 97 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej przechodzą na nich wszelkie prawa majątkowe i niemajątkowe. W konsekwencji przysługiwać im będzie prawo do złożenia deklaracji za zmarłego podatnika³⁶. Organy podatkowe odmawiają jednak prawa do złożenia deklaracji VAT-7, a argumentują to tym, że przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. nie zawierają podstawy prawnej do takiej czynności, złożenie deklaracji jest zaś prawem osobistym i nie podlega sukcesji³⁷.

Na płaszczyźnie art. 97 Ordynacji podatkowej wątpliwości budzi także to, czy wybór stawki podatkowej 19% przez spadkodawcę może być kontynuowany przez spadkobiercę z mocy prawa, czy też spadkobierca podejmujący działalność gospodarczą powinien złożyć wniosek lub oświadczenie o zastosowaniu tej formy. W orzecznictwie przedstawiono pogląd, że tego prawa nie można uznać za prawo o charakterze osobistym, które ma charakter niezbywalny, co nakierowuje na konkluzję, że prawo to podlega sukcesji³⁸.

3. ZMIANY W ZAKRESIE SUKCESJI DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ OSÓB FIZYCZNYCH WPROWADZONE USTAWĄ Z DNIA 5 LIPCA 2018 R.

Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. ma na celu stworzenie warunków do płynnego przejścia przedsiębiorstwa w spadku

przez następców prawnych. Przedsiębiorstwo w spadku uzyskało status podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych³⁹, a także podatnika innych podatków państwowych⁴⁰. Nastąpiło odłączenie bytu prawnego przedsiębiorstwa od osoby przedsiębiorcy, a w zakresie statusu podatnika ustawodawca zdecydował, że to przedsiębiorstwo w spadku uzyska ten status, nie zaś zarządca sukcesyjny lub spadkobiercy⁴¹. Uzyskanie podmiotowości przez przedsiębiorstwo w spadku pozwala na to, aby wpis w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej był kontynuowany. Także NIP nadany przedsiębiorcy przechodzi na przedsiębiorstwo w spadku, wygasa dopiero z chwilą wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego lub z upływem czasu na jego powołanie⁴².

Na mocy art. 97 § 1a i 1b Ordynacji podatkowej przedsiębiorstwo w spadku wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą⁴³. Dla uniknięcia wątpliwości przepisy wprost wskazują, że przedsiębiorstwo w spadku ma prawo stosować się do indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanych na wniosek przedsiębiorcy przed jego śmiercią (art. 14n § 1 pkt 3 ww. ustawy). Należy zauważyć, że w zakresie podatków i opłat lokalnych przedsiębiorstwo w spadku nie ma statusu podatnika, status ten przyznany jest spadkobiercom⁴⁴.

W ramach określenia statusu przedsiębiorstwa w spadku w podatku dochodowym od osób fizycznych wskazano, że przedsiębiorstwo to będzie posiadało taką samą rezydencję jak zmarły przedsiębiorca⁴⁵. Ponadto zgodnie z art. 7a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. przychody, jakie osiąga przedsiębiorstwo w spadku, klasyfikowane są do źródła pozarolnicza działalność gospodarcza. Na mocy art. 7a ust. 2 tej ustawy powstanie przedsiębiorstwa w spadku nie jest traktowane jako rozpoczęcie działalności gospodarczej.

Kiedy przedstawia się zasady opodatkowania przedsiębiorstwa w spadku, należy także wskazać na art. 21 ust. 1 pkt 125 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., zgodnie z którym zwalnia się z opodatkowania świadczenia w naturze i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane przez przedsiębiorstwo w spadku od zarządcy sukcesyjnego oraz spadkobierców, z wyjątkiem świadczeń otrzymywanych na podstawie stosunku pracy, pracy nakładczej lub działalności wykonywanej osobiście. Na mocy art. 2 ust. 1 pkt 8 przywołanej ustawy wyłączone z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych są wypłaty z zysku dla właścicieli przedsiębiorstwa w spadku, które już wcześniej zostały pomniejszone o należności publicznoprawne. Powodem tego rozwiązania jest fakt, że skoro dochody te zostały już opodatkowane na poziomie przedsiębiorstwa w spadku, to nie jest celowe ponowne opodatkowanie tych dochodów na poziomie właścicieli przedsiębiorstwa⁴⁶.

Ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. wprowadzona została instytucja zarządcy sukcesyjnego przedsiębiorstwa w spadku. Podejmuje on działania we własnym imieniu, lecz na rzecz właścicieli przedsiębiorstwa w spadku⁴⁷. Zarządca sukcesyjny przedsiębiorstwa w spadku może zostać wskazany przez przedsiębiorcę w ramach czynności *mortis causa*, wówczas zarząd sukcesyjny zostanie ustanowiony wraz ze śmiercią przedsiębiorcy⁴⁸. W przypadku braku takiego roz-

porządzenia zarządca sukcesyjny może zostać powołany po śmierci przedsiębiorcy przez małżonka przedsiębiorcy, któremu przysługiwał udział w przedsiębiorstwie, lub też może zostać powołany przez spadkobierców ustawowych albo testamentowych⁴⁹. Zarząd sukcesyjny wygasa co do zasady, gdy z mocy przepisów prawa spadkowego dany spadkobierca nabędzie przedsiębiorstwo w spadku w całości⁵⁰. Zarząd sukcesyjny może także wygasnąć wówczas, gdy zostanie dokonany dział spadku obejmujący przedsiębiorstwo⁵¹.

