



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.002.02.2018

P/17/115

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

ul. Dożynkowa 9H, 61-662 Poznań

T +48 61 655 62 00, F +48 61 655 62 01

lpoc@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

Numer i tytuł kontroli	P/17/115 - Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu
kontrolerzy/Kontrolerzy	Paweł Siuda, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/4/2018 z dnia 4 stycznia 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu, ul. Dolna Wilda 80; 61-501 Poznań (dalej: Urząd lub PUS)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Marcin Czaiński, Naczelnik Urzędu (dalej: Naczelnik) ¹ (dowód: akta kontroli str. 3-5)

II. Ocena kontrolowanej działalności²

Ocena ogólna

Podjęte przez Urząd działania w zakresie problematyki sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne nie zawsze były prawidłowe. W wyniku kontroli NIK stwierdzono pojedyncze przypadki opóźnień w zamykaniu obowiązków podatkowych zmarłych podatników, z przyczyn leżących po stronie Urzędu oraz przyjmowanie deklaracji i informacji podatkowych od osób nieuprawnionych. W ocenie NIK, nieprawidłowym działaniem było także nieuwzględnianie wniosków spadkobierców o wszczęcie postępowań w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zmarłego oraz wydawanie kilku, zamiast jednej, decyzji w tych sprawach. Stwierdzone nieprawidłowości, zwłaszcza dotyczące stosowanego trybu wszczynania postępowań w przedmiocie orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców mogą potencjalnie utrudniać szybkie przejęcie i kontynuację działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy przez jego spadkobierców.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prowadzenie postępowań w sytuacji śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, w tym wspólników spółek cywilnych

Opis stanu faktycznego

1.1. Ogólna liczba podatników podatku dochodowego prowadzących działalność gospodarczą z terenu działania PUS według stanu na 31 grudnia 2015 r., 31 grudnia 2016 r. i 31 grudnia 2017 r. wynosiła odpowiednio 26 703, 28 049 i 29 323, w tym

¹ Powołany na to stanowisko 1 lutego 2018 r. W okresie od 1 marca 2017 r. do 31 stycznia 2018 r. stanowisko to piastowała Anna Rybarska, a w okresie od 19 lutego 2010 r. do 28 lutego 2017 r. Dariusz Krupecki.

² Najwyższa Izba Kontroli stosuje 3-stopniową skalę ocen: pozytywna, pozytywna mimo stwierdzonych nieprawidłowości, negatywna. Jeżeli sformułowanie oceny ogólnej według proponowanej skali byłoby nadmiernie utrudnione, albo taka ocena nie dawałaby prawdziwego obrazu funkcjonowania kontrolowanej jednostki w zakresie objętym kontrolą, stosuje się ocenę opisową, bądź uzupełnia ocenę ogólną o dodatkowe objaśnienie.

odpowiednio 88,6% 87,6% i 86,7% stanowili podatnicy podlegający wpisowi do Centralnej Ewidencji Działalności Gospodarczej³ (dalej: CEIDG).

(dowód: akta kontroli str. 6)

Łączna liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG, którzy zmarli w objętym kontrolą okresie wynosiła 174 (56 w 2015 r., 61 w 2016 r. oraz 50 w okresie od 1 stycznia do 30 listopada 2017 r. i siedmiu w grudniu 2017 r.). Z ww. 167 przedsiębiorców zmarłych w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 listopada 2017 r., 12 (trzech w 2015 r., ośmiu w 2016 r. i jeden w 2017 r. do 30 listopada), zatrudniało pracowników⁴, a 66 było czynnymi podatnikami podatku VAT (25 - w 2015 r., 21 w 2016 r. i 20 w 2017 r. do 30 listopada).

Z ww. populacji 167 przedsiębiorców, w stosunku do dziewięciu, ze względu na przeważający rodzaj działalności gospodarczej sukcesja nie była możliwa (lekarze, prawnicy i doradcy podatkowi), co ustalono na podstawie przeważającego kodu PKD⁵.

Żaden ze spadkobierców ww. 167 przedsiębiorców nie wyraził gotowości do kontynuowania działalności na własny rachunek po śmierci właściciela i nie złożył informacji o zamiarze kontynuacji działalności gospodarczej.

