

GAZETA PRAWNA

PORADNIK

Fundacje rodzinne

Już 22 maja pojawi się w polskim prawie fundacja rodzinna. To forma prawna prowadzenia działalności długo i z nadzieją oczekiwana przez polskie firmy rodzinne, bo ma im dać całkowicie nowe możliwości planowania sukcesyjnego, które doskonale sprawdziły się w wielu krajach. Rodzinny biznes będzie miał większą szansę trwać w rękach spadkobierców przez pokolenia chroniony przed ryzykiem sprzedaży, a fundator wnoszący do fundacji swój majątek będzie mógł decydować o świadczeniach, jakie będą otrzymywać

poszczególni beneficjenci. W ostatnich tygodniach ten temat mocno żyje na łamach Dziennika Gazety Prawnej – omawiamy różne aspekty tego rozwiązania prawnego. Dziś czas na kompleksowe opracowanie, w którym przedstawiamy szczegółowe zasady działania fundacji rodzinnej, opisujemy, jakie możliwości daje polskim przedsiębiorcom, pokazujemy krok po kroku, jak ją założyć, jak będą działały jej organy oraz jakie będą ich prawa i obowiązki. Zwracamy też uwagę na aspekty podatkowe, a także dotyczące kontroli nowego podmiotu. © JP



PORADNIK

Nowa instytucja ważna dla rodzinnych biznesów – co trzeba o niej wiedzieć

Ustawa o fundacji rodzinnej wprowadzi do polskiego porządku prawnego nowy podmiot. Ma on być dla polskich przedsiębiorców narzędziem pozwalającym na kumulację rodzinnego majątku i zapobiegającym jego sprzedaży czy rozdrabnianiu, a jednocześnie dającym możliwość zapewnienia środków utrzymania dla przyszłych pokoleń

Już za niespełna dwa miesiące, czyli 22 maja, wejdzie w życie ustawa z 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz.U. poz. 326; dalej: u.f.r.). Celem, jaki przyświecał ustawodawcy, było przede wszystkim rozbudowanie narzędzi prawnych umożliwiających przedsiębiorcom przeprowadzenie procesu sukcesji. Dlatego właśnie zdecydowano się na dodanie do polskiego porządku prawnego instytucji fundacji rodzinnej. Ta nowa u nas forma prawna, która znana jest już w zachodniej Europie, ma pomagać przedsiębiorcom w gromadzeniu rodzinnego majątku, a co za tym idzie – zatrzymać kapitał w kraju na kolejne pokolenia oraz zwiększyć potencjał krajowych inwestycji.

Przekazanie majątku należącego do rodzinnej firmy na cele fundacji rodzinnej ma zarówno strzec go przed podziałem i rozdrobieniem czy niekontrolowanym zbyciem, jak i ułatwić jego pomnażanie, w tym umożliwić czerpanie z tego mienia korzyści przez osoby wskazane przez fundatora (np. na pokrycie kosztów ich utrzymania czy kształcenia).

Choć do wejścia nowych przepisów pozostało trochę czasu, to już teraz wielu przedsiębiorców podejmuje kroki w celu przygotowania się do powołania fundacji. Przedstawiamy zatem podstawowe zasady, na jakich będzie działać fundacja rodzinna, wskazujemy, jak krok po kroku ją powołać, jak funkcjonują poszczególne organy, jak ukształtowano przepisy dotyczące kontroli i regulacje podatkowe.

Forma prawna

Fundacja rodzinna będzie osobą prawną, niemającą udziałowców, z siedzibą na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zadaniem fundacji rodzinnej ma być realizacja na podstawie wniesionego do niej majątku celów określonych przez fundatora w statucie. Przy czym fundator uzyskał znaczną swobodę w ustaleniu zarówno celu, dla którego zostanie ona powołana, jak i zasad funkcjonowania oraz zarządzania fundacją rodzinną.

Jednym z najważniejszych powodów tworzenia tego typu instytucji prawnej jest zapewnienie nieprzerwanego działania rodzinnych przedsięwzięć funkcjonujących w formie np. spółek prawa handlowego, zapewnienie ciągłości inwestycji finansowych, zabezpieczenie nieruchomości, jak również zabezpieczenie rodzinnego biznesu przed niekontrolowaną sukcesją. Instytucja fundacji rodzinnej, oprócz podstawowego celu, jakim ma być gromadzenie rodzinnego majątku w jednym podmiocie, ma ponadto minimalizować ryzyko nieudanej sukcesji i gwarantować kontynuację działalności biznesowej przez kolejne pokolenia.

Powołanie do życia instytucji fundacji rodzinnej wychodzi więc naprzeciw oczekiwaniom większości firm rodzinnych w Polsce, których celem jest bezpieczne i przemyślane przeprowadzenie sukcesji. Fundacja rodzinna stanowi też mechanizm zabezpieczenia przed podziałem gromadzonego latami majątku, z którego korzyści mają czerpać kolejne pokolenia. **RAMKA 1**

PRZYKŁAD 1

Rozwiązanie korzystne dla rodzinnej przedsiębiorczości

Przedsiębiorca od początku lat 90. XX w. prowadzi działalność gospodarczą w branży transportowej. Zaczynał od indywidualnej działalności gospodarczej. W kolejnych latach przedsiębiorstwo, w którego prowadzenie zaangażowani byli również małżonka przedsiębiorcy oraz jedno z trójki dzieci, zostało przekształcone w bezpieczną formę prawną: spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością. Spółka wypracowała znaczącą pozycję na rynku krajowym, działa również na arenie międzynarodowej, a dochody inwestuje w inne branże, dywersyfikując w ten sposób działalność, m.in. wybudowała hale magazynowe pod centra logistyczne oraz nabyła grunty, na których podjęła się inwestycji deweloperskich. Działalność związana z centrum logistycznym oraz inwestycjami deweloperskimi prowadzona jest w odrębnych spółkach (centrum logistyczne działa w formie spółki jawnej, działalność deweloperska prowadzona jest w ramach spółki z ograniczoną odpowiedzialnością). Z kolei wspólnik założyciel w ramach majątku prywatnego wspólnie z małżonką poczynił inwestycje

Ramka 1

Najważniejsze zalety fundacji rodzinnej

- Umożliwi kumulowanie i pomnażanie majątku rodzinnego wniesionego do fundacji rodzinnej.
- Zabezpieczy przyszłość beneficjentów wskazanych przez fundatora (najbliższej rodziny, określonych osób lub organizacji pożytku publicznego) poprzez wypłatę, na określonych zasadach i warunkach, świadczeń z fundacji rodzinnej na ich rzecz.
- Ułatwi zabezpieczenie majątku rodzinnego przed ryzykiem biznesowym, podatkowym, prawnym – wniesiony przez fundatora/fundatorów majątek do fundacji rodzinnej przestaje być ich własnością (nie ma również w zamian świadczenia ekwiwalentnego).
- Pozwoli na zachowanie jedności majątku rodzinnego, a dzięki temu uniknięcie jego rozdrobnienia i zbycia niezgodnie w wolą fundatora/fundatorów.
- Sprawdzi, że wniesiony do fundacji rodzinnej majątek nie będzie podlegał dziedziczeniu po fundatorze/fundatorach, a po upływie 10 lat od wniesienia nie będzie objęty roszczeniem o zachówek.
- Umożliwi wycofanie się przez fundatora/fundatorów z działalności operacyjnej rodzinnych przedsięwzięć biznesowych bez utraty dochodów dla fundatora/fundatorów, jak również zajęcie się wyłącznie działalnością nadzorczą w ramach fundacji rodzinnej.
- Stanowić będzie kompleksowy mechanizm wdrażania wielopokoleniowego procesu sukcesji. **©P**

w nieruchomości (aparthotele, nieruchomości lokalowe pod wynajem) oraz nabył akcje i inne papiery wartościowe podmiotów trzecich. Tylko córka jest zaangażowana w działalność przedsiębiorstw rodzinnych, pozostałe dzieci rozwijają swoje kariery poza biznesem rodzinnym (lekarz i artysta). W działalność zarządzającą poszczególnych spółek zaangażowani są menedżerowie zewnętrzni.

Założyciel wraz z małżonką zamierzają ograniczyć swoją działalność zarządczą w podmiotach i skupić się na nadzorze oraz doradztwie. Chcą mieć więcej czasu dla siebie i na dzielenie go z wnukami. Jednocześnie chcą, aby przedsiębiorstwo rodzinne nadal się rozwijało, z ich ograniczonym zaangażowaniem w działalność operacyjną, a najbliższa rodzina czerpała korzyści z budowanego latami majątku firmowego i rodzinnego, unikając jednak potencjalnych konfliktów o podział majątku po ich śmierci. Najlepszym rozwiązaniem, aby osiągnąć powyższe cele, będzie wniesienie majątku firmowego (udziały w spółkach) oraz prywatnego (nieruchomości, papiery wartościowe) do fundacji rodzinnej.

Prowadzenie działalności: co korzysta z preferencji

Fundacja rodzinna co do zasady w myśl art. 5 ust. 1 u.f.r. uprawniająca jest do wykonywania działalności gospodarczej, ale wyłącznie we wskazanym tam zakresie. Przy czym w rozumieniu art. 3 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 221) „działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły”. Z kolei wskazany w art. 5 ust. 1 u.f.r. zakres, w jakim fundacja rodzinna będzie mogła prowadzić działalność gospodarczą, to:

- 1) zbywanie mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia;
- 2) najem, dzierżawa lub udostępnianie mienia do korzystania na innej podstawie;
- 3) przystępowanie do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwo w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach;
- 4) nabywanie i zbywanie papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze;
- 5) udzielanie pożyczek:
 - a) spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna ma udziały albo akcje,
 - b) spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik,
 - c) beneficjentom;
- 6) obrót zagranicznymi środkami płatniczymi należącymi do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej;
- 7) produkcja przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działań specjalnych produkcji rolnej oraz produktów opodatkowanych podatkiem akcyzowym, o ile ilość produktów roślinnych lub zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu, użytych do produkcji danego produktu, stanowi co najmniej 50 proc. tego produktu;
- 8) gospodarka leśna.

WAŻNE! Działalność związana z gospodarką leśną oraz z działaniami specjalnymi produkcji rolnej oraz produktami opodatkowanymi podatkiem akcyzowym fundacja rodzinna wykonuje wyłącznie w ramach gospodarstwa rolnego.

Założeniem ustawodawcy było, aby fundacja rodzinna prowadziła działalność „pasywną”, związaną z pomnażaniem majątku (wyjątkiem jest działalność w ramach gospodarstwa rolnego). Przykładowo,

fundacja rodzinna będzie mogła prowadzić następującą działalność gospodarczą:

- inwestowanie w nieruchomości (nie dla celów dalszej odsprzedaży), fundusze inwestycyjne, udziały i akcje;
- gospodarstwo rolne;
- przystępowanie do spółek prawa handlowego;
- udzielanie pożyczek dla spółek, w których fundacja jest wspólnikiem oraz beneficjentem;
- dzierżawienie, wynajmowanie, dysponowanie nieruchomością;
- obrót walutą należącą do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z jej działalnością.

Przy czym istotne jest, że ustawa nie zabrania wykonywania przez fundację rodzinną innych rodzajów działalności gospodarczej niż wymienione w art. 5 u.f.r. (np. hurtownia sprzętu elektronicznego, fabryka mebli), jednak wiązało się to będzie z dodatkowymi obciążeniami podatkowymi: w sytuacji, gdy dojdzie do przekroczenia zakresu dozwolonej przez ustawę o fundacji rodzinnej działalności gospodarczej, będzie mogła zostać nałożona sankcyjna stawka podatkowa CIT w wysokości 25 proc. (o czym piszemy szerzej w części poświęconej aspektom podatkowym w fundacji rodzinnej)

PRZYKŁAD 2

Różne traktowanie

Fundator wniósł do fundacji rodzinnej wkłady w postaci udziałów w rodzinnej spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Fundacja rodzinna z wkładu tego czerpie dochody w postaci dywidendy, którą następnie przeznaczają na:

- (A) nabycie nieruchomości lokalowych (apartamentów), które zamierza zbyć z zyskiem przed upływem roku od nabycia,
- (B) nabycie nieruchomości usługowych, które zamierza wynajmować,
- (C) zakup akcji w spółkach technologicznych, które w krótkim czasie zamierza zbyć z zyskiem.

Działalnością dozwoloną przez ustawodawcę będzie działalność B i C. Natomiast transakcja A, z uwagi na cel dalszej odsprzedaży, nie będzie mieściła się w zamkniętym katalogu działalności z art. 5 u.f.r. i w przypadku jej zawarcia będzie dotknięta sankcyjną stawką 25 proc. CIT.

Założenie fundacji

Osoba fizyczna będzie mogła założyć fundację rodzinną jeszcze za swojego życia. Fundacja będzie mogła także powstać po jej śmierci. Zgodnie z ustawą ustanowienie fundacji rodzinnej jest bowiem możliwe na dwa sposoby, tj. poprzez:

- sporządzenie za życia aktu założycielskiego w formie aktu notarialnego, który obejmuje oświadczenie fundatora o ustanowieniu fundacji rodzinnej, albo
- ustanowienie fundacji rodzinnej przez fundatora w testamentie – przy czym taki testament musi być również sporządzony w formie aktu notarialnego.

Wraz ze sporządzeniem aktu założycielskiego albo ogłoszeniem testamentu powstanie fundacja rodzinna w organizacji. Wpisanie fundacji do rejestru fundacji rodzinnych, prowadzonego przez Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim, spowoduje uzyskanie przez nią osobowości prawnej. Zgłoszenia do rejestru dokonuje fundator bądź – w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w testamencie – zarząd.

Fundację rodzinną będzie mogła założyć jedynie osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Tym samym ani osoba prawna, ani inna jednostka organizacyjna jej nie założą. Zgodnie z art. 12 ust. 1 u.f.r. założycielami może być również kilka takich osób. Wówczas wspólnie uzyskają one status fundatora (art. 14 u.f.r.). Fundacja rodzinna ustanowiona w testamencie z uwagi na obowiązku-

jące zasady sporządzania testamentów (niemożność sporządzenia testamentów wspólnych) może mieć tylko jednego fundatora (art. 12 ust. 2 u.f.r.).

Wymóg, by fundatorem/fundatorami były jedynie osoby fizyczne, wynika przede wszystkim z charakteru fundacji rodzinnej, który zgodnie z założeniem ustawodawcy polega na realizacji przez nią celów prywatnych fundatora i zarządzaniu należącym wcześniej do niego majątkiem.

Rola fundatora

Stopień zaangażowania fundatora i jego wpływ na fundację rodzinną zależą jedynie od jego woli. Przy czym status fundatora i wiążące się z nim prawa i obowiązki są niezbywalne. Oznacza to, że po śmierci fundatora jego rola kategorycznie się kończy, a zatem status ten nie zostanie przeniesiony na jego następców prawnych.