Należy także zauważyć, że po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego na mocy przepisów ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., bez względu na pokrewieństwo, osoba, która przejmie przedsiębiorstwo w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego, jeśli będzie je prowadzić nadal przez 2 lata⁵², nie będzie obciążona tym podatkiem. Jest to daleko idące, korzystne rozwiązanie, przeciwdziałające likwidacji przedsiębiorstw rodzinnych.

Prowadzenie przedsiębiorstwa rozumiane jest szeroko. Zgodnie z art. 3 ust. 4b przywołanej ustawy warunek będzie spełniony, jeśli przedsiębiorstwo zostanie wniesione jako wkład do spółki, a objęte w zamian udziały lub akcje nie zostaną zbyte przed upływem 2 lat od dnia nabycia własności przedsiębiorstwa lub udziału w nim. Może być to wkład zarówno do spółki kapitałowej, jak i do spółki osobowej oraz spółki cywilnej⁵³.

Art. 97a Ordynacji podatkowej określa krąg podmiotów, które ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku⁵⁴. Zarządca sukcesyjny odpowiada za zobowiązania przedsiębiorstwa w spadku także na zasadach odpowiedzialności podatkowej osób trzecich – na mocy art. 117d tej ustawy. Odpowiedzialność dotyczy zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego tej funkcji. Jest to regulacja analogiczna do rozwiązań art. 116 wspomnianej ustawy, stanowiących o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu spółek kapitałowych. Zarządca sukcesyjny ponosi odpowiedzialność ze swego majątku, gdy egzekucja z majątku przedsiębiorstwa w spadku oraz spadkobierców i zapisobierców lub małżonka przedsiębiorcy okaże się bezskuteczna⁵⁵.

Wadą, jaką można zidentyfikować w ramach instytucji zarządu sukcesyjnego, jest to, że omawiana konstrukcja prawna ma na celu wyłącznie prawne uregulowanie „okresu przejściowego” między śmiercią przedsiębiorcy a dalszym prowadzeniem działalności gospodarczej przez spadkobierców⁵⁶. Nie został rozwiązany problem, jak dokonać podziału przedsiębiorstwa między spadkobierców, spadkobiercy muszą porozumieć się między sobą.

W momencie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego nie następuje przeniesienie praw na spadkobierców z mocy prawa, co można także uznać za wadę tej regulacji. Spadkobiercy w związku z wygaśnięciem zarządu sukcesyjnego mają prawo wniesić o przeniesienie na nich decyzji związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa (np. koncesji) oraz uzgodnić przejęcie dalszego wykonywania zawartych umów zlecenia, jak i dokonać przejęcia zakładu pracy, aby zachować ciągłość zatrudnienia. Oznacza to, że na tym etapie nie występuje sukcesja z mocy prawa.

W zakresie przenoszenia praw z decyzji związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorstwa wydaje się to jednak uzasadnione ze względu na zapewnienie prawidłowego nadzoru państwa nad szczególnie istotnymi rodzajami działalności gospodarczej. W myśl art. 42 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. właściciel przedsiębiorstwa w spadku może złożyć wniosek o przeniesienie decyzji na niego. Wniosek można złożyć w terminie 6 miesięcy od śmierci przedsiębiorcy, jeśli nie został ustanowiony zarząd sukcesyjny, lub w ciągu 6 miesięcy od dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego.

W zbliżony sposób uregulowano przejście praw z decyzji z przedsiębiorcy na przedsiębiorstwo w spadku. Zarządca sukcesyjny ma obowiązek wystąpić o potwierdzenie możliwości wykonania decyzji. Decyzje wygasają, jeśli zarządca sukcesyjny nie wystąpi ze wskazanym wnioskiem w ciągu 3 miesięcy od dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego⁵⁷. W przypadku wystąpienia przez zarządcę sukcesyjnego o taką decyzję organ wydaje kolejną decyzję, w której potwierdza możliwość wykonywania decyzji związanej z przedsiębiorstwem przez zarządcę sukcesyjnego⁵⁸.

A. Mariański, oceniając konstrukcję zarządu sukcesyjnego, wskazuje, że jest to przede wszystkim instytucja na wypadek, kiedy przedsiębiorca za życia nie podejmie działań przygotowujących firmę do sukcesji, np. nie przekształci działalności w spółkę prawa handlowego, co byłoby korzystniejsze⁵⁹. Nie jest to rozwiązanie wystarczające przede wszystkim dlatego, że nie prowadzi do transferu majątku na kolejne pokolenia, a jedynie zabezpiecza funkcjonowanie przedsiębiorstwa w momencie śmierci spadkodawcy. Może uchronić przed rozdrobnieniem majątku spadkodawcy, nie zaś zapewnić najlepsze rozwiązanie dla sukcesji biznesu. W ocenie A. Mariańskiego ustawa ta może wyrządzić nawet szkody, ponieważ pozwoli przyjąć właścicielom firm rodzinnych, że już same rozwiązania zarządzania sukcesyjnego pozwolą na sukcesję ich biznesu i nie muszą podejmować innych działań⁶⁰.

