

JERZY BIELUK*

ORCID: 0000-0002-9949-472X

Możliwość zastosowania instytucji fundacji rodzinnej w rolnictwie

Zagadnienia wstępne

Fundacja rodzinna jest zupełnie nową instytucją w prawie polskim. Powołana została ustawą z 26 stycznia 2023 r., która weszła w życie 22 maja 2023 r.¹ Fundacja rodzinna ma niewiele wspólnego ze znaną w polskim prawie fundacją regulowaną przez ustawę z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach². Bliżej jej konstrukcyjnie do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Celem deklarowanym przez ustawodawcę przy uchwalaniu ustawy jest wprowadzenie do polskiego systemu prawnego nowej osoby prawnej w postaci fundacji rodzinnej w celu umożliwienia przedsiębiorcom przeprowadzenia skutecznego procesu sukcesji. Fundacja rodzinna ma pozwolić na uniknięcie rozdrobnienia struktury właścicielskiej, zmniejszyć ryzyko wystąpienia sporów rodzinnych i poszerzyć decyzyjność fundatora co do losów jego majątku po jego śmierci.

Fundacja rodzinna z pewnością stanowi istotne uzupełnienie prawa spadkowego w zakresie sukcesji firm rodzinnych. Jednak oprócz kwestii sukcesyjnych rozwiązania zawarte w ustawie pozwalają przewidywać, iż konstrukcja fundacji rodzinnej będzie stosowana nie tylko do zaplanowania sukcesji, ale także do zarządzania majątkiem prywatnym. Korzystne rozwiązania podatkowe zawarte w analizowanej ustawie pozwalają przypuszczać, iż nowa osoba prawna będzie cieszyła się powodzeniem jako wehikuł inwesty-

* Uniwersytet w Białymstoku.

¹ Ustawa z 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej (Dz. U. Nr 326).

² Ustawa z 6 kwietnia 1984 r. o fundacjach (t.j. Dz. U. z 2023 r., Nr 166).

cyjny podobny do występujących w innych porządkach prawnych funduszy powierniczych, trustów czy stosowanych w polskim porządku prawnym zamkniętych funduszy inwestycyjnych i tym podobnych konstrukcji.

Działalność rolnicza w Polsce się profesjonalizuje. Istotną staje się taka regulacja następstwa w gospodarstwach rolnych, która nie pozwala doprowadzić do podziału majątku rodzinnego. Celem niniejszych rozważań jest sformułowanie odpowiedzi na pytania dotyczące możliwości zastosowania konstrukcji fundacji rodzinnej do prowadzenia działalności rolniczej oraz do regulowania kwestii następstwa w gospodarstwach rolnych. Realizując tak wskazany cel, należy przeanalizować i ocenić rozwiązania zawarte w ustawie pod kątem możliwości prowadzenia przez fundację rodzinną działalności rolniczej.

1. Założenia fundacji rodzinnej

Zasadniczym celem, dla którego wprowadzono do prawa polskiego konstrukcję fundacji rodzinnej, jest ułatwienie sukcesji i zapobieżenie podziałowi majątku spadkowego. Poprzez wniesienie majątku do fundacji fundator (z reguły przyszły spadkodawca) zapobiega groźbie podziału wniesionych aktywów – udziałów w spółkach czy nieruchomości, w tym nieruchomości rolnych.

Stosowna nowelizacja ustawy z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego³ wprowadziła kilka zmian ułatwiających wnoszenie nieruchomości rolnych do fundacji rodzinnej. Fundacja rodzinna może nabyć bez żadnych ograniczeń nieruchomości rolne od swego fundatora. Nie ma w tym wypadku obowiązku uzyskiwania wcześniejszej zgody dyrektora generalnego Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa (KOWR). Nie ma też znaczenia, czy nieruchomość rolną fundator wniesie do fundacji rodzinnej jako fundusz założycielski, czy też w ramach innych czynności prawnych. Nadal jednak KOWR może skorzystać z prawa nabycia wobec wnoszonych nieruchomości rolnych.