Jak już wcześniej wskazano, w przypadku gdy w fundacji rodzinnej będzie większa liczba fundatorów, będą mogli oni wykonywać prawa i obowiązki fundatora wspólnie. Przy czym w statucie można przewidzieć inny sposób wykonywania praw i obowiązków fundatora – np. poprzez powierzenie ich wykonywania niektórym z fundatorów albo jednemu z nich.

WAŻNE! Fundacja rodzinna, której fundatorami będą małżonkowie, a beneficjentami, obok fundatorów, dzieci czy też inni bliscy należący do tzw. grupy zero (w rozumieniu ustawy o spadkach i darowiznach), korzystać będzie z preferencji podatkowych.

⇒ Czy można powierzyć wykonywanie uprawnień fundatora innym osobom?

Ustawa o fundacji rodzinnej dopuszcza również możliwość powierzenia w statucie wykonywania uprawnień fundatora innym osobom, określając przy tym zakres tego powierzenia (art. 13 ust. 2 u.f.r.). Uzasadnieniem takiego rozwiązania jest chęć zapewnienia, by w razie braku możliwości osobistej realizacji przez fundatora zadań związanych z fundacją rodzinną, czy to w wyniku choroby, czy po prostu jego decyzji, by dalej nie angażować się w bieżącą działalność fundacji rodzinnej, uprawnienia te mogły być dalej wykonywane.

Co istotne, fundator co do zasady nie odpowiada za zobowiązania fundacji rodzinnej. **RAMKA 2** Transfer majątku przez fundatora na fundację rodzinną powoduje, że od momentu przeniesienia takiego mienia fundacja rodzinna odpowiada samodzielnie za nie i za związane z nim zobowiązania.

Beneficjenci

Beneficjentem fundacji rodzinnej zgodnie z art. 30 u.f.r. może być:

- osoba fizyczna lub
- organizacja pozarządowa w rozumieniu przepisów ustawy o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, prowadząca działalność pożytku publicznego, która zgodnie ze statutem może otrzymać świadczenie od fundacji rodzinnej lub mienie w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej,
- fundator.

To ostatnie rozwiązanie, gdy fundator staje się beneficjentem, jest też stosowane w zagranicznych fundacjach rodzinnych. Umożliwia ono otrzymywanie przez fundatora świadczeń od fundacji rodzinnej, np. w celu zaspokajania jego bieżących potrzeb. Ma to również często związek ze zmniejszeniem lub wręcz wycofaniem się przez fundatora z działalności zawodowej, w związku z czym status beneficjenta fundacji rodzinnej ma zabezpieczyć mu środki na bieżące utrzymanie czy spokojną emeryturę.

WAŻNE! Beneficjentem fundacji rodzinnej będzie mógł zostać nie tylko fundator (fundatorzy) i osoby bliskie, ale właściwie każda osoba fizyczna, np. osoby zarządzające spółkami, których udziały lub akcje są wnoszone do fundacji.

Lista z danymi i uprawnieniami

Ustawa o fundacji rodzinnej stanowi, że oprócz ogólnego wskazania beneficjenta (beneficjentów) w statucie, szczegółowe dane dotyczące jego oraz jego uprawnień określa się na liście beneficjentów. W celu zachowania poufności możliwe jest zastrzeżenie przez fundatora, czy i w jakim zakresie lista beneficjentów może być niejawna (np. dla pozostałych beneficjentów). Przy czym uprawnienie to nie dotyczy zachowania w tajemnicy danych identyfikacyjnych beneficjentów np. wobec organów administracji skarbowej, chodzi o poufność w relacjach prywatnoprawnych. Lista beneficjentów musi zawierać dane niezbędne do realizacji na ich rzecz świadczeń oraz wykonania obowiązków publicznoprawnych, w związku z czym konieczne jest przekazanie numeru PESEL albo NIP beneficjenta, bądź innej danej pozwalającej na identyfikację beneficjenta. Do zadań zarządu należy tworzenie, prowadzenie i aktualizacja listy beneficjentów, a także realizacja świadczeń przysługujących beneficjentowi na jej podstawie. **RAMKI 3 I 4**

Świadczenia

Zdefiniowanie świadczeń na rzecz danego beneficjenta będzie indywidualną i dobrowolną decyzją fundatora.

Ramka 2

Odpowiedzialność za zobowiązania

Przepisy ustawy o fundacji rodzinnej precyzują, kto w jakich sytuacjach odpowiada za zobowiązania.

- Fundator nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania fundacji rodzinnej (art. 16 u.f.r.).
- Fundacja rodzinna odpowiada solidarnie z fundatorem za jego zobowiązania powstałe przed jej ustanowieniem (dotyczy to także obowiązku alimentacyjnego fundatora), z tym jednak zastrzeżeniem, że odpowiedzialność fundacji rodzinnej będzie ograniczać się do wartości mienia przekazanego przez fundatora według stanu w chwili wniesienia, a według cen w chwili zaspokojenia wierzyciela (art. 8 ust. 1 u.f.r.). Zakres odpowiedzialności fundacji rodzinnej będzie tożsamy jak w przypadku rozporządzenia przedsiębiorstwem (por. art. 55⁴ ustawy z 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny; t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1360; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 326; dalej: k.c.).
- W przypadku gdy egzekucja z majątku fundatora obowiązków alimentacyjnych powstałych już po ustanowieniu fundacji rodzinnej okaże się bezskuteczna, uprawniony będzie mógł prowadzić egzekucję z majątku fundacji rodzinnej (art. 8 ust. 2 u.f.r.), przy czym odpowiedzialność będzie ograniczona do wartości mienia wniesionego przez fundatora.
- Fundacji rodzinnej będzie przysługiwało roszczenie regresowe wobec fundatora w przypadku spełnienia świadczenia, do którego obowiązany jest fundator (np. obowiązek alimentacyjny). © P

Ramka 3

Jakie informacje o osobach uprawnionych do świadczeń trzeba zgromadzić

Zgodnie z art. 32 ust. 1 u.f.r. lista beneficjentów zawierać ma:

- 1) imię i nazwisko albo nazwę beneficjenta;
- 2) identyfikator podatkowy (numer PESEL albo NIP), a w przypadku beneficjenta będącego osobą fizyczną nieposiadającego żadnego z tych numerów:
 - a) numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość lub inny numer identyfikacyjny, wraz z podaniem kraju nadania takiego numeru,
 - b) imiona rodziców;
- 3) adres zamieszkania lub adres doręczeń beneficjenta;
- 4) inne dane niezbędne do spełnienia świadczenia na rzecz beneficjenta, w tym informacje o przysługujących mu uprawnieniach. © P

Ramka 4

Ochrona danych osobowych

Udostępnienie danych osobowych przez beneficjentów w celu sporządzenia listy beneficjentów następować ma w formie oświadczenia osoby, której dane dotyczą. Administratorem danych osobowych będzie fundacja rodzinna.

- **Zakres pozyskiwanych danych.** Za zgodą beneficjenta fundacja rodzinna mogła przetwarzać inne dane osobowe w związku z koniecznością zabezpieczenia praw i interesów beneficjenta lub obowiązkami wynikającymi ze statutu (oprócz danych osobowych dotyczących wyroków skazujących oraz czynów zabronionych lub powiązanych środków bezpieczeństwa, tj. danych, o których mowa w art. 10 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE; ogólne rozporządzenie o ochronie danych; Dz.Urz. UE z 2016 r. L 119, str. 1; dalej: RODO). Ustawa o fundacji rodzinnej pozostawiła zatem otwarty katalog danych, które będą umieszczone na liście beneficjentów, tak by w jak największym stopniu umożliwić realizację założeń i woli fundatora. Wymagany zakres pozyskiwanych danych będzie bowiem ustalany z uwzględnieniem zasad realizacji świadczeń przewidzianych przez fundatora w statucie. Jeżeli fundator postanowi, że udzielenie świadczenia będzie uzależnione od spełnienia określonego warunku, np. zdobycia wykształcenia, to fundacja rodzinna będzie mogła domagać się od beneficjenta udokumentowania wypełnienia tego warunku poprzez przedłożenie świadectwa ukończenia szkoły. W przypadku gdy udzielenie świadczenia będzie skierowane do osób chorych, fundacja rodzinna będzie mogła również przetwarzać szczególnie kategorie danych osobowych (tzw. dane wrażliwe).
- **Przechowywanie dokumentów.** Fundacja rodzinna jako administrator danych osobowych będzie zobowiązana gromadzić i przechowywać dokumenty dotyczące przetwarzanych danych osobowych, w postaci papierowej lub elektronicznej, w sposób gwarantujący zachowanie ich poufności, integralności, kompletności oraz dostępności, w warunkach niegroźących utratą, uszkodzeniem lub zniszczeniem. W przypadku likwidacji fundacji rodzinnej księgi i dokumenty będą oddane na przechowanie osobie wskazanej w statucie lub uchwale zgromadzenia beneficjentów. © P

- ▶ **Rodzaje świadczeń.** W statucie fundacji rodzinnej fundator określi, komu i jakie świadczenia będą przysługiwać od fundacji rodzinnej. W praktyce będą to co do zasady świadczenia pieniężne albo inne świadczenia o charakterze majątkowym, np. prawo do korzystania z rzeczy. Mogą to być również świadczenia w postaci pokrywania kosztów leczenia, opieki bądź kształcenia czy utrzymania – w przypadku osoby fizycznej, w przypadku organizacji pozarządowej zaś – wspierania jej statutowej działalności pożytku publicznego.

▶ **Dokonywanie zmian.** Fundator może dokonywać zmian zarówno listy beneficjentów fundacji rodzinnej, jak i przysługujących im świadczeń – nie ma w tym przypadku ograniczeń, w tym także czasowych.

▶ **Możliwość wyznaczenia zarządcy lub kuratora dla małoletniego.** Fundator może zastrzec, że przedmioty przysługujące małoletniemu beneficjentowi z tytułu świadczeń spełnionych przez fundację rodzinną nie będą objęte zarządem sprawowanym przez rodziców. W takim przypadku fundator powinien wyznaczyć zarządcę, a jeżeli tego nie zrobi, sąd opiekuńczy wyznaczy kuratora do sprawowania zarządu.

▶ **Możliwość wprowadzania warunków.** Świadczenie od fundacji rodzinnej będzie można przyznać pod warunkiem albo z zastrzeżeniem terminu (np. pod warunkiem ukończenia szkoły/studiów czy uzyskania odpowiednich kwalifikacji, zawarcia związku małżeńskiego, narodzin dzieci/wnuków lub osiągnięcia określonego wieku). Świadczenie to jest realizowane po przedstawieniu przez beneficjenta albo osobę reprezentującą beneficjenta dokumentu tożsamości. Dokument ten ma być okazany zarządowi fundacji rodzinnej jako organowi ją reprezentującemu. Powyższe ma za zadanie zidentyfikować w sposób wiarygodny tożsamość beneficjenta, zabezpieczając tym samym mienie fundacji rodzinnej przed zagrożeniem przekazania świadczenia nieuprawnionej osobie.

Mechanizm zabezpieczający ryzyko

Ustawa o fundacji rodzinnej przewiduje mechanizm zabezpieczający ryzyko nieracjonalnego wykorzystania majątku fundacji rodzinnej. Zgodnie z art. 36 ust. 1 u.f.r. spełnienie świadczenia na rzecz beneficjenta nie może zagrażać wypłacalności fundacji rodzinnej wobec jej wierzycieli niebędących beneficjentami fundacji rodzinnej i każdorazowo jest uzależnione od bieżącej sytuacji finansowej fundacji rodzinnej. Ochronę praw beneficjentów w tym zakresie zapewnia zawieszenie biegu terminu spełnienia świadczenia do czasu poprawy sytuacji finansowej fundacji rodzinnej. Zasada rozsądnego gospodarowania mieniem fundacji rodzinnej ma za zadanie uchronić ją przed niewypłacalnością. Przy czym przez wypłacalność rozumie się zdolność fundacji rodzinnej do wykonywania swoich wymagalnych zobowiązań pieniężnych, gdy opóźnienie w ich wykonywaniu nie przekracza trzech miesięcy.

W pierwszej kolejności fundacja rodzinna ma obowiązek zaspokoić roszczenia osób, wobec których fundator obciąża obowiązek alimentacyjny. Nie może to jednak prowadzić do pokrzywdzenia beneficjenta, wobec którego na fundatorze ciąży obowiązek alimentacyjny. W przypadku braku możliwości zaspokojenia beneficjentów w pełnej wysokości, w związku ze zobowiązaniami wobec osób trzecich, zarząd zobowiązany jest dokonać miarkowania świadczeń, tak aby nie pokrzywdzić żadnego z beneficjentów. Wówczas, podobnie jak w przypadku całkowitego wstrzymania świadczeń, bieg terminu spełnienia świadczeń co do pozostałej kwoty ulega zawieszeniu do czasu poprawy sytuacji finansowej fundacji rodzinnej.

Prawa i obowiązki beneficjenta

Beneficjent, jako osoba zainteresowana działalnością fundacji rodzinnej, będzie miał prawo kierować do organów fundacji rodzinnej uwagi, opinie lub zalecenia dotyczące jej działalności.

PORADNIK

► **Uprawnienia kontrolne.** Ustawa o fundacji rodzinnej przyznaje beneficjentowi fundacji rodzinnej możliwość indywidualnej kontroli, w postaci prawa do uzyskania informacji o działalności fundacji rodzinnej osobiście lub przez upoważnioną przez niego osobę, w szczególności do żądania wglądu do dokumentów fundacji rodzinnej, w tym statutu, sprawozdań finansowych i ksiąg rachunkowych, oraz sporządzania z nich kopii i notatek, jak również prawo żądania przedstawienia wyjaśnień od zarządu.

⇒ **Kiedy fundacja rodzinna może odmówić beneficjentowi wglądu do dokumentów?**

Odmowa dostępu do ww. informacji może nastąpić, gdy „istnieje uzasadniona obawa, że prawo to zostanie wykorzystane przez beneficjenta w celach sprzecznych z interesem i celem fundacji rodzinnej” (art. 42 ust. 2 u.f.r.). Odmowa nie może jednak dotyczyć dostępu do danych osobowych beneficjenta, który zażądał wyjaśnień lub wglądu do dokumentów fundacji rodzinnej. W przypadku uzyskania decyzji odmownej co do dostępu do informacji przez beneficjenta, bądź w przypadku kiedy beneficjent nie otrzymał wyjaśnień lub nie udostępniono mu dokumentów do wglądu w terminie miesiąca od dnia złożenia przez niego żądania, może on złożyć wniosek do sądu rejestrowego o zobowiązanie zarządu fundacji rodzinnej do przedstawienia wyjaśnień lub udostępnienia dokumentów do wglądu.

► **Niezbywalność praw i obowiązków.** W myśl art. 13 ust. 1 u.f.r. prawa i obowiązki beneficjenta są niezbywalne. Przy czym nie dotyczy to wierzytelności beneficjenta.