Na mocy regulacji o zarządzie sukcesyjnym nie został rozwiązany problem, jak dokonać podziału przedsiębiorstwa między spadkobierców, aby zachować ciągłość prowadzonej działalności gospodarczej. Z ekonomicznego punktu widzenia rodzi to ryzyko rozdrobnienia majątku, a w konsekwencji likwidacji firmy rodzinnej. Odpowiedzą na te problemy może być projekt ustawy o fundacji rodzinnej. Planowane jest, że jej przepisy wejdą w życie od dnia 1 stycznia 2022 r.

4. PROJEKT USTAWY O FUNDACJI RODZINNEJ

Z perspektywy ekonomicznej fundacja odgrywa rolę stabilizatora kapitału, który powierzany jest określonym beneficjentom, co tym samym zapobiega rozproszaniu majątku⁶¹. Można podać przykłady znanych firm zarządzanych przez fundacje. Takimi firmami są: Rolex, zarządzany przez Hans Wilsdorf Foundation, Lego zarządzane przez holding Kirkbi oraz Lego Foundation, a także Carlsberg, gdyż Jacob Christian Jacobsen, założyciel browaru Carlsberg, przekazał go Królewskiej Duńskiej Akademii Nauk w 1876 r. i od tego momentu Carlsberg jest zarządzany przez fundację⁶².

Obecnie w polskim systemie prawnym możliwe jest utworzenie fundacji na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach⁶³. Fundacja może być ustanowiona

dla realizacji zgodnych z podstawowymi interesami Rzeczypospolitej Polskiej celów społecznie lub gospodarczo użytecznych. W ocenie Andrzeja Kidyby ten warunek wyklucza tworzenie fundacji prywatnych⁶⁴. Oprócz fundacji powołanych na podstawie wskazanej ustawy w polskim porządku prawnym funkcjonują fundacje utworzone na drodze ustawodawczej, których działalność reguluje odrębna ustawa⁶⁵.

Brak fundacji rodzinnych w polskim porządku prawnym spowodował zainteresowanie zagranicznymi fundacjami prywatnymi, w szczególności zakładanymi w Liechtensteinie, Austrii oraz na Malcie⁶⁶.

Przygotowany projekt ustawy o fundacji rodzinnej określa cel takiej fundacji. Stanowi, że jest to zarządzanie posiadaniem majątkiem i zapewnianie jego ochrony oraz spełnianie świadczeń na rzecz wskazanego przez fundatora beneficjenta⁶⁷.

Zgodnie z projektem utworzenie fundacji rodzinnej jest możliwe zarówno w testamencie, jak i za życia fundatora⁶⁸.

Beneficjentem fundacji rodzinnej może być osoba fizyczna lub organizacja pożytku publicznego⁶⁹. Beneficjentem może być także fundator.

Wkład wnoszony przez fundatora do fundacji rodzinnej nie będzie podlegał opodatkowaniu⁷⁰. Fundacja rodzinna, która uzyskuje dochody w trakcie swojego funkcjonowania, podlega opodatkowaniu stawką podatku wynoszącą 19%⁷¹. Beneficjenci fundacji nie zostaną obciążeni podatkiem od spadków i darowizn, jeśli spełniają warunek bliskich relacji rodzinnych (tzw. grupa 0)⁷², pozostałe osoby płacą podatek według stawki 19%, co oznacza, że nie znajduje w tym zakresie zastosowania progresja ani podział na pozostałe grupy przewidziany w tej ustawie⁷³.

Określenie preferencji w podatku od spadków i darowizn na podstawie powiązań fundatora z beneficjentem rodzi trudności, kiedy fundację zakłada kilku fundatorów, zwłaszcza kiedy wniesiony do fundacji majątek ulega przekształceniom, a na potrzeby podatkowe konieczne jest ustalenie, czy świadczenie otrzymywane z fundacji rodzinnej przez beneficjenta pochodzi z wkładu danego fundatora⁷⁴.

W myśl art. 6 omawianego projektu fundacja rodzinna nie może wykonywać działalności gospodarczej w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁷⁵. Projektodawca w przedstawionym uzasadnieniu tej regulacji podkreśla, że fundacja rodzinna nie będzie mogła prowadzić działalności gospodarczej z uwagi na związane z tym ryzyko gospodarcze⁷⁶. Ograniczenie możliwości działania fundacji rodzinnej wyłącznie do roli pasywnego inwestora może zmniejszyć zainteresowanie tą formą prawną i nie w pełni zrealizować cel ustawodawcy, zakładający zaoferowanie firmom rodzinnym skutecznego narzędzia sukcesji międzypokoleniowej.