W przypadku sprzedaży przez fundatora nieruchomości rolnej fundacji rodzinnej KOWR będzie przysługiwało prawo pierwokupu. Ustawodawca nie zdecydował się również na wyłączenie prawa pierwokupu i prawa nabycia w przypadku nabywania przez fundację rodzinną udziałów i akcji spółek będących właścicielami nieruchomości rolnych.

³ Ustawa z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 326, 412, 595); zob. też art. 136 ustawy o fundacji rodzinnej.

Ustawodawca nie zdecydował się jednak na pełne zniesienie ograniczeń w obrocie nieruchomościami rolnymi w przypadku wnoszenia ich do fundacji rodzinnej. Prawo nabycia przysługujące KOWR, a przy sprzedaży nieruchomości prawo pierwokupu tworzą niepotrzebny stan niepewności co do stanu majątkowego fundacji rodzinnej. Jednak analizowana instytucja pozwala uniknąć sporów rodzinnych dotyczących podziału nieruchomości rolnych pomiędzy spadkobierców, a także zachować majątek rodzinny w całości w ramach jednego podmiotu.

2. Przedmiot działalności fundacji rodzinnej

Fundacja rodzinna może prowadzić działalność gospodarczą w ograniczonym zakresie. W sytuacji, gdy fundacja rodzinna wykonuje czynności spoza wskazanego w ustawie zakresu, występuje opodatkowanie sankcyjne dochodu uzyskanego z działalności wykraczającej poza wskazane ramy w postaci podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 25%⁴. Zgodnie z art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej może ona prowadzić działalność gospodarczą w rozumieniu art. 3 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁵ tylko w zakresie:

1) zbywania mienia, o ile mienie to nie zostało nabyte wyłącznie w celu dalszego zbycia;

2) najmu, dzierżawy lub udostępniania mienia do korzystania na innej podstawie;

3) przystępowania do spółek handlowych, funduszy inwestycyjnych, spółdzielni oraz podmiotów o podobnym charakterze, mających swoją siedzibę w kraju albo za granicą, a także uczestnictwa w tych spółkach, funduszach, spółdzielniach oraz podmiotach;

4) nabywania i zbywania papierów wartościowych, instrumentów pochodnych i praw o podobnym charakterze;

5) udzielania pożyczek:

a) spółkom kapitałowym, w których fundacja rodzinna posiada udziały albo akcje,

⁴ Art. 133 ustawy o fundacji rodzinnej, dodający art. 24r do ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r., poz. 2587, 2640 i 2745 oraz z 2023 r., poz. 185), zgodnie z którym (ust. 1) „W zakresie, w jakim fundacja rodzinna prowadzi działalność gospodarczą wykraczającą poza zakres określony w art. 5 ustawy z 26 stycznia 2023 r. o fundacji rodzinnej, stawka podatku, o którym mowa w art. 19, wynosi 25% podstawy opodatkowania”.

⁵ Ustawa z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 221).

b) spółkom osobowym, w których fundacja rodzinna uczestniczy jako wspólnik,

c) beneficjentom;

6) obrotu zagranicznymi środkami płatniczymi należącymi do fundacji rodzinnej w celu dokonywania płatności związanych z działalnością fundacji rodzinnej;

7) produkcji przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów 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% tego produktu;

8) gospodarki leśnej.

Zgodnie z art. 3 ust. 2 działalność, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 7 i 8, fundacja rodzinna może wykonywać wyłącznie w związku z prowadzonym gospodarstwem rolnym.