► **Zrzeczenie się uprawnień.** Beneficjent będzie mógł zrzec się niektórych albo wszystkich swoich uprawnień. Zrzeczenie się uprawnień wymaga zachowania formy pisemnej z podpisem notarialnie poświadczonym. Niezachowanie tej formy będzie skutkowało nieważnością czynności, zgodnie z art. 73 par. 2 k.c. Zrzeczenie się wszystkich uprawnień przez beneficjenta jest równoznaczne ze zrzeczeniem się statusu beneficjenta.

► **Zwrot nienależnych świadczeń.** W przypadku gdy beneficjent otrzymałby świadczenie od fundacji rodzinnej wbrew przepisom prawa lub postanowieniom statutu, będzie obowiązany do jego zwrotu. Członkowie zarządu, którzy ponoszą odpowiedzialność za spełnienie takiego świadczenia, odpowiadają za jego zwrot fundacji rodzinnej solidarnie z beneficjentem i nie ma możliwości zwolnienia ich od tej odpowiedzialności. Roszczenia z tego tytułu przedawniają się z upływem trzech lat, licząc od dnia spełnienia świadczenia, z wyjątkiem roszczeń wobec beneficjenta, który wiedział o bezprawności spełnionego świadczenia.

WAŻNE! Statut może określać sytuacje, których ziszczenie się spowoduje utratę statusu beneficjenta, a także sam beneficjent może zrzec się swojego statusu – wymagana jest forma z podpisami notarialnie poświadczonymi.

Nie wszystko po myśli przedsiębiorców

Polska przedsiębiorczość rodzinna po wielu latach doczekała się w końcu kompleksowej instytucji prawnej (w porównaniu z dotychczasowymi, rozproszonymi po różnych dziedzinach prawa instytucjami w postaci: testamentu, darowizny, przekształceń podmiotowych) zapewniającej ochronę przed podziałem (rozdrobnieniem) majątku powstałego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą przez podmioty rodzinne.

Mimo że ustawa o fundacji rodzinnej spotyka się z dużym uznaniem wśród firm rodzinnych oraz różnego rodzaju doradców specjalizujących się w tematyce sukcesji firm rodzinnych, jest kilka kwestii, które były podnoszone podczas prac legislacyjnych, jednak w przyjętym tekście ustawy nie znalazły uznania większości parlamentarnej. Wymienić tutaj należy:

- ulgę repolonizacyjną – założeniem niniejszej preferencji podatkowej było zachęcenie przedsiębiorców rodzinnych, funkcjonujących w ramach zagranicznych fundacji albo trustów, do skorzystania z rodzimej instytucji fundacji rodzinnej;
- zwolnienie fundacji rodzinnej z podatku minimalnego od budynków;
- estoński CIT, tj. zastosowanie opodatkowania w postaci ryczałtu od dochodów spółek, których współnikiem, udziałowcem lub akcjonariuszem jest fundacja rodzinna. Ostatecznie jednak procedowana w parlamencie poprawka z 9 marca 2023 r. – poza obniżeniem PIT od świadczeń otrzymywanych z fundacji rodzinnej na rzecz beneficjentów nienależących do tzw. zerowej grupy podatkowej wobec fundatora/fundatorów – wstępnie zakłada, że współnik/wspólnicy spółki opodatkowanej estońskim CIT będą mogli być fundatorem lub beneficjentem fundacji rodzinnej.

Praktyka pokaże, co trzeba zmienić

Najlepszym recenzentem nowej, przełomowej instytucji prawnej będzie praktyka. W związku z czym należy docenić poprawkę Senatu, jaka pojawiła się w trakcie prac parlamentarnych i która została przyjęta przez Sejm. Mianowicie zgodnie z art. 143 u.f.r. po upływie trzech lat od dnia wejścia w życie ustawy Rada Ministrów dokona przeglądu funkcjonowania poszczególnych jej przepisów. Następnie przedłoży Sejmowi i Senatowi stosowną informację o skutkach jej obowiązywania, wraz z ewentualnymi propozycjami zmian legislacyjnych.

Ramka 5

Checklista

Myślisz o utworzeniu fundacji rodzinnej? Odpowiedz sobie na poniższe pytania.

- W jakim celu zostanie powołana fundacja rodzinna?
- Jaka jest wizja rozwoju biznesu rodzinnego w perspektywie krótkoterminowej i długoterminowej?
- Jaki majątek zostanie przekazany fundacji rodzinnej i jaki będzie sposób jego wykorzystania?
- Jaka będzie rola członków rodziny, kluczowych pracowników, zaufanych doradców w fundacji rodzinnej oraz w przedsiębiorstwach rodzinnych?
- Jakie będzie znaczenie, uprawnienia i wpływ fundatora na funkcjonowanie fundacji rodzinnej oraz jakie organy fundacji rodzinnej przejmą stosowne uprawnienia po śmierci fundatora?
- Według jakich kryteriów wypłacane będą świadczenia na rzecz beneficjentów i przyszłych beneficjentów (nienarodzonych, przyszłych członków rodziny)?
- Jaka część dywidendy/zysków będzie wypłacana z przedsięwzięć rodzinnych do fundacji rodzinnej oraz na jakie inwestycje/projekty fundacja rodzinna będzie stosownie zyski przeznaczała?
- Jakie kryteria i kompetencje będą decydujące przy wybieraniu osób do zasiadania w organach fundacji rodzinnej i prowadzenia przedsięwzięć biznesowych, których aktywa posiada fundacja rodzinna?
- Według jakich zasad podzielony zostanie majątek w przypadku rozwiązania fundacji rodzinnej?



Jak utworzyć fundację rodzinną – procedura krok po kroku

Ustawodawca wskazał, jakie warunki trzeba spełnić, aby ustanowić nową instytucję. Konieczne będzie m.in. sporządzenie aktu założycielskiego, statutu, spisu mienia, ustanowienie organów i wniesienie funduszu założycielskiego

Zanim fundator zacznie tworzenie fundacji rodzinnej, powinien przemyśleć jej formułę, określić cel, jaki jej służy, i zaplanować podstawowe reguły, jakie będą w niej obowiązywać. Pomocna może być w tym celu lista pytań, na które powinien sobie odpowiedzieć. **RAMKA 5** Kiedy na nie odpowie, będzie mógł przystąpić do konkretnych działań, których spełnienie pozwoli z sukcesem doprowadzić do finału, jakim będzie powstanie nowej instytucji pozwalającej mu zachować całość majątku rodzinnego i ochronić go na przyszłość, w sytuacji gdy np. nie wszyscy członkowie rodziny będą zainteresowani dalszym prowadzeniem rodzinnego biznesu.

Ustawowe wymogi

Jak przesądono w art. 21 u.f.r., do powstania fundacji rodzinnej wymagane jest podjęcie następujących czynności:

- 1) złożenie oświadczenia o ustanowieniu fundacji rodzinnej w akcie założycielskim albo w testamencie;
- 2) ustalenie statutu;
- 3) sporządzenie spisu mienia;
- 4) ustanowienie organów fundacji rodzinnej wymaganych przez ustawę lub statut;
- 5) wniesienie funduszu założycielskiego o wartości co najmniej 100 000 zł przed wpisaniem do rejestru fundacji rodzinnych w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w akcie założycielskim albo wniesienie funduszu założycielskiego w terminie dwóch lat od dnia wpisania fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w testamencie;
- 6) wpis do rejestru fundacji rodzinnych.

Omówimy krótko najważniejsze czynności na drodze do powołania fundacji rodzinnej.

KROK 1. OŚWIADCZENIE O USTANOWIENIU

Pierwszym krokiem będzie złożenie przez fundatora oświadczenia o utworzeniu fundacji rodzinnej. Jak już wspomniano w pierwszej części poradnika, fundacja rodzinna będzie mogła zostać utworzona na podstawie oświadczenia fundatora złożonego albo w akcie założycielskim, albo w testamencie. Sporządzenie zarówno aktu założycielskiego, jak i testamentu dla swej ważności wymagać będzie zachowania formy aktu notarialnego.

Powyższe wynika przede wszystkim z konieczności zapewnienia bezpieczeństwa obrotu gospodarczego. Co więcej, zastrzeżenie specjalnej formy prawnej dla testamentu ustanawiającego fundację rodzinną spowodowane jest przede wszystkim intencją maksymalnego zabezpieczenia przed możliwością kwestionowania przez spadkobierców woli spadkodawcy co do ustanowienia fundacji rodzinnej i przekazania jej mienia, które w przypadku odwołania oświadczenia spadkodawcy przypadłoby jego spadkobiercom.

Podmiot w organizacji

Z chwilą sporządzenia aktu założycielskiego albo ogłoszenia testamentu powstanie fundacja rodzinna w organizacji. Fundacja rodzinna w organizacji ma być reprezentowana przez fundatora albo pełnomocnika powołanego przez fundatora, oraz w przypadkach wskazanych w ustawie – przez zarząd. Odpowiedzialność wyżej wymienionych osób wobec fundacji rodzinnej ustanie z chwilą zatwierdzenia ich czynności uchwałą zarządu, a w przypadku czynności zarządu – z chwilą zatwierdzenia jego czynności przez podmiot określony w statucie, np. radę nadzorczą albo zgromadzenie beneficjentów.

KROK 2. OPRACOWANIE STATUTU

Podstawowym dokumentem fundacji rodzinnej będzie jej statut ustalony przez fundatora. Dokument ten również musi być sporządzony w formie aktu notarialnego pod rygorem nieważności.

W statucie fundator określi najważniejsze kwestie związane z funkcjonowaniem fundacji rodzinnej (art. 26 ust. 2 u.f.r.), takie jak:

- 1) nazwa,
- 2) siedziba (musi znajdować się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej),
- 3) szczegółowy cel,
- 4) beneficjent lub sposób jego określenia i zakres przyśługujących mu uprawnień,
- 5) zasady prowadzenia listy beneficjentów,
- 6) zasady, w tym szczegółowy tryb zrzeczenia się uprawnień przez beneficjenta,
- 7) czas trwania (jeżeli jest oznaczony),
- 8) wartość funduszu założycielskiego,
- 9) zasady powoływania i odwoływania oraz uprawnienia i obowiązki członków organów fundacji rodzinnej, a także zasady reprezentacji fundacji rodzinnej przez zarząd albo przez inne organy,
- 10) podmiot uprawniony do zatwierdzania czynności zarządu fundacji rodzinnej w organizacji,
- 11) co najmniej jeden beneficjent uprawniony do uczestnictwa w zgromadzeniu beneficjentów,
- 12) zasady zmiany statutu,
- 13) przeznaczenie mienia fundacji rodzinnej po jej rozwiązaniu, w tym określenie beneficjenta uprawnionego do mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej.

Powyższe elementy (określone w art. 26 ust. 2 u.f.r.) są obligatoryjne, co oznacza, że każdy statut fundacji rodzinnej musi je w sobie zawierać.

Statut może także regulować dodatkowe, tj. fakultatywne, kwestie, takie jak:

- zasady współpracy lub współdziałania organów fundacji rodzinnej,
 - szczegółowe okoliczności rozwiązania fundacji rodzinnej,
 - wytyczne dotyczące inwestowania majątku fundacji rodzinnej czy
 - utworzenie jednostki/ek terenowych.
- Sprawy o charakterze poufnym dotyczące fundacji rodzinnej mogą zostać uregulowane przykładowo w jej dokumentach wewnętrznych czy regulaminach.

Statut fundacji rodzinnej podlega zgłoszeniu do rejestru fundacji rodzinnych (krok 6) i jest jawny.

⇒ **Czy istnieje możliwość dokonywania późniejszych zmian w statucie?**

Tak. Nie tylko fundator będzie mógł dokonywać modyfikacji statutu w przyszłości. Taka kompetencja może zostać przyznana organom (zarząd, rada nadzorcza albo zgromadzenie beneficjentów). Wszystko zależy od wizji, jaką przewidzi w pierwotnym statucie fundator wraz ze swoimi doradcami, i od delegowania kompetencji w tym zakresie na rzecz organu lub kolegialnego działania organów fundacji.

Zmiana statutu staje się skuteczna z chwilą wpisu do rejestru fundacji rodzinnych.

⇒ **Czy fundacja będzie mogła zostać ustanowiona na określony okres?**

Fundacja rodzinna może być ustanowiona na czas określony albo na czas nieokreślony. Decyzja należy do fundatora.

⇒ **O czym należy pamiętać, wybierając nazwę dla fundacji rodzinnej?**

Nazwa fundacji rodzinnej może być dowolna, przy czym musi zawierać dodatkowe oznaczenie „Fundacja Rodzinna” (art. 3 u.f.r.). Dopuszczalne jest używanie w obrocie skrótu „F.R.”. Zarówno dodatkowego oznaczenia w nazwie „Fundacja Rodzinna”, jak i skrótu „F.R.” może używać jedynie fundacja rodzinna (art. 3 ust. 3 u.f.r.). Do tworzenia nazwy fundacji rodzinnej znajdują zastosowanie odpowiednie przepisy kodeksu cywilnego – przede wszystkim nazwa fundacji rodzinnej nie powinna wprowadzać w błąd ani naruszać praw osób trzecich.

KROK 3. SPORZĄDZENIE SPISU MIENIA

Zgodnie z art. 27 u.f.r. fundator ma obowiązek sporządzić spis mienia w formie pisemnej. Powinien być on gotowy w momencie wniesienia majątku do fundacji rodzinnej na pokrycie funduszu założycielskiego. Natomiast w trakcie działalności fundacji rodzinnej za aktualizację spisu mienia i jego aktualność będzie odpowiadał zarząd.

Zawartość

W spisie mienia zamieszcza się prawa majątkowe wniesione przez fundatora, albo osoby inne niż fundator, do fundacji rodzinnej, ze wskazaniem osoby wnoszącej mienie oraz z określeniem rodzaju i wartości każdego z wniesionych składników mienia, w wysokości określonej według stanu i cen z chwili ich wniesienia oraz ich wartości podatkowej. Oznacza to, że każda rzecz i prawo powinny wskazywać osobę wnoszącą mienie oraz mieć określoną wartość i rodzaj każdego z wniesionych składników mienia według stanu i cen z chwili wniesienia do fundacji rodzinnej.

W przypadku gdy fundacja będzie miała więcej niż jednego fundatora, w spisie majątku należy także zamieścić informację o aktualnych proporcjach przypadających na każdego z fundatorów oraz fundację rodzinną. Proporcja ta będzie określana w części, w jakiej pozostaje suma wartości składników mienia wniesionego do fundacji rodzinnej przypadająca na tego fundatora lub fundację rodzinną do wartości sumy mienia wniesionego przez wszystkich fundatorów i fundację rodzinną.