Podstawową wadą projektowanej konstrukcji fundacji rodzinnej pod względem podatkowym jest brak przyznania zwolnienia partycypacyjnego, z jakiego na mocy prawa Unii Europejskiej korzystają spółki na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych⁷⁷. Rozwiązanie to prowadzi do wielokrotnego opodatkowania – najpierw opodatkowany jest dochód podmiotu, który go uzyskał, i następnie dochód podmiotu, do którego został on wypłacony (np. fundacji rodzinnej będącej udziałowcem danej spółki). Projektodawca rozważa odroczenie opodatkowania dywidendy do momentu wypłaty

świadczenia przez fundację rodzinną na rzecz beneficjentów⁷⁸. Opodatkowanie fundacji rodzinnej dopiero na etapie nabycia świadczeń przez beneficjentów powinno pozwolić na neutralne podatkowo reinwestowanie zysków kapitałowych fundacji.

Projektowane rozwiązania ustawy o fundacji rodzinnej, z uwagi na przyjęte preferencyjne konstrukcje podatkowe (np. brak opodatkowania wnoszonych przez fundatora do fundacji wkładów, brak opodatkowania świadczeń z fundacji dla osób będących w bliskiej relacji rodzinnej z fundatorem), pozwalają stwierdzić, że może być to konstrukcja prawna szeroko wykorzystywana do przeprowadzania sukcesji działalności gospodarczej. Ponadto przyjęcie omawianego rozwiązania legislacyjnego może się przyczynić do rezygnacji z wykorzystywania przez polskich podatników fundacji prywatnych zakładanych w innych państwach. Należy także zauważyć, że planowane jest uzupełnienie projektu o ulgę repolonizacyjną, skierowaną do osób, które chciałyby przenieść kapitał gromadzony w zagranicznych fundacjach lub trustach do polskiej fundacji rodzinnej⁷⁹. Dochód pochodzący z likwidacji zagranicznej fundacji lub trustu nie będzie opodatkowany w Polsce, o ile w ciągu 12 miesięcy zostanie wniesiony do polskiej fundacji rodzinnej⁸⁰.

5. PODSUMOWANIE

Sukcesja jednoosobowych działalności gospodarczych ze względu na ich duży udział w ogólnej liczbie przedsiębiorców ma szczególne znaczenie dla funkcjonowania gospodarki. Istotne są także badania polskiego Instytutu Biznesu Rodzinnego, z których wynika, że zaledwie 8,1% potencjalnych następców jest zainteresowanych kontynuowaniem działalności gospodarczej rodziców. Brak kontynuacji działalności gospodarczej prowadzi do jej rozdrobnienia lub likwidacji, czemu państwo w interesie rozwoju gospodarczego powinno przeciwdziałać.

Obecnie następstwo prawne jednoosobowej działalności gospodarczej może się odbywać na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej lub też zastosowanie może znaleźć instytucja zarządu sukcesyjnego. Ustanowienie zarządu sukcesyjnego może nastąpić na mocy czynności prawnej *mortis causa* lub już po śmierci przedsiębiorcy na mocy decyzji spadkobierców. Nie jest to instytucja, która zapewnia trwałą kontynuację prowadzenia działalności gospodarczej, lecz wyłącznie ułatwia proces przekazania przedsiębiorstwa spadkobiercom. Przede wszystkim nie rozwiązuje problemu braku osób zainteresowanych kontynuacją prowadzenia działalności gospodarczej. Należy jednak mieć na uwadze, że wprowadzono rozwiązanie w ramach ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., zakładające, że osoba, która odziedziczy przedsiębiorstwo lub otrzyma je na podstawie zapisu windykacyjnego i będzie prowadzić je przez 2 lata, nie zapłaci podatku bez względu na stopień pokrewieństwa. Stanowi to znaczącą zachętę do nierozdrabniania przedsiębiorstw rodzinnych.

Wątpliwości budzi porównanie zasad amortyzacji, jakie obowiązują w przedsiębiorstwie w spadku, oraz zasad, jakie mają zastosowanie, gdy następstwo prawne zmarłego przedsiębiorcy odbywa się z pominięciem ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. W tym drugim przypadku spadkobiercy mają prawo dokonywać amortyzacji od wartości rynkowej przedmiotu

amortyzacji, przedsiębiorstwo w spadku dokonuje zaś amortyzacji według wartości historycznej. Skoro zatem ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. stanowi formę preferencyjnego rozwiązania dla podatników, jej rozwiązania nie powinny być mniej korzystne niż regulacje dotychczas obowiązujące.