3. Pojęcie działalności gospodarczej

Według art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Zgodnie z art. 6 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców przepisów ustawy nie stosuje się do:

1) działalności wytwórczej w rolnictwie w zakresie upraw rolnych oraz chowu i hodowli zwierząt, ogrodnictwa, warzywnictwa, leśnictwa i rybactwa śródlądowego;

2) wynajmowania przez rolników pokoi, sprzedaży posiłków domowych i świadczenia w gospodarstwach rolnych innych usług związanych z pobytem turystów;

3) wyrobu wina przez producentów wina w rozumieniu art. 2 pkt 23 ustawy z 2 grudnia 2021 r. o wyrobach winiarskich (Dz.U. z 2022 r., poz. 24 i 2015) będących rolnikami wyrabiającymi mniej niż 100 hektolitrów wina w roku winiarskim wyłącznie z winogron pochodzących z własnych upraw winorośli;

4) działalności rolników w zakresie sprzedaży, o której mowa w art. 20 ust. 1c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. przychodów ze sprzedaży przetworzonych w sposób inny niż przemy-

słowy produktów roślinnych i zwierzęcych z określonymi w ustawie o PIT wyłączeniami;

5) działalności prowadzonej przez koła gospodyń wiejskich na podstawie ustawy z 9 listopada 2018 r. o kołach gospodyń wiejskich (Dz. U. z 2021 r., poz. 2256), spełniających warunki, o których mowa w art. 24 ust. 1 tej ustawy.

Działalność rolnicza jest specyficzną działalnością gospodarczą, gdyż została wyłączona spod przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców. Konstrukcja przepisów wskazuje jednak, iż wyłączenie to nie przesądza, czy jest to działalność gospodarcza.

4. Działalność rolnicza a działalność gospodarcza

Istotną kwestią z praktycznego punktu widzenia jest to, czy działalność wyłączona zgodnie z art. 3 ustawy Prawo przedsiębiorców jest działalnością gospodarczą. W doktrynie zarysowały się dwa stanowiska: jedno uznające działalność rolniczą za działalność gospodarczą, drugie – twierdzące, iż działalność rolnicza objęta wyłączeniem spod przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców nie jest działalnością gospodarczą. Dyskusja ta ciągnie się od czasów przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁶. Ustawodawca, wprowadzając ustawę Prawo przedsiębiorców, niestety nie skorzystał z okazji do legislacyjnego rozwiązania tego problemu, do czego odnosi się wiele publikacji⁷.

Większość przedstawicieli doktryny opowiada się za stanowiskiem, że w świetle powołanej regulacji działalność wytwórcza w rolnictwie jest działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców. Sta-

⁶ Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. Nr 173, poz. 1807).

⁷ G. Lubeńczuk, w: M. Zdyb, G. Lubeńczuk, A. Wołoszyn-Cichočka, *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa 2019, komentarz do art. 6 nb. 2, tam też przegląd stanowisk. O uznaniu działalności rolniczej za działalność gospodarczą: R. Budzinowski, *Status prawny rolnika jako przedsiębiorcy (zagadnienia wybrane)*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” 2002, nr 3, s. 111 i n.; M. Sieradzka, *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX 2012: „Tego rodzaju działalność jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, jednak nie stosuje się do niej pozostałych przepisów ustawy [...]”; K. Kohutek, *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX 2005. Tak również B. Jeżyńska, *Producent rolny jako przedsiębiorca*, Lublin 2008, s. 100–103; M. Etel, *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa 2012, s. 195–196. Zob. również J. Bieluk, *Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne*, Białystok 2013, s. 64. Przeciwnie stanowisko: P. Bielski, *Glosa do wyroku SN z dnia 3 października 2014 r., V CSK 630/13*, LEX 2015.

nowisko to należy uznać za w pełni uzasadnione. Nie wnikając w szczegóły, można przytoczyć jeden przekonujący argument⁸, iż gdyby ustawodawca rzeczywiście chciał wyłączyć działalność rolniczą poza pojęcie działalności gospodarczej, zrobiłby to wprost, tak jak w art. 5 ust. 1 ustawy Prawo przedsiębiorców, gdzie wyraźnie stwierdzono, iż „nie stanowi działalności gospodarczej działalność wykonywana przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r., poz. 2207), i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej”⁹. Natomiast w art. 6 ust. 1 ustawy prawo przedsiębiorców ustawodawca użył innej konstrukcji: „przepisów ustawy nie stosuje się do [...]”.