PRZYKŁAD 4**Przeliczanie kursu walut**

Fundator na pokrycie funduszu założycielskiego fundacji rodzinnej ma zamiar wnieść walutę obcą w wysokości 30 000 franków szwajcarskich. Czynności notarialne mające na celu powołanie fundacji rodzinnej, tj. zawarcie aktu założycielskiego oraz przyjęcie statutu (do momentu zarejestrowania przez sąd rejestrowy fundacji w organizacji), odbędą się u rejenta 1 sierpnia 2023 r. W dniu czynności notarialnych zostanie również złożone oświadczenie fundatora o wniesieniu mienia na pokrycie funduszu założycielskiego w kwocie określonej w statucie. W związku z powyższym kurs, po jakim zostanie przeliczony wkład fundatora na pokrycie funduszu założycielskiego fundacji rodzinnej, ustalony będzie na podstawie średniego kursu franka szwajcarskiego ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski 31 lipca 2023 r., czyli ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień złożenia oświadczenia o wniesieniu mienia (art. 19 ust. 2 u.f.r.).

Mienie wniesione

Nabycie nowych składników majątkowych przez fundację rodzinną nie będzie podlegać ograniczeniom. Mienie wniesione do fundacji rodzinnej w drodze darowizny albo spadku przez fundatora lub jego małżonka, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo uważać się będzie za wniesione przez fundatora (art. 28 ust. 2 u.f.r.). W pozostałych przypadkach będzie uważane za wniesione przez fundację rodzinną. Warto przy tym podkreślić, że przez dokonanie takiej darowizny darczyńca nie stanie się fundatorem. Traktowanie majątku wniesionego przez małżonka, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo fundatora tak samo jak mienia wniesionego przez samego fundatora pozwoli beneficjentom z grupy zero (w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn) uzyskać większą korzyść z tytułu zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych, niż by to miało miejsce, gdyby mienie to było traktowane jak mienie wniesione przez fundację rodzinną.

Nabywanie nowych składników majątku

W przypadku gdy fundacja rodzinna będzie nabywać mienie pochodzące z majątku wspólnego małżonków, zastosowanie znajdzie art. 37 par. 1 ustawy z 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1359; ost.zm. Dz.U. z 2022 r. poz. 2140), zgodnie z którym zgoda drugiego małżonka jest potrzebna do dokonania: czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia nieruchomości lub użytkowania wieczystego, jak również prowadzącej do oddania nieruchomości do użytkowania lub pobierania z niej pożytków; czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia prawa rzeczowego, którego przedmiotem jest budynek lub lokal; czynności prawnej prowadzącej do zbycia, obciążenia, odpłatnego nabycia i wydzierżawienia gospodarstwa rolnego lub przedsiębiorstwa oraz darowizny z majątku wspólnego, z wyjątkiem drobnych darowizn zwyczajowo przyjętych.

Z kolei w przypadku gdy do fundacji rodzinnej mienie wnosi wspólny zstępny, wstępny albo rodzeństwo więcej niż jednego fundatora, mienie uważa się za wniesione przez wszystkich tych fundatorów w równych częściach.

KROK 4. USTANOWIENIE ORGANÓW WYMAGANYCH PRZEZ USTAWĘ LUB STATUT

Ustawa o fundacji rodzinnej przewiduje funkcjonowanie trzech organów w fundacji rodzinnej:

- zarządu,
- rady nadzorczej,

- zgromadzenia beneficjentów.

Pełnić mają one różne funkcje, tak by przede wszystkim zapewnić efektywne zarządzanie fundacją rodzinną i sprawne ustanowienie następców w przypadku wygaśnięcia mandatu członka danego organu fundacji rodzinnej.

Członkowie organów fundacji rodzinnej powoływani będą na kadencje. Jeżeli w statucie nie przewidziano odmiennie, to kadencję członka organu fundacji rodzinnej oblicza się w pełnych latach obrotowych.

Konieczne zgody

Przesądono, że członkowie organów fundacji rodzinnej muszą w formie pisemnej wyrazić zgodę na pełnienie funkcji. Wymóg ten dotyczy nie tylko członków zarządu i rady nadzorczej, lecz także członków zgromadzenia beneficjentów – w skład tego organu nie muszą bowiem wchodzić wszyscy beneficjenci, a tylko ci, którym w statucie przyznano uprawnienie do uczestnictwa w zgromadzeniu beneficjentów.

W przypadku gdy organ fundacji rodzinnej będzie wieloosobowy, to na przewodniczącym oraz na członkach tego organu spoczywać będzie obowiązek należytego organizowania jego prac, a w szczególności, gdy jest to konieczne, określenia w regulaminie sposobu organizacji i wykonywania czynności.

Więcej o funkcjonowaniu organów piszemy w kolejnej części poradnika.

WAŻNE! Fundator może pełnić jednocześnie funkcje członka organu (zarządu albo rady nadzorczej) oraz mogą mu przysługiwać określone świadczenia jak beneficjentowi.

KROK 5. WNIESIENIE FUNDUSZU ZAŁOŻYCIELSKIEGO

Fundator zobowiązany będzie do wniesienia do fundacji rodzinnej mienia na pokrycie funduszu założycielskiego o wartości określonej w statucie, przy czym nie niższej niż 100 000 zł. Jeżeli w trakcie działalności fundacji rodzinnej wartość jej aktywów będzie niższa niż wartość jej zobowiązań – co będzie wynikało z zatwierdzonego sprawozdania finansowego za dany rok obrotowy – to zysk za ten rok obrotowy powinien być przeznaczony na pokrycie przyszłych strat fundacji rodzinnej.

Wkład o wartości co najmniej 100 000 zł będzie musiał zostać wniesiony:

- przed wpisaniem do rejestru fundacji rodzinnych – w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w akcie założycielskim albo
- w terminie dwóch lat od dnia wpisania fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych – w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w testamentie.

KROK 6. ZŁOŻENIE WNIOSKU O WPIS DO REJESTRU

Ostatnim krokiem na drodze do założenia fundacji rodzinnej jest rejestracja w rejestrze fundacji rodzinnych prowadzonym przez Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim. Ustawodawca wzorował rejestr fundacji rodzinnych na Krajowym Rejestrze Sądowym, jednak oprócz podobieństw pomiędzy rejestrami istnieją też istotne różnice. Zatem warto znać kluczowe zasady funkcjonowania rejestru fundacji rodzinnych.

▶ Rejestr fundacji rodzinnych będzie jawny, jednak dostęp do dokumentacji związanej z daną fundacją rodzinną (akta rejestrowe) posiadać będą osoby (poza fundatorem, beneficjentami i członkami organów), które wykażą tzw. interes prawny (np. wierzyciel fundacji rodzinnej).

▶ Wprowadzono domniemanie, że dane wpisane do rejestru fundacji rodzinnych są prawdziwe (tak jak w pozostałych rejestrach sądowych), tj. zgodne z rzeczywistym stanem. Jeżeli zatem dane fundacji rodzinnej wpisano do rejestru fundacji rodzinnych niezgodnie z wnioskiem o wpis albo bez tego wniosku, to fundacja nie może zażądać się wobec osoby trzeciej działającej w dobrej wierze zarzutem, że dane te nie są prawdziwe, jeżeli nie wystąpiła niezwłocznie z właściwym wnioskiem o wpis (tj. wnosząc o wpisanie prawidłowych danych).

⇒ **Kto ma obowiązek dokonania zgłoszenia do rejestru fundacji rodzinnych?**

Zgłoszenia fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych dokonuje fundator. Natomiast w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w testamentie zgłoszenia fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych dokonuje zarząd, przy czym jeżeli zarząd jest organem wieloosobowym, takie zgłoszenie muszą podpisać wszyscy członkowie.

Co w zgłoszeniu

Elementy, które musi zawierać zgłoszenie do rejestru fundacji rodzinnej, określono w art. 114 ust. 3 u.f.r. Powinno ono zawierać:

- nazwę fundacji rodzinnej, jej siedzibę i adres;
- wysokość funduszu założycielskiego fundacji rodzinnej;
- imiona i nazwiska, numery PESEL członków zarządu, a w przypadku braku obowiązku posiadania takiego numeru – datę urodzenia, oraz ich adresy do doręczeń, a także sposób reprezentowania fundacji rodzinnej;

- imiona i nazwiska, numery PESEL członków rady nadzorczej, a w przypadku braku obowiązku posiadania takiego numeru – datę urodzenia, oraz ich adresy do doręczeń, jeśli w fundacji rodzinnej ustanawia się radę nadzorczą;

- imiona i nazwiska, numery PESEL beneficjentów będących osobami fizycznymi wchodzącymi w skład zgromadzenia beneficjentów, a w przypadku braku obowiązku posiadania takiego numeru – datę urodzenia, oraz ich adresy do doręczeń, a w przypadku gdy beneficjentem jest podmiot inny niż osoba fizyczna – nazwę lub firmę oraz numer identyfikacyjny REGON, a jeżeli podmiot ten jest zarejestrowany w Krajowym Rejestrze Sądowym – także jego numer w tym rejestrze;
- imię i nazwisko oraz adres do doręczeń fundatora, jeżeli fundator jest uprawniony do powołania zarządu;
- czas trwania fundacji rodzinnej, jeżeli jest oznaczony.

Co trzeba załączyć do sądu

Załączniki, jakie powinien zawierać wniosek o rejestrację fundacji rodzinnej, wskazano w art. 114 ust. 4 u.f.r. Do sądu muszą trafić:

- akt założycielski fundacji rodzinnej albo protokół otwarcia i ogłoszenia testamentu, w którym ustanowiono fundację rodzinną;
- statut fundacji rodzinnej;
- oświadczenie fundatora o wniesieniu mienia na pokrycie funduszu założycielskiego w kwocie określonej w statucie, a w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w testamentie – oświadczenie członków zarządu, że fundusz założycielski zostanie wniesiony w terminie dwóch lat od dnia wpisania fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych;
- dowód ustanowienia organów fundacji rodzinnej, z wyszczególnieniem ich składu osobowego, jeżeli skład organów fundacji rodzinnej nie wynika z jej statutu oraz zgody na pełnienie funkcji członka organu fundacji rodzinnej.

Sąd rejestrowy bada, czy dołączone do wniosku o wpis do rejestru fundacji rodzinnych dokumenty są zgodne pod względem formy i treści z przepisami prawa.

Oplata sądowa od zgłoszenia fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych wynosi 500 zł (art. 64a ustawy z 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych; t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1125; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 535). Natomiast opłata od zmiany wpisu wynosi 250 zł.

⇒ **Jakie będą konsekwencje, jeśli fundator (lub odpowiednio zarząd) nie zgłosi fundacji rodzinnej w organizacji do rejestru fundacji rodzinnych?**

Brak podjęcia czynności niezbędnych do rejestracji fundacji rodzinnej w organizacji bądź brak możliwości jej rejestracji spowoduje jej rozwiązanie. Niezgłoszenie utworzenia fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych prowadzonego przez Sąd Okręgowy w Piotrkowie Trybunalskim w terminie sześciu miesięcy od dnia sporządzenia aktu założycielskiego albo ogłoszenia testamentu lub jeżeli zostanie wydane postanowienie sądu odmawiające zarejestrowania fundacji i to postanowienie stanie się prawomocne, a fundacja rodzinna w organizacji nie jest w stanie niezwłocznie zaspokoić w pełni wierzytelności beneficjentów i osób trzecich, to fundacja rodzinna w organizacji z mocy prawa ulega rozwiązaniu. Zarząd dokonuje likwidacji fundacji rodzinnej w organizacji. W przypadku jego braku fundator, zgromadzenie beneficjentów albo sąd rejestrowy ustanawia likwidatora albo likwidatorów. Fundacja rodzinna w organizacji ulega rozwiązaniu z dniem zatwierdzenia przez zgromadzenie beneficjentów sprawozdania likwidacyjnego.

Sprawdź, jak będą działały organy i jakie będą ich prawa i obowiązki

Fundator będzie mógł powołać obligatoryjne zgromadzenie beneficjentów, radę nadzorczą, która co do zasady jest fakultatywna, oraz zarząd

Organy działające w fundacji rodzinnej będą pełniły różne funkcje, ale zaplanowano je tak, by zapewnić przede wszystkim efektywne zarządzanie i sprawne ustanowienie następców w przypadku wygaśnięcia mandatu członka danego organu.

ZARZĄD

Organem zarządzającym fundacji rodzinnej, prowadzącym jej sprawy i reprezentującym ją na zewnątrz, jest zarząd. Odpowiadać ma za realizację celów fundacji rodzinnej określonych przez fundatora w statucie oraz odpowiednio gospodarowanie mieniem fundacji rodzinnej, by zapewnić jej płynność finansową oraz wypłacalność.

To na zarządzie ciążył będzie obowiązek tworzenia, prowadzenia i aktualizowania listy beneficjentów zgodnie z przepisami ustawy oraz zasadami zawartymi w statucie, informowania beneficjenta o przysługującym mu świadczeniu oraz spełniania świadczenia przysługującego beneficjentowi. Zarząd ma zatem stanowić swego rodzaju pomost pomiędzy fundacją rodzinną a beneficjentami.

PORADNIK

Do zadań zarządu należy także wykonywanie czynności związanych z ochroną danych osobowych beneficjentów fundacji rodzinnej, weryfikacją konieczności ich przetwarzania, aktualizacją listy beneficjentów oraz niezwłocznym usuwaniem danych, których dalsze przechowywanie jest zbędne do zabezpieczenia praw lub interesów beneficjenta lub wykonywania obowiązków wynikających ze statutu.

Zasady powoływania

W skład zarządu fundacji rodzinnej będzie mogło wejść kilka osób, ale również może być on organem jednoosobowym, zarządzanym przez jednego menedżera. Ustawa o fundacji rodzinnej nie wprowadza ograniczenia co do maksymalnej liczby członków tego organu.

Co do zasady to fundator w statucie powinien określić zakres uprawnień i obowiązków członków zarządu, a także zasady reprezentacji fundacji rodzinnej. Z kolei wewnętrzne zasady działania będą mogły zostać określone w regulaminie organu fundacji rodzinnej. Przepisy ustawy o fundacji rodzinnej określają ogólne zasady funkcjonowania organu fundacji rodzinnej, z tym że we wskazanych przypadkach statut może stanowić inaczej. Zgodnie z art. 58 ust. 1 u.f.r. w przypadku zarządu wieloosobowego wszyscy jego członkowie są obowiązani i uprawnieni do wspólnego prowadzenia spraw fundacji rodzinnej, przy czym w statucie można przyjąć odmienną zasadę. Prawo członka zarządu do reprezentowania fundacji rodzinnej dotyczy wszystkich czynności sądowych i pozasądowych. Prawo to nie może zostać ograniczone wobec osób trzecich.