Odpowiedzią na brak zainteresowania następnego pokolenia kontynuacją prowadzenia działalności gospodarczej może być projekt ustawy o fundacji rodzinnej. Instytucja fundacji rodzinnej pozwala przekazać prowadzenie firmy rodzinnej zarządowi fundacji, a korzyścią członków rodziny jest otrzymywanie świadczeń według reguł, jakie określił fundator. Ponieważ ustawa o fundacji rodzinnej, podobnie jak ustawa z dnia 5 lipca 2018 r., ma zachęcać podatników do korzystania z jej rozwiązań, powinna reprezentować możliwie najdalej korzystny reżim podatkowy. Tym samym wątpliwości budzi możliwość wystąpienia wielokrotnego opodatkowania (np. opodatkowanie dochodu na poziomie spółki, w której fundacja rodzinna ma udziały, i następnie opodatkowanie tego dochodu jako dywidendy na poziomie fundacji rodzinnej). Może to spowodować zmniejszenie zainteresowania tą formą prawną. Biorąc pod uwagę, że projektowana fundacja rodzinna ma na celu także zachęcanie do inwestowania w Polsce kapitału zainwestowanego wcześniej za granicą, pozytywnie należy ocenić zapowiedź wprowadzenia do projektu tzw. ulgi repolonizacyjnej.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 170, dalej: ustawa z dnia 5 lipca 2018 r.
- ² Nr w wykazie prac legislacyjnych: UD172, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//12344906/12774282/12774283/dokument495478.pdf>, dostęp: 20.08.2021, dalej: projekt ustawy o fundacji rodzinnej.
- ³ A. Mariański, w: *Planowanie sukcesyjne. Prawne i podatkowe aspekty zarządu sukcesyjnego przedsiębiorstwem osoby fizycznej*, A. Mariański (red.), Warszawa 2019, s. 15.
- ⁴ Dalej: Komitet.
- ⁵ Określenie firma rodzinna z punktu widzenia języka nauk prawnych ma charakter potoczny. Firma zgodnie z art. 43¹-43¹⁰ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740) to nazwa identyfikująca danego przedsiębiorcę. Jest to jednak sformułowanie używane powszechnie w naukach ekonomicznych. Pojęcie firmy rodzinnej nie ma zunifikowanej i powszechnie akceptowanej definicji. W ocenie Jacka Lipca, aby daną firmę traktować jako firmę rodzinną, należy stwierdzić takie okoliczności, jak:
 - 1) wpływ rodziny na strategię długoterminową w związku z posiadaniem odpowiedniego udziału w kapitale;
 - 2) czy przedstawiciele rodziny zasiadają w organach firmy;
 - 3) czy zaplanowano w sposób formalny sukcesję (J. Lipiec, *Ład przedsiębiorstwa rodzinnego. Doświadczenia światowe oraz zalecenia dla Polski*, Warszawa 2017, s. 44).
- ⁶ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie potencjału przedsiębiorstw, zwłaszcza małych i średnich (strategia lizbońska) (2007/C 256/03), Dz. Urz. UE C 256 z 27.10.2007, s. 8.
- ⁷ Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przedsiębiorstw rodzinnych w Europie jako źródła ponownego wzrostu gospodarczego i lepszych miejsc pracy (opinia z inicjatywy własnej) (2016/C 013/03), Dz. Urz. UE C 13 z 15.01.2016, s. 8.
- ⁸ Instytut Biznesu Rodzinnego, *Barometr sukcesyjny – ścieżki kariery pokolenia «Next Generation» w polskich firmach rodzinnych*, Poznań 2017, https://www.ibrpolka.pl/wp-content/uploads/2019/11/raport_BAROMETR_2017.pdf, dostęp: 30.08.2021. W badaniu wzięło udział 50 uczelni wyższych oraz 1471 sukcesorów z Polski (tamże, s. 2).
- ⁹ M. Masternak, *Pozycja prawna zarządcy sukcesyjnego w postępowaniu podatkowym*, w: *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1, J. Głuchowski (red.), Warszawa 2019, s. 309.