Sens tej regulacji tkwi w tym, że działalność wytwórcza w rolnictwie nie jest objęta przepisami analizowanej ustawy. Nie stosuje się do tego rodzaju działalności rygorów związanych z podejmowaniem i prowadzeniem działalności gospodarczej, określonych w przepisach ustawy Prawo przedsiębiorców, począwszy od zwolnienia tej działalności z obowiązku rejestracji w Centralnej Ewidencji Informacji o Działalności Gospodarczej przez osoby fizyczne.

Podobnie orzecznictwo stoi na stanowisku, że działalność rolnicza jest działalnością gospodarczą¹⁰. Należy w pełni zgodzić się z uchwałą 7 sędziów

⁸ A. Piszcz, w: G. Kozieł (red.), *Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*, Legalis 2019, komentarz do art. 6, nb. 4: „Artykuł 5 PrPrzed, niemający odpowiednika w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, wskazuje, jaka działalność nie stanowi działalności gospodarczej. Założenie racjonalności prawodawcy nie pozwala przyjąć, że chociaż w następujących po sobie jednostkach tekstu ustawy (art. 5 i 6 PrPrzed) użyto dwóch różnych określeń – w art. 5 »nie stanowi działalności gospodarczej«, zaś w art. 6 »przepisów ustawy nie stosuje się do« – to mimo wszystko ustawodawca w obu przypadkach miał na myśli rodzaje aktywności, które nie stanowią działalności gospodarczej. Ustawodawca musiał mieć na myśli dwie różne koncepcje – działalności niestanowiącej działalności gospodarczej w rozumieniu komentowanej ustawy (art. 5) i działalności gospodarczej (w rozumieniu tej ustawy), do której nie stosuje się jej przepisów (art. 6 ust. 1)».

⁹ Ustawa z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 221, 641, 803).

¹⁰ Tak uchwała NSA w Warszawie w składzie 7 sędziów z 2 kwietnia 2007 r., II OPS 1/07: „Prowadzenie gospodarstwa rolnego przez radnego z wykorzystaniem wydzierżawionych od gminy gruntów rolnych, będących mieniem gminy, w której radny uzyskał mandat, jest prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 24f ust. 1 ustawy z 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2001 r., Nr 142, poz. 1591 ze zm.)”, ONSAiWSA 2007/3/62, LEX Nr 249087; zob. też wyrok NSA w Warszawie z 29 sierpnia 2007 r., II OSK 1618/06: „Działalność wytwórcza w rolnictwie (prowadzenie gospodarstwa rolnego) jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działal-

NSA z 2 kwietnia 2007 r.¹¹, wydaną na gruncie przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, zgodnie z tezami której:

„1. Dokonane w art. 3 wyłączenie nie przesądza, że prowadzenie gospodarstwa rolnego nie jest działalnością gospodarczą, lecz jedynie o tym, że działalność ta nie podlega określonej w art. 1 tej ustawy regulacji w zakresie podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej.

2. Działalność wytwórcza w rolnictwie mieści się w definicji działalności gospodarczej, określonej w art. 2 [ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – J.B.]. Działalność gospodarczą przepis ten charakteryzuje jako zarobkową oraz wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły. Cechy te ma prowadzenie gospodarstwa rolnego.

3. Przewidziane w art. 3 tej ustawy [tj. ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – J.B.] wyłączenie zatem nie może prowadzić do wniosku, że działalność wytwórcza w rolnictwie nie jest działalnością gospodarczą, o której mowa w art. 2 tej ustawy, lecz jedynie że działalność ta nie podlega reżimom tej ustawy. Sposób ujęcia przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, polegający na tym, że najpierw w art. 2 określa się, co jest działalnością gospodarczą, a następnie w art. 3 stanowi się, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do działalności wymienionej w tym artykule, wyraźnie wskazuje, że działalność wytwórcza w rolnictwie (prowadzenie gospodarstwa rolnego) jest działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 2 tej ustawy, jednakże do tej działalności nie stosuje się pozostałych jej przepisów. Prowadzenie gospodarstwa rolnego więc, charakteryzujące się przymiotami wskazanymi w art. 2 u.s.d.g., jest prowadzeniem działalności gospodarczej, o której mowa w art. 24f ust. 1 u.s.g.”.