Z kolei w przypadku reprezentacji fundacji rodzinnej przez wieloosobowy zarząd (art. 59 ust. 1 u.f.r.) przyjęto, że o ile nie zostało to ustalone odmiennie w statucie, fundację rodzinną reprezentuje dwóch członków zarządu działających łącznie. Artykuł 59 ust. 2 u.f.r. wskazuje natomiast, że „Oświadczenia składane fundacji rodzinnej oraz doręczenia pism fundacji rodzinnej mogą być dokonywane wobec jednego członka zarządu”. Złożenie zaś podpisów przez wszystkich członków zarządu pod dokumentem wystawionym przez fundację rodzinną – jak zapisano w art. 60 u.f.r. – „jest wymagane tylko w przypadku, gdy ustawa lub statut tak stanowi”. Zatem tylko w wyjątkowych sytuacjach wymagane będzie złożenie podpisu przez wszystkich członków zarządu, np. w przypadku zgłoszenia fundacji rodzinnej do rejestru fundacji rodzinnych.

⇒ **Kto będzie mógł zostać powołany na członka zarządu?** Członkiem zarządu będzie mogła zostać osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Jednak przewidziano istotne dodatkowe ograniczenia: członkiem zarządu nie będzie mogła zostać osoba skazana prawomocnym wyrokiem za przestępstwa określone w art. 228–231 i przepisach rozdziałów XXXIII–XXXVII ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 1138; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 289), chyba że nastąpi zatarcie skazania albo od dnia uprawomocnienia się wyroku skazującego upłynie pięć lat. Wprowadzono jednocześnie przepis, który umożliwi złagodzenie tego to ograniczenia. Mianowicie w terminie trzech miesięcy od dnia uprawomocnienia się wyroku skazującego za ww. przestępstwa skazany będzie mógł złożyć wniosek do sądu, który wydał wyrok, o zwolnienie go z zakazu pełnienia funkcji w fundacji rodzinnej lub o skrócenie czasu obowiązywania tego zakazu. Nie dotyczy to przestępstw popełnionych umyślnie. Sąd rozstrzygnie o wniosku, wydając postanowienie.

Członkowie zarządu będą mogli pełnić swoje funkcje za wynagrodzeniem. Jeżeli jednak nie umówiono się w sprawie wysokości wynagrodzenia, to członkowie zarządu będą pełnić funkcje bez wynagrodzenia. Ponadto członkom zarządu przysługiwać będzie zwrot kosztów związanych z udziałem w pracach zarządu.

Wymóg lojalności i poufności

Członek zarządu fundacji rodzinnej będzie zobowiązany przy wykonywaniu swoich obowiązków dołożyć należytej staranności oraz postępować w sposób lojalny wobec fundacji rodzinnej, jak również zachować poufność informacji, w szczególności w zakresie przetwarzanych danych osobowych beneficjentów fundacji rodzinnej. Co więcej, członek zarządu nie będzie mógł ujawniać tajemnic fundacji rodzinnej zarówno w trakcie, jak i po zakończeniu pełnienia funkcji. Mając bowiem na uwadze, że członkowie zarządu będą mieli dostęp do danych dotyczących beneficjentów fundacji rodzinnej, ich uprawnień, spełnionych wobec nich świadczeń czy też do danych handlowych i informacji dotyczących przedsiębiorstwa, którego udziału czy akcje będą w posiadaniu fundacji rodzinnej – niewskazane jest, by również w przypadku wygaśnięcia mandatu uzyskane przez członka zarządu dane mogły być przetwarzane do celów innych niż związane z realizacją zamierzeń fundacji rodzinnej. Fundacja rodzinna w założeniu jest podmiotem mającym na celu realizację szczególnego zadania, jakim jest zarządzanie majątkiem zgodnie z wolą fundatora, również po jego śmierci, dlatego tak ważna jest dbałość o poufność i bezpieczeństwo w zakresie ochrony majątku i prywatności fundatora oraz beneficjentów.

Kadencja oraz zasady powołania i odwołania

W celu zapewnienia ciągłości funkcjonowania zarządu fundacji rodzinnej przepisy ustawy o fundacji rodzinnej określiły mechanizm powoływania i odwoływania człon-

Ramka 6

Definicja tajemnicy fundacji rodzinnej

W ustawie o fundacji rodzinnej wprowadzono definicję „tajemnicy fundacji rodzinnej”. Ma ona znacznie szerszy zakres niż tajemnica przedsiębiorstwa zawarta w odrębnych przepisach. Przez tajemnicę fundacji rodzinnej w myśl art. 55 ust. 4 u.f.r. należy rozumieć w szczególności „informacje dotyczące kierunku inwestowania, organizacyjne lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, a także informacje dotyczące beneficjentów, które jako całość lub w szczególnym zestawieniu i zbiorze ich elementów nie są powszechnie znane osobom zwykle zajmującym się tym rodzajem informacji albo nie są łatwo dostępne dla takich osób, o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania tych informacji w poufności”.

ków zarządu. Mechanizm ten będzie można zmodyfikować poprzez statut.

► **Kto powołuje.** W pierwszej kolejności uprawnienie do powołania i odwołania członka zarządu przysługuje fundatorowi, a po jego śmierci – radzie nadzorczej, jeżeli została ustanowiona. W przypadku śmierci fundatora i braku rady nadzorczej powołania i odwołania członka zarządu dokonuje zgromadzenie beneficjentów. Z kolei, gdy fundacja rodzinna jest ustanowiona w testamentie, fundator określi w nim osobę albo osoby, które zostaną powołane do pełnienia funkcji członka albo członków pierwszego zarządu.

► **Trwanie kadencji.** Ustawa o fundacji rodzinnej określa trzyletnią kadencję członka zarządu, z tym że statut będzie mógł stanowić inaczej. Będzie go można powołać na kolejne kadencje (art. 61 ust. 2 u.f.r.).

► **Wygaśnięcie mandatu.** Mandat członka zarządu wygaśnie z chwilą upływu kadencji, na jaką został powołany, bądź z momentem odwołania, śmierci lub rezygnacji z pełnienia funkcji. W przypadku rezygnacji członka zarządu zastosowanie będą miały odpowiednio przepisy o wypowiedzeniu zlecenia przez przyjmującego zlecenie.

► **Odwołanie.** Członek zarządu będzie mógł zostać odwołany w każdym czasie (art. 61 ust. 7 u.f.r.). Nie pozbawi go to roszczeń ze stosunku prawnego dotyczącego pełnienia funkcji członka zarządu. Statut będzie mógł przy tym zawierać inne postanowienia, w szczególności ograniczać prawo odwołania do ważnych powodów. Odwołanie członka zarządu nie zwolni go z obowiązku składania wyjaśnień w toku przygotowania sprawozdania finansowego obejmującego okres pełnienia przez niego funkcji w organie fundacji rodzinnej. Ponadto przepisy dopuszczają udział byłego członka zarządu w zgromadzeniu beneficjentów zatwierdzającym sprawozdanie za powyższy okres, chyba że uchwałą zgromadzenia beneficjentów stanowi inaczej.

⇒ Kto powinien reprezentować fundację rodzinną przy zawieraniu umów pomiędzy fundacją rodzinną a członkiem zarządu lub w sporze z członkiem zarządu?

Przy umowach pomiędzy fundacją rodzinną a członkiem zarządu, jak również w sporze fundacji rodzinnej z członkiem zarządu, fundację rodzinną reprezentować ma rada nadzorcza, a w przypadku jej braku pełnomocnik powołany uchwałą zgromadzenia beneficjentów (art. 63 ust. 1 u.f.r.). Wyjątek przewidziano w art. 63 ust. 2 u.f.r. Zgodnie z tym przepisem, gdy członek zarządu jest zarazem jedynym członkiem zgromadzenia beneficjentów, to czynność prawna między tym beneficjentem a reprezentowaną przez niego fundacją rodzinną wymaga zachowania formy aktu notarialnego.

Przyjęcie powyższej konstrukcji jest szczególnie uzasadnione w fundacji rodzinnej, gdzie łączenie roli beneficjenta z funkcją członka zarządu może być bardzo częste, np. z uwagi na to, że fundator będzie chciał, aby jego potomstwo zarządzało fundacją rodzinną i jednocześnie czerpało z niej korzyści jako beneficjenci. Ustawa nie wyklucza bowiem możliwości łączenia obowiązków członka zarządu z uprawnieniami beneficjenta. Tym bardziej że umożliwienie beneficjentowi sprawowania funkcji w organach fundacji rodzinnej wydaje się rozwiązaniem korzystnym, mając na uwadze, że najczęściej właśnie najbliżsi członkowie rodziny fundatora mają najpełniejszą wiedzę na temat majątku fundacji oraz wartości, jakimi należy się kierować przy zarządzaniu nim. Beneficjenta sprawującego jednocześnie funkcję członka zarządu będą obowiązywać takie same zasady jak pozostałych członków tego organu. Konieczne może być jednak wprowadzenie mechanizmu, by w przypadku zawierania umowy albo w przypadku sporu osoba taka nie mogła jednocześnie decydować o wyborze pełnomocnika reprezentującego fundację rodzinną. Wymóg zachowania formy aktu notarialnego nie będzie dotyczył realizacji świadczeń przysługujących beneficjentowi, który jednocześnie jest członkiem zarządu – następuje ona bowiem na podstawie informacji zawartych na liście beneficjentów.

RADA NADZORCZA

Organem nadzoru będzie rada nadzorcza, przy czym obowiązek jej powołania powstanie dopiero wtedy, gdy liczba beneficjentów fundacji rodzinnej przekroczy 25 osób. W pozostałych sytuacjach jej powołanie jest fakultatywne, zależne jedynie od woli fundatora. Podstawowym zadaniem rady nadzorczej będzie nadzór nad działalnością zarządu w zakresie przestrzegania prawa i postanowień zawartych w statucie fundacji rodzinnej.

WAŻNE! Jeśli beneficjentów jest w fundacji rodzinnej więcej niż 25, to powołanie rady nadzorczej będzie obowiązkowe.

Uprawnienia rady nadzorczej będzie można będzie rozszerzyć w statucie, w szczególności może on przewidywać, że zarząd jest obowiązany uzyskać zgodę rady nadzorczej przed dokonaniem określonej czynności. Między innymi w tym celu rada nadzorcza będzie miała prawo żądać niezwłocznego przedstawienia jej wszelkich informacji, dokumentów, sprawozdań i wyjaśnień dotyczących działalności fundacji rodzinnej. Zarząd lub osoba obowiązana, np. pełnomocnik, powinni wówczas udzielić odpowiednich informacji w terminie maksymalnie dwóch tygodni, chyba że rada nadzorcza ustali dłuższy termin odpowiedzi. Nie będzie wolno ograniczać dostępu członków rady nadzorczej do żądanych przez nich informacji, dokumentów, sprawozdań lub wyjaśnień.

Niedopuszczalne łączenie stanowisk

Nie będzie dopuszczalne pełnienie jednocześnie funkcji członka zarządu i funkcji członka rady nadzorczej. W ocenie ustawodawcy łączenie obu wyżej wymienionych stanowisk uniemożliwiłoby sprawowanie właściwej kontroli rady nadzorczej nad zarządem i obiektywną ocenę podejmowanych przez ten organ decyzji.

Liczebność rady

Rada nadzorcza może być organem jedno- albo wieloosobowym – tak wynika z art. 66 u.f.r. Nie wprowadzono ograniczenia co do maksymalnej liczby członków tego organu.

Uregulowania dotyczące pełnienia funkcji w radzie nadzorczej i wymogi co do osoby członka rady nadzorczej są niemal tożsame z wymogami dotyczącymi zarządu, z tym że kadencja członka tego organu trwa pięć lat. Statut fundacji rodzinnej będzie mógł przewidywać inny okres trwania kadencji, przy czym wskazane jest, by kadencje zarządu i rady nadzorczej nie pokrywały się. Członek rady nadzorczej może być powołany na kolejne kadencje. O ile nie zostało to ustalone odmiennie w statucie, powołania i odwołania członków rady nadzorczej dokonuje fundator, a po śmierci fundatora – zgromadzenie beneficjentów. W przypadku gdy fundacja rodzinna jest ustanowiona w testamentie, fundator może określić w nim osobę albo osoby, które zostaną powołane do pełnienia funkcji członka albo członków pierwszej rady nadzorczej.

WAŻNE! Kadencja członka rady nadzorczej fundacji rodzinnej trwa co do zasady pięć lat, a członka zarządu – trzy lata.

ZGROMADZENIE BENEFICJENTÓW

Zgromadzenie beneficjentów to obligatoryjny organ fundacji rodzinnej, ustanawiany przez fundatora. Jego zadaniem będzie zachowanie ciągłości funkcjonowania pozostałych organów fundacji rodzinnej, a tym samym zapewnienie właściwego działania całej fundacji rodzinnej.

Tylko wybrani

Zgromadzenie składać ma się z beneficjentów, którym w statucie przyznano uprawnienie do uczestnictwa w nim. Decyzja w tym zakresie, zgodnie z przyjętymi przepisami, należy wyłącznie do fundatora.

Zatem nie wszyscy ustanowieni przez fundatora beneficjenci będą mogli uczestniczyć w zgromadzeniu. Wynika to przede wszystkim z tego, że część beneficjentów ustanowionych przez fundatora może być osobami schorowanymi, małoletnimi albo po prostu niezaangażowanymi w prowadzenie rodzinnego biznesu, niemającymi odpowiedniej wiedzy czy wykształcenia bądź wręcz niezainteresowanymi sprawami fundacji rodzinnej, co w konsekwencji mogłoby sparaliżować prace zgromadzenia beneficjentów. Z powyższych względów za w pełni uzasadnione należy uznać danie fundatorowi swobody w wyborze beneficjentów, którzy będą zasiadać w zgromadzeniu i – z korzyścią dla fundacji rodzinnej – wykonywać obowiązki w tym organie.

WAŻNE! W zgromadzeniu beneficjentów uczestniczą beneficjenci, którym przyznano takie uprawnienie.

⇒ Czy uprawnieni beneficjenci muszą osobiście uczestniczyć w zgromadzeniu beneficjentów?

Nie, ustawa dopuszcza także udział i wykonywanie prawa głosu przez pełnomocnika. W takim przypadku kopię

pełnomocnictwa w formie dokumentowej dołącza się do protokołu z posiedzenia zgromadzenia beneficjentów.

Rola i zadania

Zgromadzenie beneficjentów jest organem fundacji rodzinnej, który działa w przypadku powstania okoliczności wymagających podjęcia decyzji przez beneficjentów, w określonych w ustawie bądź statucie sprawach, mających głównie zagwarantować zachowanie ciągłości działalności fundacji rodzinnej i jej organów.