- ¹⁰ D.M. Malinowski, *Sukcesja przedsiębiorstwa osoby fizycznej – aspekty podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3, s. 3.
- ¹¹ Stan procesu legislacyjnego na dzień 20 sierpnia 2021 r. (<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12344906/katalog/12774288#12774288>, dostęp: 20.08.2021).
- ¹² K. Kosowska, *Status prawny, w tym podatkowy, przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządcy sukcesyjnego. Wybrane problemy*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8, s. 46; A. Mariański, A. Żądło, *Kontynuacja działalności gospodarczej osoby fizycznej przez spadkobierców*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8, s. 32. Zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 170 ze zm., dalej: ustawa z dnia 13 października 1995 r.) NIP nie przechodzi na następcę prawnego, z zastrzeżeniem wyjątków, które nie mają jednak zastosowania do jednoosobowej działalności gospodarczej.
- ¹³ A. Mariański, A. Pardej, *Podatkowe konsekwencje zarządu sukcesyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6, s. 24.
- ¹⁴ Tamże, s. 25.
- ¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540, dalej: Ordynacja podatkowa.
- ¹⁶ Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2014 r., II FSK 1227/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A9243FEF0C>, dostęp: 30.08.2021.
- ¹⁷ Ze wskazanego przepisu wynika, że organ podatkowy orzeka o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz zobowiązań spadkodawcy wynikających z prawidłowych deklaracji.
- ¹⁸ A. Olesińska, *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2, s. 18-19.
- ¹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Gd 203/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/58347A87DD>, dostęp: 30.08.2021.
- ²⁰ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2019 r., II FSK 3963/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1A8F0F3A6E>, dostęp: 30.08.2021.
- ²¹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Kr 1227/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3513ABE839>, dostęp: 30.08.2021.
- ²² Zob. wyrok NSA z dnia 11 października 2013 r., II FSK 2824/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CE42E23447>, dostęp: 30.08.2021; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 października 2019 r., I SA/GI 795/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D7EA9F96DE>, dostęp: 30.08.2021. W wyroku z dnia 7 stycznia 2009 r. (II FSK 1418/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5A4512182D>, dostęp: 30.08.2021) NSA zaaprobował przedstawione stanowisko organu podatkowego niezgodne z treścią art. 97 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Zob. także interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2010 r., ITPB1/415-155/10/HD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=241504>, dostęp: 30.08.2021.
- ²³ Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁴ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 2175.
- ²⁵ A. Mariański, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 251; art. 23 ust. 1 pkt 45a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.; interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 stycznia 2018 r., 0112-KDIL3-3.4011.211.2017.5.MC, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=524481>, dostęp: 31.08.2021.
- ²⁶ Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 1291.
- ²⁷ Jest to regulacja art. 22g ust. 15 i 16 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ²⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 lutego 2020 r., 0114-KDIP3-1.4011.545.2019.1.EC, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=570552>, dostęp: 31.08.2021.
- ²⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2018 r., 0113-KDIP2-1.4011.177.2018.2.EJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=533725>, dostęp: 31.08.2021; wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2009 r., II FSK 33/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/583359D5A0>, dostęp: 31.08.2021.

- ³⁰ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1043, dalej: ustawa z dnia 28 lipca 1983 r.
- ³¹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 11 grudnia 2012 r., IBPBI/1/415-1105/12/SK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=334951>, dostęp: 31.08.2021.
- ³² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 22 listopada 2012 r., ITPB1/415-910/12/WM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=333287>, dostęp: 31.08.2021.
- ³³ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 r., II FSK 2983/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4B776A9043>, dostęp: 31.08.2021.
- ³⁴ A. Mariański, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 252.
- ³⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ³⁶ A. Mariański, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 254.
- ³⁷ Tamże, s. 255.
- ³⁸ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2018 r., II FSK 3561/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D753DB6666>, dostęp: 31.08.2021.
- ³⁹ Art. 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁴⁰ W nowelizacji dla porządku wskazano także, że przedsiębiorstwo w spadku nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.).
- ⁴¹ K. Wiśniewski, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 195-196.
- ⁴² Art. 12 ust. 1b i 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r.
- ⁴³ O wykonywaniu tych praw i obowiązków przynależnych do przedsiębiorstwa w spadku przez zarządcę sukcesyjnego stanowi art. 7a Ordynacji podatkowej.
- ⁴⁴ S. Babiarcz, w: *Zarząd sukcesyjny przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Komentarz*, S. Babiarcz (red.), Warszawa 2021, s. 677.
- ⁴⁵ Art. 3 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.
- ⁴⁶ S. Babiarcz, w: *Zarząd sukcesyjny...*, dz. cyt., s. 617.
- ⁴⁷ K. Wiśniewski, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 196.
- ⁴⁸ Art. 7 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r.
- ⁴⁹ Art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r.
- ⁵⁰ Art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r.
- ⁵¹ Art. 59 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r.
- ⁵² Art. 4b ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.
- ⁵³ S. Babiarcz, w: *Zarząd sukcesyjny...*, dz. cyt., s. 550.
- ⁵⁴ Podmiotami tymi są:
- 1) zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie przedsiębiorstwa,
 - 2) spadkobierca zmarłego przedsiębiorcy, jeżeli nie został uczyniony zapis windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku,
 - 3) małżonek przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku,
 - 4) osoby które uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego, a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami (osoby, które odrzuciły spadek nie odpowiadają za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku, które powstały po dniu, kiedy ten spadek odrzuciły; osoby, które okazały się nie być spadkobiercami, nie odpowiadają za zobowiązanie powstałe po dniu, w którym uprawomocniło się postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowano akt dziedziczenia albo wydano europejskie poświadczenie spadkowe).
- ⁵⁵ K. Wiśniewski, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 233.
- ⁵⁶ A. Mariański, A. Pardej, dz. cyt., s. 29.
- ⁵⁷ Art. 37-38 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r.
- ⁵⁸ B. Rodak, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 138.
- ⁵⁹ A. Mariański, w: *Planowanie sukcesyjne...*, dz. cyt., s. 17.
- ⁶⁰ Tamże.
- ⁶¹ A. Lewandowska, M. Kłosowiak, J. Lipiec, *Fundacja rodzinna. Aspekty ekonomiczne i prawno-podatkowe*, „Co do Zasady. Studia i Analizy Prawne” 2021, nr 1, s. 108.
- ⁶² Tamże.
- ⁶³ Tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2167 ze zm.
- ⁶⁴ A. Kidyba, *Komentarz do ustawy o fundacjach i stowarzyszeniach*, 1997, el/LEX.
- ⁶⁵ Np. ustawa z dnia 5 stycznia 1995 r. o fundacji – Zakład Narodowy imienia Ossolińskich, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1881.
- ⁶⁶ A. Mariański, A. Żądło, *Opodatkowanie fundacji prywatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8, s. 22-24. Można podać przykład przekaza-