Warto także przytoczyć wyrok Sądu Najwyższego z 17 lutego 2021 r.¹², wydany już na gruncie przepisów prawa przedsiębiorców, zgodnie z którym (teza): „W świetle przepisów prawa publicznego rolnik prowadzi działalność gospodarczą. Natomiast na gruncie przepisów cywilnoprawnych rolnik powinien być traktowany jako przedsiębiorca, chyba że wyjątkowo prowadzi gospodarstwo rolne wyłącznie w celu samozaopatrzenia, tj. na własne potrzeby”. W uzasadnieniu SN wyraźnie stwierdził: „Taka ocena była uprawniona na gruncie poprzedniej ustawy z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2004 r., Nr 173, poz. 1807 z późn. zm.), obowiązującej w dacie zawarcia umowy przez strony, jak i na gruncie

ności gospodarczej, jednakże do tej działalności nie stosuje się pozostałych jej przepisów”, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

¹¹ II OPS 1/2007, ONSA WSA 2007, nr 3, poz. 62, s. 95.

¹² Wyrok Sądu Najwyższego z 17 lutego 2021 r., I NSNc 152/20, LEX nr 3120991.

obecnie obowiązującej ustawy z 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 162; art. 6 ust. 1 tej ustawy)¹³.

5. Działalność rolnicza w ustawie o fundacji rodzinnej

Fundacja rodzinna może prowadzić działalność gospodarczą tylko w zakresie wskazanym w ustawie. Sankcją za naruszenie ograniczeń w prowadzeniu działalności wskazanej jako dopuszczalna przez fundację rodzinną jest zapłata podatku dochodowego w wysokości 25%. Mimo poważnych konsekwencji podatkowych na gruncie analizowanej ustawy nie jest jasne, czy ustawodawca wykluczył z działalności premiowanej zwolnieniem podatkowym działalność rolniczą. Sprawę komplikują wyłączenia, które zostały zawarte w ustawie o fundacji rodzinnej, dotyczące możliwości podejmowania działalności przetwórczej w rolnictwie. Wymaga to przeanalizowania rozwiązań podatkowych. Należy również spojrzeć na proces tworzenia ustawy.

W pierwotnym projekcie ustawy o fundacji rodzinnej z 28 października 2022 r. wyłączeniem objęto działalność polegającą na „prowadzeniu przedsiębiorstwa w ramach gospodarstwa rolnego”¹⁴. Była to nowatorska konstrukcja ustawowa, zwłaszcza przy założeniu, że gospodarstwo rolne może być rodzajem przedsiębiorstwa. Wówczas definicja ta mogła być tłumaczona następująco: dozwolona jest działalność polegająca na „prowadzeniu przedsiębiorstwa w ramach przedsiębiorstwa”. Na szczęście zrezygnowano z takiego uregulowania, jednak zastąpiono je jeszcze bardziej zawikłaną konstrukcją.

Fundacja rodzinna zgodnie z regulacją ustawową może zajmować się działalnością rolniczą, ale określoną w następujący sposób, a mianowicie może zajmować się działalnością w zakresie produkcji przetworzonych w sposób inny niż przemysłowy produktów roślinnych i zwierzęcych, z wyjątkiem przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej oraz

¹³ Podobnie przyjął Sąd Najwyższy w uchwale z 26 lutego 2015 r. (III CZP 108/14, III CZP 108/14), w uzasadnieniu wskazując: „Wyłączenie przewidziane w tym przepisie [art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej – J.B.], działające zresztą jedynie w ramach ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, a więc w dziedzinie prawa publicznego (administracyjnego), nie odbiera działalności rolniczej cech działalności gospodarczej; działalność ta pozostaje działalnością gospodarczą (art. 2 ustawy), a jedynie nie stosuje się do niej dalszych unormowań ustawy.