Zadaniem zgromadzenia beneficjentów jest więc w szczególności wybieranie składu poszczególnych organów (np. członków rady nadzorczej po śmierci fundatora czy też członków zarządu, w przypadku gdy nie została ustanowiona rada nadzorcza), jak również podejmowanie uchwał w sprawach:

- rozpatrzenia i zatwierdzenia sprawozdania finansowego fundacji rodzinnej za poprzedni rok obrotowy;
- udzielenia absolutorium członkom organów fundacji rodzinnej z wykonania przez nich obowiązków;
- podziału lub pokrycia wyniku finansowego netto;
- wyboru firmy audytorskiej, w przypadku gdy sprawozdanie finansowe zgodnie z ustawą z 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2023 r. poz. 120; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 295) podlega badaniu oraz w innych sprawach wymienionych w ustawie lub statucie.

Mechanizm zabezpieczający

Co do zasady zgodnie z art. 71 ust. 1 u.f.r. zgromadzenie beneficjentów jest zwoływane przez zarząd, chyba że statut stanowi inaczej. Jednakże mając na uwadze podstawową funkcję, jaką ma pełnić zgromadzenie beneficjentów, ustawa o fundacji rodzinnej przewiduje rozwiązania zapewniające ciągłość jej działania. Zgodnie z art. 71 ust. 2 u.f.r. w przypadku śmierci fundatora oraz braku rady nadzorczej, a także w przypadku gdy fundator nie jest uprawniony do powołania zarządu, członek zarządu składa rezygnację członkom zgromadzenia beneficjentów, zwołując jednocześnie zgromadzenie beneficjentów, jeżeli w powołaniu zarządu żaden mandat w zarządzie nie byłby obsadzony. W takiej sytuacji zawiadomienie o zgromadzeniu beneficjentów zawiera oświadczenie o rezygnacji członka zarządu. Rezygnacja jest skuteczna z dniem następującym po dniu, na który zwołano zgromadzenie beneficjentów. Ponadto w przypadku śmierci fundatora oraz braku rady nadzorczej, a także w przypadku gdy fundator nie jest uprawniony do powołania zarządu, każdy z beneficjentów będzie mógł zwołać zgromadzenie beneficjentów, jeżeli w wyniku śmierci członka zarządu żaden mandat w zarządzie nie byłby obsadzony. Powyższe mechanizmy mają umożliwić sprawne powołanie nowych członków organu zarządzającego, co z kolei pozwoli na dalsze niezakłócone funkcjonowanie fundacji rodzinnej.

Zwoływanie zgromadzenia na żądanie

W statucie będzie można także określać przypadki, w których beneficjenci mogą żądać zwołania zgromadzenia beneficjentów przez zarząd. W żądaniu wystosowanym do zarządu należy określić proponowany porządek obrad zgromadzenia beneficjentów.

Jeżeli jednak w terminie dwóch tygodni od dnia przedstawienia zarządowi takiego żądania zarząd nie zwoła zgromadzenia beneficjentów z porządkiem obrad zgodnym z żądaniem, to możliwe będzie udzielenie przez sąd rejestrowy upoważnienia do zwołania zgromadzenia beneficjentów. Upoważnienie udzielane będzie beneficjentowi, który wystąpił z żądaniem – po wcześniejszym wezwaniu zarządu do złożenia oświadczenia w zakresie wyjaśnienia braku zrealizowania żądania. Sąd rejestrowy wyznaczy wówczas przewodniczącego tego zgromadzenia.

Powyższa możliwość ma na celu z jednej strony umożliwić działanie zgromadzenia beneficjentów w razie zaistnienia konfliktu z zarządem, a z drugiej ograniczyć bezpodstawne zwoływanie zgromadzeń beneficjentów. Beneficjent, który żąda zwołania zgromadzenia beneficjentów, będzie miał wyłączne prawo odwołania tego zgromadzenia.

⇒ Czy do podjęcia decyzji przez zgromadzenie beneficjentów potrzebne będzie zachowanie odpowiedniego kworum?

W przypadku zgromadzenia beneficjentów, w przeciwieństwie do pozostałych organów fundacji rodzinnej, nie jest konieczne zachowanie kworum, tj. określonej liczby głosów. Jeżeli statut nie będzie stanowił inaczej, to zgromadzenie beneficjentów będzie ważne bez względu na liczbę reprezentowanych na nim głosów. Jedynie w przypadku uchwały o powołaniu lub odwołaniu członków zarządu lub rady nadzorczej konieczne będzie uczestniczenie w posiedzeniu co najmniej połowy jego członków.

POSIEDZENIA ORGANÓW FUNDACJI RODZINNEJ

Co do zasady posiedzenia organów fundacji rodzinnej powinny odbywać się w lokalu fundacji, chyba że statut wskazuje inne miejsce bądź wszyscy członkowie danego organu wyrażą zgodę na odbycie posiedzenia w innym miejscu niż lokal fundacji rodzinnej.

Niemniej jednak, mając na uwadze obecny rozwój technologiczny, jak również częste rozproszenie (różne miej-

sca zamieszkania, nie tylko w kraju, lecz także za granicą) osób będących członkami organów, ustawa o fundacji rodzinnej dopuszcza szeroki katalog form prowadzenia posiedzeń i przeprowadzania głosowania, tak by fizyczna obecność członka organu fundacji rodzinnej podczas posiedzenia nie była niezbędna dla skutecznego działania organu. Możliwe będzie zdalne uczestnictwo w posiedzeniach organów fundacji rodzinnej przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, przy czym w statucie można będzie przyjąć odmienną zasadę. Niezbędne będzie wówczas zapewnienie właściwych warunków umożliwiających uczestnictwo członków organu fundacji rodzinnej w posiedzeniu w formie zdalnej, takich jak: transmisja obrad w czasie rzeczywistym, możliwość dwustronnej komunikacji w czasie rzeczywistym i wykonywania prawa głosu przed posiedzeniem lub w toku posiedzenia czy też zapewnienie właściwej identyfikacji uczestników posiedzenia i bezpieczeństwa komunikacji elektronicznej. Szczegółowe zasady dotyczące sposobu uczestnictwa w posiedzeniach przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej należy określić w regulaminie danego organu fundacji rodzinnej.

Kto zwołuje

Posiedzenie organu fundacji rodzinnej zgodnie z art. 49 ust. 1 u.f.r. zwołuje co do zasady przewodniczący tego organu – z własnej inicjatywy lub na żądanie członka tego organu (który w takiej sytuacji powinien wskazać proponowany porządek obrad). Jeżeli przewodniczący organu fundacji rodzinnej nie podejmie odpowiednich kroków w celu realizacji żądania członka organu w terminie dwóch tygodni od dnia otrzymania żądania, to wnioskodawca będzie mógł samodzielnie zwołać posiedzenie.

Co w zawiadomieniu

Zawiadomienie o posiedzeniu organu fundacji rodzinnej powinno zawierać:

- datę, godzinę i miejsce posiedzenia oraz
- proponowany porządek obrad.

W przypadku gdy udział w posiedzeniu organu następuje przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej, w zawiadomieniu zamieszcza się dodatkowo informacje o sposobie:

- uczestniczenia w tym posiedzeniu,
- wypowiedzania się w jego trakcie,
- wykonywania prawa głosu oraz
- wniesienia sprzeciwu od podjętej uchwały albo podjętych uchwał.

Jeżeli w statucie nie przewidziano odmiennie, to proponowany w zawiadomieniu porządek obrad będzie mógł zostać rozszerzony w trakcie posiedzenia, o ile żaden z członków organu fundacji rodzinnej biorących udział w posiedzeniu się temu nie sprzeciwi.

UCHWAŁY ORGANÓW FUNDACJI RODZINNEJ

Uchwała organu fundacji rodzinnej będzie mogła zostać podjęta, o ile wszyscy członkowie tego organu zostaną prawidłowo zawiadomieni o posiedzeniu albo o głosowaniu na piśmie albo przy wykorzystaniu środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość. Do podjęcia uchwały wymagane będzie uczestnictwo przynajmniej połowy członków danego organu fundacji rodzinnej. Statut może przewidywać surowsze wymagania dotyczące kworum, tj. minimalnej liczby głosów danego organu. Do ustalenia kworum uwzględnia się również członków organów firmy rodzinnej uczestniczących w głosowaniu na piśmie albo przy wykorzystaniu środków bezpośredniego porozumiewania się na odległość.

Uchwały organu fundacji rodzinnej zapadają bezwzględną większością głosów (tj. 50 proc. + 1 głos), a każdemu członkowi, jak mówi art. 51 u.f.r., przysługuje jeden głos, przy czym w statucie można przyjąć odmienną zasadę. W statucie można będzie przyznać danemu członkowi organu fundacji rodzinnej uprzywilejowanie dotyczące prawa głosu. Dzięki takiemu rozwiązaniu można będzie podzielić głosy w zależności od wielkości mienia wnoszonego do fundacji rodzinnej przez poszczególne osoby czy też uwzględnić inne czynniki rodzinne lub biznesowe. W szczególności dla fundatora ważną kwestią może być ustalenie takiego podziału głosów, by wybrane przez niego osoby miały dominujący wpływ na działalność fundacji rodzinnej, choćby ze względu na ich większe dotychczasowe zaangażowanie czy doświadczenie w prowadzeniu rodzinnego przedsiębiorstwa.

Głosowania organu fundacji rodzinnej będą co do zasady jawne. Tajne głosowanie zarządza się przy sprawach personalnych, takich jak wybory oraz wnioski o odwołanie członków organów fundacji rodzinnej, pociągnięcie ich do odpowiedzialności oraz w sprawach osobowych. Ponadto tajne głosowanie trzeba będzie także zarządzić na żądanie choćby jednego z członków organu fundacji rodzinnej uczestniczącego w głosowaniu.

W przypadku gdy do dokonania czynności prawnej przez fundację rodzinną ustawa wymaga uchwały zgromadzenia beneficjentów, czynność prawna dokonana bez wymaganej uchwały jest nieważna. Z kolei czynność prawna dokonana bez zgody właściwego organu fundacji rodzinnej, wymaganej wyłącznie przez statut, będzie ważna, jednakże nie

wyklucza to odpowiedzialności członków zarządu wobec fundacji rodzinnej z tytułu naruszenia statutu. Przy czym zgoda taka będzie mogła zostać wyrażona zarówno przed złożeniem oświadczenia przez fundację rodzinną, jak i po jego złożeniu, nie później jednak niż w terminie dwóch miesięcy od dnia złożenia oświadczenia. Potwierdzenie wyrażone po złożeniu oświadczenia ma moc wsteczną od chwili dokonania czynności prawnej.

Treść podjętych uchwał powinna być uwzględniona w protokole wraz ze wskazaniem uczestników głosowania oraz wyniku głosowania. Protokół musi zostać podpisany co najmniej przez członka organu fundacji rodzinnej prowadzącego posiedzenie i osobę sporządzającą protokół.

⇒ Czy możliwe będzie zaskarżenie uchwał zgromadzenia beneficjentów?

Tak. Uprawnionymi do zaskarżenia uchwał będą osoby związane z działalnością fundacji rodzinnej – fundator, beneficjent lub członek organu fundacji rodzinnej. Będą one mogły złożyć:

- powództwo o uchylenie uchwały – w przypadku gdy uchwała jest sprzeczna ze statutem lub celem fundacji rodzinnej; powództwo jest ograniczone w czasie i może nastąpić w ciągu miesiąca od dnia otrzymania wiadomości o uchwale, jednak nie później niż w terminie sześciu miesięcy od dnia podjęcia uchwały;
- powództwo o stwierdzenie nieważności uchwały – w przypadku gdy uchwała jest sprzeczna z ustawą; powództwo należy wytoczyć nie później niż z upływem sześciu miesięcy od powzięcia wiadomości o uchwale, nie później niż z upływem dwóch lat od powzięcia uchwały.

ODPOWIEDZIALNOŚĆ CZŁONKÓW ORGANÓW

Członkowie organów fundacji rodzinnej, tj. członek zarządu, rady nadzorczej, likwidatorzy fundacji rodzinnej, ponosić będą odpowiedzialność cywilnoprawną za szkodę wyrządzoną działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub postanowieniami statutu, w tym za niedochowanie lojalności. Jest to odpowiedzialność na zasadach winy. Co więcej, ustawodawca zastosował domniemanie winy członka organu, co powoduje, że to na nim będzie spoczywał ciężar wykazania, że nie ponosi winy i że nie można mu postawić zarzutu uchybienia standardowi starannego i lojalnego wykonywania obowiązków.

WAŻNE! Szkodę wyrządzoną przez kilku członków organu wspólnie powoduje ich odpowiedzialność solidarną.

W ustawie o fundacji rodzinnej zastosowanie znalazła również – analogicznie jak w przypadku niedawnej nowelizacji kodeksu spółek handlowych – zasada biznesowej oceny sytuacji (ang. business judgement rule). Wprowadzenie tej zasady umożliwia wyłączenie odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną fundacji rodzinnej wskutek decyzji organów, które okażą się błędne, pod warunkiem że był one podejmowane w granicach uzasadnionego ryzyka biznesowego, na podstawie adekwatnych do okoliczności informacji, tj. z wykorzystaniem profesjonalnych analizy, opinii czy ekspertyz. W konsekwencji członkowie organów, którzy starannie i lojalnie wykonywali swoje obowiązki i zdecydowali się na ryzyko przy podejmowaniu konkretnych decyzji, zyskają ochronę na wypadek, gdyby się okazało, że decyzja była nietrafna i doprowadziła do wyrządzenia szkody fundacji rodzinnej.

Obowiązkowy audyt

Fundacja rodzinna co najmniej raz w ciągu czterech lat funkcjonowania będzie musiała poddawać się audytowi. Będzie on przeprowadzany częściowo, jeżeli sprawozdanie finansowe danej fundacji rodzinnej będzie podlegało badaniu zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości

Audytowi podlegać będą następujące obszary funkcjonowania fundacji rodzinnej:

- 1) zarządzanie aktywami fundacji rodzinnej,
- 2) zaciąganie i spełnianie zobowiązań, w tym zobowiązań publicznoprawnych

– pod kątem prawidłowości, rzetelności, zgodności z prawem, celem oraz dokumentami fundacji rodzinnej.

Ponadto, gdy fundacja rodzinna spełni kryteria wynikające z ustawy o rachunkowości, jej sprawozdanie finansowe podlegać będzie obowiązkowemu badaniu, zgodnie z wytycznymi wynikającymi z ww. ustawy.

WAŻNE! Audytu fundacji rodzinnej oraz audytu sprawozdania finansowego fundacji rodzinnej mogą dokonywać oddzielne firmy audytorskie albo ta sama firma audytorska.

⇒ Jak często przeprowadzać trzeba będzie audyt?