nia przez funkcjonującą w Polsce fundację Czarotoryskich środków zgromadzonych w okresie swojej działalności na rzecz nowo powstałej fundacji Le Jour Viendra z siedzibą w Liechtensteinie (H. Orzechowski, *Znalazły się pieniądze z fundacji Czarotoryskich. Są w raju podatkowym*, <https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artkull/znalazly-sie-pieniadze-z-fundacji,196,0,2401988.html>, dostęp: 20.08.2021).

- ⁶⁷ Art. 3 ust. 1 projektu ustawy o fundacji rodzinnej.
- ⁶⁸ Art. 9-10 projektu ustawy o fundacji rodzinnej.
- ⁶⁹ Beneficjent będący osobą fizyczną może nie być spokrewniony z fundatorem, wówczas jednak nie będzie korzystał z preferencyjnych zasad opodatkowania – projektowany art. 1 ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. Z preferencyjnych zasad opodatkowania nie będą korzystać beneficjenci, kiedy ich świadczenia nie będą pochodzić z mienia przekazanego przez spokrewnionego z nimi fundatora ani z dochodów fundacji z tego mienia.
- ⁷⁰ Art. 12 ust. 4 pkt 4b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., którego dodanie przewiduje projekt ustawy o fundacji rodzinnej.
- ⁷¹ Art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., jak również art. 19 ust. 1b tej ustawy, który według projektu ustawy o fundacji rodzinnej ma otrzymać nowe brzmienie.
- ⁷² P. Borszowski, w: P. Borszowski i in., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 129-130.
- ⁷³ Rozwiązanie to może jeszcze ulec zmianie na rzecz zastosowania dotychczas istniejącej progresji w podatku od spadków i darowizn do omawianych dochodów (M. Musiał, *Fundacja rodzinna z ulgą repolonizacyjną*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5277232,Fundacja-rodzinna-z-ulga-repolonizacyjna.html>, dostęp: 20.08.2021).
- ⁷⁴ Planowana jest modyfikacja tego rozwiązania, tj. odstąpienie od konieczności weryfikowania, od którego fundatora pochodzi majątek wniesiony do fundacji (*Zmiany w projekcie dotyczącym fundacji rodzinnych obniżą ich opodatkowanie*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/8191188,fundacje-rodzinne-zmiany-obniza-opodatkowanie.html>, dostęp: 20.08.2021).
- ⁷⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.
- ⁷⁶ Uzasadnienie projektu ustawy o fundacjach rodzinnych, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12344906/12774288/12774289/dokument495492.pdf>, s. 11, dostęp: 31.08.2021.
- ⁷⁷ Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, ze zm.
- ⁷⁸ Uwagi do projektu ustawy o fundacji rodzinnej, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12344906/12774288/12774292/dokument505870.docx>, dostęp: 20.08.2021.
- ⁷⁹ M. Musiał, dz. cyt.
- ⁸⁰ S. Sobczyk-Grygiel, *Ulgę dla przenoszących fundację rodzinną z zagranicy do Polski [WYWIAD]*, <https://www.gazetaprawna.pl/firma-i-prawo/artykuly/8190552,marek-nieduzak-fundacja-rodzinna-z-zagranicy-do-polski-ulga-wywiad.html>, dostęp: 20.08.2021.

Bibliografia

Literatura

- Borszowski P. i in., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Instytut Biznesu Rodzinnego, *Barometr sukcesyjny – ścieżki kariery pokolenia «Next Generation» w polskich firmach rodzinnych*, Poznań 2017, https://www.ibrpolska.pl/wp-content/uploads/2019/11/raport_BAROMETR_2017.pdf, dostęp: 30.08.2021.
- Kidyba A., *Komentarz do ustawy o fundacjach i stowarzyszeniach*, 1997, el/LEX.
- Kosowska K., *Status prawny, w tym podatkowy, przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządcy sukcesyjnego. Wybrane problemy*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 8.
- Lewandowska A., Kłosowiak M., Lipiec J., *Fundacja rodzinna. Aspekty ekonomiczne i prawno-podatkowe*, „Co do Zasady. Studia i Analizy Prawne” 2021, nr 1.
- Lipiec J., *Ład przedsiębiorstwa rodzinnego. Doświadczenia światowe oraz zalecenia dla Polski*, Warszawa 2017.
- Malinowski D.M., *Sukcesja przedsiębiorstwa osoby fizycznej – aspekty podatkowe*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 3.