¹⁴ Zob. projekt ustawy o fundacji rodzinnej z 28 października 2022 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/12344906/12774318/dokument584609.docx> [dostęp: 24.04.2023].

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% tego produktu¹⁵. Działalność ta musi być wykonywana wyłącznie w związku z prowadzonym gospodarstwem rolnym.

Fundacja rodzinna może więc zajmować się produkcją (w sposób inny niż przemysłowy) produktów roślinnych i zwierzęcych, o ile do tej produkcji zużywa co najmniej 50% produktów pochodzących z własnej uprawy, hodowli lub chowu. Ale ustawa nie precyzuje, czy w ramach działalności dozwolonej fundacja rodzinna może uprawiać produkty roślinne oraz prowadzić hodowlę lub chów zwierząt.

Choć właściwie jest to w regulacji zawarte – prowadzenie działalności wytwórczej w rolnictwie jest działalnością gospodarczą, więc fundacja nie może tej działalności prowadzić. Jak więc może wytworzyć wymagane 50% produktów własnych, jeżeli nie może tego robić wcale? Najprawdopodobniej ustawodawca, tworząc regulację, uznał, iż działalność rolnicza nie jest działalnością gospodarczą, a więc jest dozwolona w fundacji rodzinnej. Wskazuje na to m.in. uzasadnienie projektu ustawy wniesionego do Sejmu¹⁶, gdzie wskazuje się na możliwość prowadzenia przedsiębiorstwa w ramach gospodarstwa rolnego. Zmiana tej konstrukcji została dokonana na posiedzeniu Senatu 10 stycznia 2023 r. Wówczas przyjęto obecnie obowiązującą treść art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej. W dyskusji użyto argumentów: „Nie, to nie jest definicja działalności gospodarczej, ale to jest definicja tego, co jest wyłączone z ustawy – Prawo przedsiębiorców [...]”¹⁷, które wyraźnie wskazywały, iż członkowie Komisji rozumieli, że działalność rolnicza jest wyłączona spod pojęcia działalności gospodarczej.

Co jednak będzie, jeżeli fundacja rodzinna zajmie się działalnością rolniczą? Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1) ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁸ przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów

¹⁵ Ustawodawca zastosował tu konstrukcję wziętą z ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2022 r., poz. 2647). Szerzej: J. Bieluk, *Opodatkowanie przetwarzania produktów roślinnych i zwierzęcych przez rolnika*, „Przegląd Prawa Rolnego” 2017, nr 2, s. 161–171.

¹⁶ Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o fundacji rodzinnej, druk sejmowy nr 2798, <https://www.sejm.gov.pl/sejm9.nsf/druk.xsp?nr=2798>, s. 13 [dostęp: 24.04.2023].

¹⁷ Posiedzenie Komisji Ustawodawczej (nr 292) z 10.02.2023 r., s. 25, https://www.senat.gov.pl/download/gfx/senat/pl/senatkomisjjesiedzenia/10004/stenogram/292u_2_egz.pdf.

¹⁸ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2022 r., Nr 2587).

specjalnych produkcji rolnej oraz dochodów opodatkowanych ryczałtem od dochodów spółek. Działalność rolnicza zdefiniowana jest w art. 2 ust. 2 powołanej ustawy jako działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,
 - 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi i kaczek,
 - 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,
 - 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt,
- licząc od dnia nabycia.