Fundacja rodzinna będzie podlegała cyklicznym audytom, tj. co najmniej raz na cztery lata, przy czym

PORADNIK

w przypadku spełniania przez fundację rodzinną kryteriów wynikających z art. 79 ust. 2 u.f.r. - jej sprawozdanie finansowe będzie podlegało co do zasady corocznemu badaniu. Mianowicie przepis ten odwołuje się do art. 64 ust. 1 pkt 4 ustawy o rachunkowości, który stanowi, że corocznemu badaniu sprawozdania finansowego podlegają jednostki, które w poprzedzającym roku obrotowym, za który sporządzono sprawozdania finansowe, spełniły co najmniej dwa z następujących warunków:

- średnioroczne zatrudnienie w przeliczeniu na pełne etaty wyniosło co najmniej 50 osób,
- suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego stanowiła równowartość w walucie polskiej co najmniej 2 500 000 euro,
- przychody netto ze sprzedaży towarów i produktów oraz operacji finansowych za rok obrotowy stanowiły równowartość w walucie polskiej co najmniej 5 000 000 euro.

Ustawodawcy zależało na tym, by fundator i beneficjenci fundacji rodzinnej mogli kontrolować nie tylko aspekty finansowe, lecz także celowość i zgodność z prawem innych podejmowanych - przede wszystkim przez zarząd - działań. Audytorzy uprawnieni zostali do żądania od zarządu dokumentów fundacji rodzinnej, w tym aktualnej listy beneficjentów.

Podmiot dokonujący audytu (w tym jego członkowie) oraz zespół audytorski, o którym mowa w art. 77 ust. 2 u.f.r. (w którego w skład wchodzi: biegły rewident, doradca podatkowy, adwokat lub radca prawny), zobowiązany będzie do łącznego spełnienia kilku warunków. W okresie objętym audytem (np. cztery lata wstecz) i w trakcie jego trwania nie będzie mógł:

- być zależny od fundacji rodzinnej,
- brać udziału w podejmowaniu decyzji fundacji rodzinnej,
- świadczyć czynności rewizji finansowej lub doradztwa na rzecz fundacji rodzinnej.

Audytor np. nie będzie mógł być członkiem organu fundacji rodzinnej, świadczyć usługi na rzecz fundacji rodzinnej, być pracownikiem, czy świadczyć usługi na rzecz podmiotów (spółek) zależnych od fundacji rodzinnej.

Raport z badania

Po przeprowadzonym audycie ma być sporządzany raport, który będzie przekazywany zarządowi. Z kolei zarząd obowiązany będzie przedstawić raport radzie nadzorczej, a w przypadku jej nieustanowienia - zgromadzeniu beneficjentów, na jego najbliższym posiedzeniu. Niniejszy mechanizm ma na celu z jednej strony informowanie organów nadzoru lub beneficjentów o różnych aspektach (nie tylko finansowych) związanych z funkcjonowaniem fundacji rodzinnej, a z drugiej strony umożliwienie działań naprawczych w przypadku niekorzystnej sytuacji związanej z aktywami, finansami fundacji rodzinnej.

Gdy KAS zażąda

Na żądanie organu Krajowej Administracji Skarbowej fundacja rodzinna będzie obowiązana przekazać w wyznaczonym terminie, nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia żądania, informacje dotyczące:

- listy beneficjentów,
- spisu majątku,
- spełnionych świadczeń lub mieniu przekazanym w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej, w tym ich rodzaju, wysokości i sposobie ich spełnienia.

Za niewykonanie obowiązku przekazania informacji organowi KAS lub przekazanie nieprawdziwych informacji grozić będzie, zgodnie z art. 128 u.f.r., sankcja karna w wysokości grzywny od 240 stawek dziennych (za niewykonanie obowiązku wynikającego z art. 84 u.f.r.) lub od 360 stawek dziennych (za przekazanie nieprawdziwych informacji, o których mowa w art. 84 u.f.r.).

Korzyści podatkowe

Fundacja rodzinna będzie miała specyficzny status podatkowy - choć formalnie ma być podatnikiem CIT, to ma korzystać z podmiotowego zwolnienia z podatku dochodowego. Ustawodawca wprowadził też wiele innych korzystnych regulacji fiskalnych

Rozpoczynając analizę kwestii związanych z opodatkowaniem fundacji rodzinnej (na różnych etapach cyklu jej działalności - począwszy od zakładania, funkcjonowania aż po etap jej rozwiązania), należy podkreślić, że fundacja rodzinna jako osoba prawna będzie podatnikiem CIT, jednak skorzysta z podmiotowego zwolnienia z podat-

Ramka 7

Przynależność beneficjentów do grup podatkowych

Do poszczególnych grup podatkowych, biorąc pod uwagę art. 14 ust. 3 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2021 r. poz. 1043; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 326; dalej: u.p.s.d.), należą:

- do tzw. „zerowej” grupy podatkowej - małżonek, zstępny, wstępny, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha (art. 4a);
- do grupy I - małżonek, zstępny, wstępny, pasierb, zięć, synowa, rodzeństwo, ojczym, macocha i teściowie (art. 14 ust. 3 pkt 1);
- do grupy II - zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych (art. 14 ust. 3 pkt 2);
- do grupy III - inni nabywcy (art. 14 ust. 3 pkt 3).



ku dochodowego. Przy czym trzeba podkreślić, że objęta będzie zwolnieniem wyłącznie w zakresie działalności, która jest dozwolona przez ustawę (art. 5 u.f.r.). Krótkie omówienie podstawowych zasad opodatkowania podzieliśmy na obszary - w zależności od etapu działalności fundacji rodzinnej.

PRZY WNOŚZENIU MAJĄTKU

Etap związany z wnoszeniem majątku przez fundatora do fundacji rodzinnej będzie wolny od opodatkowania. Wprawdzie w niniejszym zakresie ustawodawca nie przewidział wprost stosownej normy prawnej, niemniej jednak wynika to zarówno z samego faktu, że nie mamy do czynienia z mechanizmem odpłatności przy zbyciu mienia wnoszonego do fundacji rodzinnej, jak i z deklaracji ministerstw pracujących nad ustawą.

W TRAKCIE DZIAŁALNOŚCI

► **Stawka CIT.** W trakcie funkcjonowania fundacji rodzinnej zasadą będzie, że fundacja ta będzie płacić 15-proc. podatek dochodowy od osób prawnych (CIT) od przekazanego lub pozostawionego do dyspozycji przez fundację rodzinną bezpośrednio lub pośrednio świadczenia na rzecz beneficjenta (tj. uiszczony będzie on dopiero w momencie świadczenia na rzecz beneficjenta).

Fundacja rodzinna nie będzie miała możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodów i amortyzacji.

Inaczej będzie w sytuacji, gdy działalność fundacji rodzinnej nie będzie mieściła się w ramach zamkniętego katalogu czynności określonych w art. 5 u.f.r. Wówczas obowiązującym będzie tzw. sankcyjna stawka CIT w wysokości 25 proc.

► **Zwolnienie z PIT.** Beneficjenci fundacji rodzinnej zaliczani na podstawie przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn wobec fundatora do tzw. grupy zero (np. małżonkowie, dzieci, rodzice, rodzeństwo) oraz fundator będą korzystać ze zwolnienia z PIT w zakresie świadczeń dokonywanych na ich rzecz przez fundację rodzinną. W konsekwencji działalność fundacji rodzinnej, wraz z dystrybucją „zysków” w postaci świadczeń na rzecz beneficjentów z tzw. grupy zero, będzie opodatkowana wyłącznie 15-proc. CIT (przy czym podatek będzie odroczony do momentu dystrybucji świadczeń na rzecz fundatora lub beneficjenta). Zwolnienie z PIT przewidziano również dla świadczeń alimentacyjnych, jakie fundacja rodzinna spełni na rzecz swoich beneficjentów zaliczanych do zerowej grupy. **RAMKA 7**

W przypadku beneficjentów, którzy nie są zaliczani do zerowej grupy podatkowej wobec fundatora, będzie funkcjonowało tzw. podwójne opodatkowanie, jak w przypadku spółek kapitałowych - tj. na poziomie dochodów fundacji rodzinnej 15 proc. CIT i na poziomie świadczeń na rzecz takowych beneficjentów 15 proc. PIT.

Uwaga! Sejm 9 marca 2023 r. przyjął poprawkę, zgodnie z którą beneficjenci fundacji rodzinnej z pierwszej i drugiej grupy podatkowej wobec fundatora/fundatorów będą płacili niższy PIT (tj. został obniżony z 15 proc. do 10 proc.) od świadczeń otrzymywanych z fundacji rodzinnej. Poprawka została wpisana do treści ustawy z 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawy o obligacjach, ustawy o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji oraz niektórych innych ustaw. Obecnie tą nowelizacją (i tym samym poprawką do ustawy o fundacji rodzinnej dotyczącą PIT) ma się zająć Senat. Zgodnie z założeniem ma ona wejść w życie wraz z wejściem w życie ustawy o fundacji rodzinnej, tj. 22 maja 2023 r. Co istot-

ne, również dochody fundatora oraz beneficjenta otrzymane z fundacji rodzinnej, jako podlegające przepisom o PIT, nie będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

PRZY ROZWIĄZANIU

Nabycie od fundacji rodzinnej przez osoby fizyczne świadczeń oraz mienia w związku z rozwiązaniem fundacji będzie opodatkowane w tożsamy sposób jak użytkowanie świadczeń przez beneficjenta w trakcie działalności fundacji. Przychody z tytułu otrzymania lub postawienia do dyspozycji mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej stanowią tzw. przychód z innych źródeł na gruncie ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2022 r. poz. 2647; ost.zm. Dz.U. z 2023 r. poz. 28). Stawka podatku wynosi co do zasady 15 proc. W konsekwencji tego wydanie mienia fundacji rodzinnej w związku z jej likwidacją może się wiązać z podwójnym opodatkowaniem: po pierwsze - na poziomie samej fundacji rodzinnej (15 proc. CIT), po drugie - na poziomie otrzymującego mienie fundacji rodzinnej (15 proc. PIT). Przy czym w przypadku osób otrzymujących mienie od fundacji rodzinnej należących do zerowej grupy podatkowej wobec fundatora/fundatorów znajdzie zastosowanie również zwolnienie z PIT.

Należy mieć również na uwadze, że w przypadku gdy dojdzie do rozwiązania fundacji rodzinnej, przychód odpowiadający wartości przekazanego mienia będzie podlegał pomniejszeniu o wartość podatkową mienia wniesionego przez fundatora lub fundatorów. Jeżeli np. fundator wniesie do fundacji rodzinnej nieruchomości o wartości 5 mln zł, a na moment jej likwidacji będzie ona warta 7 mln zł i zostanie przekazana na rzecz beneficjentów należących do zerowej grupy podatkowej, to podstawa do opodatkowania wynosić będzie 2 mln zł, co oznacza, że CIT należny (stawka 15 proc.) wyniesie 300 tys. zł.

Podsumowując, opodatkowanie fundacji rodzinnej opodobniono do mechanizmu opodatkowania estońskim CIT. Mianowicie fundacja rodzinna będzie zobowiązana do zapłaty CIT dopiero w momencie dokonania świadczenia na rzecz beneficjenta lub wydania jej mienia.

Kontrowersyjne kwestie

Na koniec należy zwrócić uwagę, że ustawodawca będzie musiał pochylić się nad kwestiami, które budzą kontrowersje i mogą zniechęcać polskie firmy rodzinne do skorzystania z instytucji fundacji rodzinnej.

► W myśl uchwalonych przepisów fundator i beneficjenci nie mogą być współnikami spółki, która korzysta z ryczałtu od dochodów spółek, tzw. estońskiego CIT. Przy czym wydaje się, że wkrótce ten problem zostanie rozwiązany, a to za sprawą poprawki, jaka 9 marca br. została przyjęta przez Sejm w ramach wspomnianej już wcześniej nowelizacji ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi. W myśl tej poprawki wspólnik/wspólnicy spółki opodatkowanej estońskim CIT będą mogli być fundatorem lub beneficjentem fundacji rodzinnej.

► Przejrzania wymaga problematyka zwolnienia z PIT świadczeń na rzecz beneficjentów w przypadku, gdy fundacja rodzinna będzie miała więcej niż jednego fundatora lub gdy do fundacji rodzinnej zostało wniesione mienie przez inne podmioty niż fundator lub jego małżonek, zstępny, wstępny albo rodzeństwo (np. wniesienie majątku przez osobę prawną). Zwolnienie przysługuje teraz fundatorowi w części odpowiadającej proporcji wniesionego przez niego mienia do fundacji rodzinnej, a w przypadku osoby innej niż fundator - w części odpowiadającej proporcji przypadającej na fundatora, w stosunku do którego jest osobą zaliczaną do grupy zero.

GAZETA PRAWNA

PORADNIK

SZEFOWA DZIAŁU DODATKÓW
Marta Gadomska-Byrska

SEKRETARZE
Urszula Wróblewska,
Wojciech Łysek

REDAKTORZY PROWADZĄCY
Marcin Mroziuk
marcin.mroziuk@infor.pl
Joanna Pieńczykowska-Rybczyk
joanna.pienczykowska@infor.pl

Izabela Rakowska-Boroń
izabela.rakowska-boron@infor.pl
Magdalena Sobczak
magdalena.sobczak@infor.pl
Joanna Śliwińska
joanna.sliwinska@infor.pl

► Zamknięty katalog grupy zero na podstawie przepisów ustawy o spadkach i darowiznach.

► Brak zwolnienia fundacji rodzinnej ze stosowania w stosunku do niej jako podatnika przepisów o tzw. podatku minimalnym od budynków oznacza, że jej budynki o wartości początkowej przekraczającej łącznie 10 mln zł będą opodatkowane stawką 0,035 proc. miesięcznie. Wprowadzenie niniejszego podatku nie budziłoby kontrowersji, gdyby fundacja rodzinna – tak jak większość podmiotów objętych tym podatkiem – była uprawniona kwotą zapłaconego za dany miesiąc podatku od przychodów z budynków odliczyć od zaliczki na podatek.

Zakończenie działalności

Ustawa o fundacji rodzinnej przewiduje kilka mechanizmów zaprzestania działalności fundacji rodzinnej i jej likwidacji

Jak wskazano w art. 87 u.f.r., „fundacja rodzinna ulega rozwiązaniu, w przypadku gdy:

- 1) zaszły okoliczności wskazane w statucie, w szczególności upłynął okres, na jaki fundacja rodzinna została powołana, zrealizowany został cel fundacji rodzinnej, brak jest możliwości dalszej realizacji celu fundacji rodzinnej lub jego realizacja wiąże się z nadmiernymi trudnościami, a usunięcie przeszkód nie może nastąpić bez konieczności poniesienia niewspółmiernie wysokich kosztów;
- 2) jest zarządzana w sposób oczywiście sprzeczny z jej celem lub interesami beneficjentów;
- 3) z innych ważnych powodów kontynuowanie działalności fundacji rodzinnej jest niecelowe;
- 4) zakończone zostało postępowanie upadłościowe fundacji rodzinnej prowadzącej działalność gospodarczą;
- 5) zaszły okoliczności, o których mowa w art. 105 u.f.r. (rozwiązanie fundacji rodzinnej przez sąd, bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego – red.)”.