- Mariański A., Pardej A., *Podatkowe konsekwencje zarządu sukcesyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6.
- Mariański A., Żądło A., *Kontynuacja działalności gospodarczej osoby fizycznej przez spadkobierców*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 8.
- Mariański A., Żądło A., *Opodatkowanie fundacji prywatnych*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.
- Olesińska A., *Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znolizowanej ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 2.
- Planowanie sukcesyjne. Prawne i podatkowe aspekty zarządu sukcesyjnego przedsiębiorstwem osoby fizycznej*, A. Mariański (red.), Warszawa 2019.
- Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka*, t. 1, J. Głuchowski (red.), Warszawa 2019.
- Zarząd sukcesyjny przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Komentarz*, S. Babiarczyk (red.), Warszawa 2021.
- Źródła internetowe**
- Musiał M., *Fundacja rodzinna z ulgą repolonizacyjną*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/5277232.Fundacja-rodzinna-z-ulga-repolonizacyjna.html>, dostęp: 20.08.2021.
- Orzechowski H., *Znalazły się pieniądze z fundacji Czarторыskich. Są w raju podatkowym*, <https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artukul/znalazly-sie-pieniadze-z-fundacji,196,0,2401988.html>, dostęp: 20.08.2021.
- Sobczyk-Grygiel S., *Ulgą dla przenoszących fundację rodzinną z zagranicy do Polski [WYWIAD]*, <https://www.gazetaprawna.pl/firma-i-prawo/artukuly/8190552,marek-nieduzak-fundacja-rodzinna-z-zagranicy-do-polski-ulga-wywiad.html>, dostęp: 20.08.2021.
- Zmiany w projekcie dotyczącym fundacji rodzinnych obniżą ich opodatkowanie*, <https://podatki.gazetaprawna.pl/artukuly/8191188,fundacje-rodzinne-zmiany-obniza-opodatkowanie.html>, dostęp: 20.08.2021.
- Akty prawne**
- Dyrektywa Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, Dz. Urz. UE L 345 z 29.12.2011, s. 8, ze zm.
- Ustawa z dnia 3 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 170.
- Ustawa z dnia 5 stycznia 1995 r. o fundacji – Zakład Narodowy imienia Ossolińskich, tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 1881.
- Ustawa z dnia 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2167 ze zm.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 170 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 1291.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. poz. 2175.
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1043.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540.
- Orzecznictwo**
- Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2009 r., II FSK 1418/07, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/5A4512182D>, dostęp: 30.08.2021.
- Wyrok NSA z dnia 11 października 2013 r., II FSK 2824/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/CE42E23447>, dostęp: 30.08.2021.
- Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2018 r., II FSK 3561/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D753DB6666>, dostęp: 31.08.2021.
- Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2009 r., II FSK 33/08, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/583359D5A0>, dostęp: 31.08.2021.
- Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2019 r., II FSK 3963/17, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/1A8F0F3A6E>, dostęp: 30.08.2021.
- Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2013 r., II FSK 2983/11, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4B776A9043>, dostęp: 31.08.2021.
- Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 2014 r., II FSK 1227/12, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/A9243FEF0C>, dostęp: 30.08.2021.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 maja 2018 r., I SA/Gd 203/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/58347A87DD>, dostęp: 30.08.2021.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 października 2019 r., I SA/GI 795/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D7EA9F96DE>, dostęp: 30.08.2021.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Kr 1227/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3513ABE839>, dostęp: 30.08.2021.
- Interpretacje indywidualne**
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 6 maja 2010 r., sygn. ITPB1/415-155/10/HD, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=241504>, dostęp: 30.08.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 22 listopada 2012 r., ITPB1/415-910/12/WM, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=333287>, dostęp: 31.08.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 11 grudnia 2012 r., IBPB1/1/415-1105/12/SK, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=334951>, dostęp: 31.08.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 lutego 2020 r., 0114-KDIP3-1.4011.545.2019.1.EC, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=570552>, dostęp: 31.08.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 czerwca 2018 r., 0113-KDIP2-1.4011.177.2018.2.EJ, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=533725>, dostęp: 31.08.2021.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 23 stycznia 2018 r., 0112-KDIL3-3.4011.211.2017.5.MC, <https://sip.mf.gov.pl/faces/views/szczegoly/szczegoly-interpretacji-indywidualnej.xhtml?dokumentId=524481>, dostęp: 31.08.2021.
- Inne źródła**
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie potencjału przedsiębiorstw, zwłaszcza małych i średnich (strategia lizbońska) (2007/C 256/03), Dz. Urz. UE C 256 z 27.10.2007, s. 8.
- Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie przedsiębiorstw rodzinnych w Europie jako źródła ponownego wzrostu gospodarczego i lepszych miejsc pracy (opinia z inicjatywy własnej) (2016/C 013/03), Dz. Urz. UE C 13 z 15.01.2016, s. 8.
- Projekt ustawy o fundacji rodzinnej, nr w wykazie prac legislacyjnych: UD172, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12344906/12774282/12774283/dokument495478.pdf>, dostęp: 20.08.2021.
- Uwagi do projektu ustawy o fundacji rodzinnej, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12344906/12774288/12774292/dokument505870.docx>, dostęp: 20.08.2021.
- Uzasadnienie projektu ustawy o fundacjach rodzinnych, <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12344906/12774288/12774289/dokument495492.pdf>, s. 11, dostęp: 31.08.2021.