Biorąc pod uwagę, iż przepisów ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, należy uznać, że ustawodawca przyjął, iż nie stosuje się w wypadku działalności rolniczej również sankcyjnego opodatkowania określonego w art. 24r tej ustawy. Nie tłumaczy to jednak, dlaczego ustawodawca uznał w art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, iż nie może ona prowadzić typowej działalności rolniczej. Wyciągając wnioski z powyższych regulacji, należy uznać, że zgodnie z art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej nie może ona wykonywać typowej działalności rolniczej, gdyż jest to działalność gospodarza, ale jeżeli będzie w praktyce taką działalność wykonywać, nie łączy się to z żadnymi sankcjami podatkowymi.

Inaczej jest w przypadku działów specjalnych produkcji rolnej. Są one opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych, zatem jeżeli fundacja rodzinna będzie prowadziła działalność w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej, istnieje ryzyko opodatkowania sankcyjnego według stawki 25%. Powyższe rozumowanie potwierdza treść art. 5 ust. 1 pkt 7) ustawy o fundacji rodzinnej, zgodnie z którym działalność w zakresie przetworzonych produktów roślinnych i zwierzęcych uzyskanych w ramach prowadzonych działów specjalnych produkcji rolnej jest wyraźnie określona jako działalność, której fundacja rodzinna wykonywać nie może.

Podsumowanie

Fundacja rodzinna jest interesującą konstrukcją ustawową mogącą odgrywać istotną rolę w planowaniu i przeprowadzaniu sukcesji w przypadku gospodarstw rolnych. Pozwala ona zapobiec podziałom nieruchomości rolnych i ograniczyć spory rodzinne. Stosowne zmiany w ustawie z 11 kwietnia 2003 r. o kształtowaniu ustroju rolnego w pewnym zakresie ułatwiają wniesienie nieruchomości rolnych przez fundatora do fundacji rodzinnej, ale nadal zachowane jest prawo nabycia przez KOWR.

Pozytywna ocena rozwiązań dotyczących konstrukcji fundacji rodzinnej łączy się jednak z negatywną oceną rozwiązań dotyczących kwestii podatkowych. Rozwiązania odnoszące się do typowej działalności gospodarczej są klarowne i wyraźnie wskazują na ograniczenia w podejmowaniu określonych działań przez fundację rodzinną. W przypadku działalności rolniczej niestety sytuacja nie jest jasna.

Zgodnie z przeważającym stanowiskiem doktryny oraz orzecznictwem działalność rolnicza jest działalnością gospodarczą. Fundacja rodzinna może prowadzić działalność gospodarczą jedynie w ograniczonym zakresie. Czy zamiarem ustawodawcy było niedopuszczenie do prowadzenia przez fundację rodzinną działalności rolniczej? Treść ustawy nie jest jednoznaczna. Wykładnia celowościowa powinna zmierzać w kierunku uznania, iż działalność wytwórcza w rolnictwie jest działalnością dopuszczoną przez ustawodawcę do prowadzenia w ramach fundacji rodzinnej. Ale wymaga to przyjęcia, wbrew stanowisku większości przedstawicieli doktryny i orzecznictwa, iż działalność rolnicza nie jest działalnością gospodarczą.

Sankcją jest wyższe opodatkowanie, ale powinno to być wykluczone z uwagi na zwolnienie działalności rolniczej z opodatkowania podatkiem dochodowym. Powyższa sankcja jest jednak wykluczona z powodu wyłączenia opodatkowania działalności rolniczej z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Z uwagi na brak wyłączenia z opodatkowania stawka sankcyjna podatku dochodowego może pojawić się przy działalności w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej. Rozstrzygnąć te kwestie będą musiały organy skarbowe po złożeniu stosownych wniosków o podatkową interpretację indywidualną. Trudno jednak usprawiedliwić uchwalenie tak nieprecyzyjnych przepisów. Ustawodawca powinien zatem doprecyzować treść ustawy w drodze stosownej nowelizacji.