Fundator będzie mógł samodzielnie określić w statucie okoliczności skutkujące rozwiązaniem fundacji rodzinnej, decydując np., że fundacja rodzinna będzie działać przez określony czas.

Na podstawie uchwały

Jeżeli się okaże, że w pewnym momencie założony cel fundacji rodzinnej zostanie zrealizowany albo dalsza jego realizacja będzie nadmiernie utrudniona albo wręcz niemożliwa, to w takich przypadkach (określonych w statucie) rozwiązanie fundacji nastąpi na podstawie uchwały zarządu. Z kolei, jeżeli z innych ważnych powodów kontynuowanie działalności fundacji rodzinnej będzie niecelowe, to rozwiązanie będzie mogło nastąpić na podstawie jednomyślnej uchwały zgromadzenia beneficjentów.

Sądownie

Ponadto fundacja rodzinna będzie mogła zostać rozwiązana decyzją sądu, w przypadku gdy jest zarządzana w sposób oczywiście sprzeczny z jej celem lub interesami beneficjentów. Najpierw jednak sąd rejestrowy będzie mógł wyznaczyć odpowiedni termin na usunięcie braków pod rygorem zastosowania grzywny. W powyższych, jak również w pozostałych przypadkach wymienionych w art. 87 u.f.r., o rozwiązaniu fundacji rodzinnej będzie mógł zadecydować sąd rejestrowy, działając na wniosek beneficjenta lub z urzędu (wówczas musi przeprowadzić rozprawę).

W przypadku gdy na rozwiązanie fundacji rodzinnej koniecznie będzie zgoda beneficjenta, który jest osobą małoletnią, do wyrażenia takiej zgody wymagane będzie zezwolenie sądu opiekuńczego. Powyższa decyzja będzie bowiem miała istotne znaczenie dla majątku małoletniego beneficjenta, w szczególności gdy nie będzie on należał do osób uprawnionych do otrzymania mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej.

Rozwiązanie fundacji rodzinnej następuje co do zasady po przeprowadzeniu likwidacji, z chwilą wykreślenia z rejestru fundacji rodzinnych.

Bez postępowania likwidacyjnego

Przesłanki do wszczęcia postępowania z urzędu o rozwiązanie fundacji rodzinnej, bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, wskazano w art. 105 u.f.r. Postanowiono w nim, że sąd rejestrowy wszczynając z urzędu postępowanie o rozwiązanie fundacji rodzinnej wpisanej do rejestru fundacji rodzinnych bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego, w przypadku gdy:

- 1) oddalając wniosek o ogłoszenie upadłości albo umarzając postępowanie upadłościowe fundacji rodzinnej wykonującej działalność gospodarczą, sąd upadłościowy stwierdzi, że zgromadzony w sprawie materiał daje podstawę do jej rozwiązania bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego;
- 2) oddalono wniosek o ogłoszenie upadłości albo umorzono postępowanie upadłościowe fundacji rodzinnej wykonującej działalność gospodarczą z tego powodu, że jej majątek nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania;
- 3) wydano postanowienie o odstąpieniu od postępowania przymuszającego albo jego umorzeniu;

4) mimo wezwania sądu rejestrowego nie złożono rocznych sprawozdań finansowych za dwa kolejne lata obrotowe;

5) mimo dwukrotnego wezwania sądu rejestrowego nie został złożony wniosek o wpis do rejestru fundacji rodzinnych lub dokumenty, których złożenie jest obowiązkowe;

6) w przypadku ustanowienia fundacji rodzinnej w testamentie nie został wniesiony fundusz założycielski w terminie dwóch lat od wpisania do rejestru fundacji rodzinnych.

Jeżeli sąd rejestrowy w postępowaniu o rozwiązanie fundacji rodzinnej bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego ustali, że fundacja nie posiada zbywalnego majątku i faktycznie nie prowadzi działalności, albo że w terminie dwóch lat od wpisania do rejestru fundacji rodzinnych nie został wniesiony fundusz założycielski, to zgodnie z art. 108 ust. 1 u.f.r. sąd rejestrowy orzeka o rozwiązaniu fundacji rodzinnej bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego i zarządza jej wykreślenie z rejestru.

Procedura likwidacyjna

Otwarcie likwidacji następuje z dniem uprawomocnienia się orzeczenia sądu rejestrowego o rozwiązaniu fundacji rodzinnej albo podjęcia przez zarząd lub zgromadzenie beneficjentów uchwały o rozwiązaniu fundacji rodzinnej.

► **Zadania likwidatorów.** Funkcję likwidatorów fundacji rodzinnej będą pełnił członkowie zarządu albo osoby wyznaczone przez sąd (art. 94 ust. 1 u.f.r.). Ich zadaniem będzie przede wszystkim zaspokojenie wierzycieli, a następnie przekazanie pozostałego majątku osobom uprawnionym (zgodnie ze statutem). Fundacja rodzinna będzie rozwiązana z chwilą wykreślenia z rejestru (co do zasady po przeprowadzeniu likwidacji). O otwarciu likwidacji likwidatorzy powiadomią wierzycieli w Monitorze Sądowym i Gospodarczym, wzywając ich do zgłoszenia swoich wierzycielskich w terminie miesiąca od dnia ogłoszenia.

W czasie likwidacji do nazwy fundacji rodzinnej należy dodać oznaczenie „w likwidacji” (art. 92 u.f.r.). Fundacja rodzinna w likwidacji zachowuje osobowość prawną.

Likwidatorzy sporządzą bilans otwarcia likwidacji oraz sprawozdanie finansowe po każdym roku jej trwania. Likwidatorzy będą zobowiązani zakończyć bieżące interesy, ściągnąć wierzycielskie oraz wypełnić zobowiązania fundacji rodzinnej. Nowe interesy będą mogli podejmować tylko wówczas, gdy będzie to potrzebne do ukończenia spraw w toku.

► **Postępowanie z majątkiem.** Nieruchomości likwidowanej fundacji rodzinnej – zgodnie z art. 98 ust. 1 zdanie trzecie u.f.r. – mają być zbywane w drodze publicznej licytacji, a z wolnej ręki – jedynie na mocy uchwały zgromadzenia beneficjentów i po cenie nie niższej od ustalonej przez zgromadzenie beneficjentów.

Sumy potrzebne do zaspokojenia lub zabezpieczenia znanych fundacji rodzinnej wierzycieli, którzy się nie zgłosili lub których wierzycielskie nie są wymagalne albo są sporne, składać się będzie do depozytu sądowego (art. 99 u.f.r.).

► **Sprawozdanie z likwidacji.** Po zatwierdzeniu przez zgromadzenie beneficjentów sprawozdania finansowego na dzień poprzedzający wydanie majątku pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli (sprawozdanie likwidacyjne, do którego przyjmuje się wycenę składników aktywów według ich wartości zbywczej) i po zakończeniu likwidacji likwidatorzy ogłoszą w lokalu fundacji rodzinnej to sprawozdanie i złożą je sądowi rejestrowemu, z jednoczesnym zgłoszeniem wniosku o wykreślenie z rejestru fundacji rodzinnych. Księgi i dokumenty rozwiązanej fundacji rodzinnej oddaje się na przechowanie osobie wskazanej w statucie lub uchwale zgromadzenia beneficjentów. Przy braku takiego wskazania przechawcą wyznaczy sąd rejestrowy. W przypadku jednak ustalenia przez sąd rejestrowy, że fundacja rodzinna nie posiada zbywalnego majątku i faktycznie nie prowadzi działalności albo że w przypadku fundacji rodzinnej ustanowionej w testamentie nie został wniesiony fundusz założycielski w terminie dwóch lat od wpisania do rejestru – przepisy przewidują możliwość orzeczenia o jej rozwiązaniu bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego. W takim przypadku sąd zarządzi jej wykreślenie z rejestru fundacji rodzinnych. Zasady rozwiązania fundacji rodzinnej bez przeprowadzenia likwidacji będą analogiczne jak już funkcjonujące wobec podmiotów wykreślanych z Krajowego Rejestru Sądowego.

Upadłość

Fundacja rodzinna zostanie również rozwiązana w przypadku ogłoszenia jej upadłości.

Po zakończeniu postępowania upadłościowego wniosek o wykreślenie z rejestru fundacji rodzinnych złoży syndyk. Jednakże fundacja rodzinna nie ulegnie rozwiązaniu, w przypadku gdy postępowanie upadłościowe zostanie zakończone w wyniku zaspokojenia wszystkich wierzycieli w całości albo zatwierdzenia układu, albo gdy postępowanie upadłościowe zostanie uchylone albo umorzone.

⇒ **Komu będzie przysługiwać mienie, które pozostanie po rozwiązaniu fundacji rodzinnej?**

W przypadku gdy fundacja rodzinna będzie rozwiązana za życia fundatora, mienie pozostaje w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej w pierwszej kolejno-

ści będzie przysługiwało fundatorowi. Przy czym (zgodnie z art. 103 ust. 2 u.f.r.), „w przypadku, gdy fundacja rodzinna ma więcej niż jednego fundatora, podział mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej jest dokonywany proporcjonalnie do wartości mienia wniesionego przez fundatora, jego małżonka, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo, w stosunku do wartości mienia wniesionego przez wszystkich fundatorów, ich małżonków, zstępnych, wstępnych lub rodzeństwo, chyba że statut stanowi inaczej”.

Statut będzie mógł odmiennie regulować niniejsze kwestie, tj. np. przyznawać mienie w całości lub części na rzecz beneficjentów lub fundatora.

Z kolei w przypadku śmierci fundatora albo w razie braku wskazania w statucie uprawnionych beneficjentów – pozostałe po rozwiązaniu fundacji rodzinnej mienie należy przekazać spadkobiercom fundatora. W tym względzie należy zastosować zasady kodeksu cywilnego dotyczące dziedziczenia ustawowego albo testamentowego. Jednak zgodnie z art. 100 u.f.r. dopiero po upływie roku od dnia ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli do zgłoszenia ich wierzycielskich będzie mogło nastąpić wydanie majątku (pozostałego po zaspokojeniu lub zabezpieczeniu wierzycieli innych niż fundator, beneficjenci albo spadkobiercy fundatora) wskazanym wyżej osobom uprawnionym do mienia w związku z rozwiązaniem fundacji rodzinnej. Wiąże się to z art. 101 ust. 1 u.f.r., w którym postanowiono, że wierzyciele fundacji rodzinnej, którzy nie zgłosili swoich roszczeń we właściwym terminie ani nie byli znani fundacji rodzinnej, mogą żądać zaspokojenia swoich należności z majątku fundacji rodzinnej jeszcze niepodzielonego. Natomiast zgodnie z art. 101 ust. 2 u.f.r. fundator, beneficjenci albo spadkobiercy fundatora, którzy po upływie rocznego terminu (liczonego od dnia ogłoszenia o otwarciu likwidacji i wezwaniu wierzycieli do zgłoszenia ich wierzycielskich) otrzymali w dobrej wierze przypadającą na nich część majątku fundacji rodzinnej, nie są obowiązani do jej zwrotu celem pokrycia należności wierzycieli.

Rozwiązany problem zachowku

W ustawie złagodzone sztywne reguły dotyczące zachowku. Uwzględniono w ten sposób część postulatów przedsiębiorców

Dotychczas największym wyzwaniem, z jakim mierzyły się firmy rodzinne w ramach planowania sukcesji, był zachówek, tj. uprawnienie spadkobierców do żądania określonej wartości majątku spadkodawcy, który przypadłby spadkobiercom zgodnie z kryteriami ustalonymi w ramach dziedziczenia ustawowego (art. 931 i nast. k.c.).

Po zmianach utworzenie fundacji rodzinnej i wniesienie do niej przez fundatora (lub fundatorów) składników majątku (np. nieruchomości, udziałów, akcji, ogółu praw i obowiązków w spółkach osobowych w podmiotach rodzinnych, środków finansowych) spowoduje, że przestaną one wchodzić do masy spadkowej po fundatorze (fundatorach). Dobrodziejstwem takiego rozwiązania jest to, że aktywa wniesione do fundacji rodzinnej będą chronione, zwłaszcza przed ryzykiem ich rozdrobnienia pomiędzy spadkobiercami fundatora, w konsekwencji czego działalność podmiotów rodzinnych, których właścicielem będzie fundacja rodzinna, zostanie zabezpieczona przed sporami pomiędzy spadkobiercami.

WAŻNE! W statucie fundacji rodzinnej można przewidzieć mechanizm, zgodnie z którym wystąpienie przez beneficjenta fundacji rodzinnej o zachówek będzie mogło np. czasowo ograniczyć jego uprawnienia do świadczeń z fundacji rodzinnej albo nawet pozbawić go uprawnienia do bycia beneficjentem.

W rezultacie wniesienie majątku do fundacji rodzinnej przez fundatora/fundatorów spowoduje, że będzie ona odpowiadać za zapłatę zachowku jako spadkobierca. Co istotne, świadczenia otrzymane od fundacji rodzinnej przez uprawnionego do zachowku obniżą wartość przysługującego mu zachowku lub otrzymane zachowek od fundacji rodzinnej pomniejszy wartość przyszłych świadczeń przysługujących beneficjentowi od fundacji rodzinnej.

Dopuszczalna będzie również możliwość zrzeczenia się prawa do zachowku (także w części) przez spadkobiercę np. będącego jednocześnie beneficjentem uprawnionym do otrzymywania świadczeń od fundacji rodzinnej. Z innej strony fundacja rodzinna będzie miała możliwość rozłożenia na raty, odroczenia terminu płatności, a nawet obniżenia wysokości zachowku, przy uwzględnieniu sytuacji osobistej oraz majątkowej zarówno uprawnionego do zachowku, jak i zobowiązanego (fundacji rodzinnej).

Fundacja rodzinna będzie ponadto odpowiadać za zachówek z tytułu wniesienia przez fundatora/fundatorów funduszu założycielskiego, o ile wniesienie to nastąpi w ciągu 10 lat przed śmiercią fundatora. Zatem po upływie dziesięcioletniego okresu, liczonego od daty wniesienia stosownego majątku przez fundatora/fundatorów do fundacji rodzinnej, ich spadkobiercom nie będzie przysługiwało roszczenie o zachówek w stosunku do fundacji rodzinnej.

KOMPLEKSOWO O ZMIANACH W PRAWIE PRACY W 2023 R.



Seria aktualnych poradników niezbędnych w pracy specjalistom z zakresu kadr i płac oraz menedżerom i pracownikom działów HR, a także przedsiębiorcom.

W publikacjach szczegółowo wyjaśniono kwestie związane z obliczaniem wynagrodzenia za pracę, rozliczaniem czasu pracy, zatrudnianiem i zwalnianiem pracowników, uprawnieniami pracujących rodziców, obowiązkami w zakresie bhp w firmie, a także oskładkowaniem przychodów pracowników i zleceniobiorców.

Seria uwzględnia zmiany obowiązujące w 2023 r.

Szczegóły na



sklep.infor.pl