Wskazując na możliwe rozwiązania problemu poruszonego w artykule, można dojść do wniosku, iż działalność rolnicza powinna być uznana za działalność dozwoloną w ramach fundacji rodzinnej. Na to wskazuje przede

wszystkim proces legislacyjny i logika konstrukcji przepisu art. 5 ustawy o fundacji rodzinnej, pozwalającego na prowadzenie działalności wytwórczej w rolnictwie, jak również wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym działalności rolniczej. Jednak podjęcie działalności rolniczej w ramach fundacji rodzinnej w praktyce powinno łączyć się z uzyskaniem w tym zakresie odpowiedniej podatkowej interpretacji indywidualnej, zabezpieczającej przed ryzykiem podatkowym.

BIBLIOGRAFIA

- Bielski P. (2015), *Glosa do wyroku SN z dnia 3 października 2014 r.*, V CSK 630/13, LEX.
- Bieluk J. (2013), *Działy specjalne produkcji rolnej. Problemy prawne*, Białystok.
- Bieluk J. (2017), *Opodatkowanie przetwarzania produktów roślinnych i zwierzęcych przez rolnika*, „Przegląd Prawa Rolnego” nr 2.
- Budzinowski R. (2002), *Status prawny rolnika jako przedsiębiorcy (zagadnienia wybrane)*, „Ruch Prawniczy Ekonomiczny i Socjologiczny” nr 3.
- Etel M. (2012), *Pojęcie przedsiębiorcy w prawie polskim i prawie Unii Europejskiej oraz w orzecznictwie sądowym*, Warszawa.
- Jeżyńska B. (2008), *Producent rolny jako przedsiębiorca*, Lublin.
- Kohutek K. (2005), *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX.
- Kozieł G. (red.), *Prawo przedsiębiorców. Przepisy wprowadzające do Konstytucji Biznesu. Komentarz*, Legalis.
- Sieradzka M. (2012), *Komentarz do art. 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej*, LEX.
- Zdyb M., Lubeńczuk G., Wołoszyn-Cichocka A. (2019), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Warszawa.

APPLICABILITY OF THE INSTITUTION OF A FAMILY FOUNDATION IN AGRICULTURE

Summary

The purpose of the discussion was to answer the question whether the institution of the family foundation may be used in respect of agricultural activities and applied to the regulation of succession in agricultural holdings. An analysis of the Act on family foundation leads to the conclusion that its provisions facilitate succession and prevent the division of inherited assets. However, the tax provisions concerning the agricultural activities of a family foundation are vague and do not allow a clear conclusion as to whether a family foundation may engage in agricultural activities. The author is inclined to conclude that farming activities should be permitted within a family foundation. However, their undertaking within the framework of a family foundation should, in practice, be in agreement with a suitable individual tax interpretation aimed at protection against tax risks.

Keywords: family foundation, agricultural activity, income tax, succession

SULLA POSSIBILITÀ DI IMPIEGARE L'ISTITUTO DELLA FONDAZIONE DI FAMIGLIA IN AGRICOLTURA

Riassunto

L'articolo si propone di rispondere alla domanda circa la possibilità di impiegare l'istituto della fondazione di famiglia nell'ambito dell'attività agricola, come anche per disciplinare la questione relativa alla successione nelle aziende agricole. L'analisi della legge sulla fondazione di famiglia porta alla conclusione che l'istituto in questione può portare a facilitare questioni relative alla successione e a prevenire la divisione dei beni ereditari. Tuttavia, soluzioni fiscali riguardanti l'attività agricola svolta da una fondazione di famiglia sono imprecise e non consentono di stabilire in modo univoco se una fondazione di famiglia possa svolgere un'attività agricola. L'autore è propenso a concludere che l'attività agricola dovrebbe essere consentita nell'ambito di questo istituto. Tuttavia, l'esercizio dell'attività agricola all'interno di una fondazione di famiglia dovrebbe, in pratica, andare di pari passo con la possibilità di ottenere un'adeguata interpretazione fiscale individuale al riguardo, che tuteli dal rischio fiscale.

Parole chiave: fondazione di famiglia, attività agricola, imposta sul reddito, successione