Zmarli przedsiębiorcy byli współnikami w czterech spółkach cywilnych (jeden przypadek w 2015 r., trzy w 2016 r.). Z tego, dwie Spółki zatrudniały łącznie czterech pracowników. Kolejne dwie nie zatrudniały pracowników. Każda z nich była czynnym podatnikiem podatku VAT. Trzy spółki zostały zlikwidowane w dniu śmierci współnika, a jedną, zatrudniającą trzy osoby, zlikwidowano po 114 dniach od tej daty.

(dowód: akta kontroli str. 7-18)

1.2. W Urzędzie, ze względu na brak dostępu do kompletnych danych dotyczących wspólności majątkowej małżonków, nie było możliwe sporządzenie informacji o przedsiębiorcach podlegających wpisowi do CEIDG, których współmałżonkowie zmarli w kontrolowanym okresie i którzy objęci byli małżeńską wspólnością majątkową. Pan Jacek Przybylski - Zastępca Naczelnika PUS wyjaśnił, że Urząd w bieżącej pracy nie weryfikuje faktu śmierci małżonka osoby prowadzącej działalność gospodarczą (dla prawidłowości rozliczeń podatkowych przedsiębiorców, w tym prowadzonej działalności gospodarczej), ponieważ do Urzędu nie były przekazywane informacje na temat ustroju majątkowego małżonków. Pozyskanie takich informacji z dokumentów znajdujących się w PUS wymagałoby prowadzenia dodatkowych analiz, a ich wyniki nie zawsze byłyby aktualne i zgodne z rzeczywistością.

(dowód: akta kontroli str. 9)

1.3. W objętym kontrolą okresie nie wpłynęła do Urzędu deklaracja lub oświadczenie następcy prawnego o zamiarze kontynuowania działalności żadnego ze 167 zmarłych przedsiębiorców. W wyniku analizy 158 przypadków przedsiębiorstw, których ze względu na przeważający rodzaj działalności gospodarczej sukcesja była możliwa, na podstawie danych o spadkobiercach zmarłych przedsiębiorców, posiadanych przez PUS oraz danych z CEIDG o zmarłych przedsiębiorcach i o ich spadkobiercach ustalono, że w siedmiu przypadkach⁶ spadkobiercy podejmowali

³ Wg stanu na 31 grudnia 2015 r. było 22.130 podatników prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą i 1.521 współników spółek cywilnych, a wg stanu na 31 grudnia 2016 r. i 31 grudnia 2017 r. ich liczba wynosiła odpowiednio 23.034 i 1.536 oraz 23.851 i 1.576.

⁴ Łącznie ww. przedsiębiorcy zatrudniali w badanym okresie 60 osób (11 w 2015 r. 46 w 2016 r. i 3 w 2017 r. (do 30 listopada)).

⁵ 6920Z, 6910Z, 8622Z, 7219Z

⁶ żaden z ww. zmarłych przedsiębiorców nie był w chwili śmierci współnikiem spółki cywilnej

w związku ze śmiercią spadkodawcy działalność gospodarczą na własny rachunek w podobnym, jak on zakresie. W tych przypadkach, pomiędzy datą śmierci przedsiębiorcy, a datą pozyskania tej informacji przez Urząd upływało średnio osiem dni (minimalnie było to 2, a maksymalnie 11 dni). Natomiast pomiędzy datą śmierci przedsiębiorcy, a datą odnotowania faktu zamknięcia obowiązków podatkowych przez pracownika PUS upływało średnio dziewięć dni (minimalnie było to 3 dni, a maksymalnie 12). W związku z pozyskaniem informacji o śmierci wpisanego do CEIDG przedsiębiorcy wszystkie otwarte obowiązki podatkowe zamykano jednocześnie.

Spośród 167 przypadków, w 158, zamknięcie obowiązków podatkowych następowało przed upływem dwóch miesięcy od daty śmierci podatnika. W czterech przypadkach opóźnienia w tej czynności wynosiły od 64 do 681 dni⁷ i spowodowane były terminem otrzymania przez Urząd informacji o śmierci podatnika z CEDIG lub z bazy PESEL. Po otrzymaniu tej informacji, najpóźniej następnego dnia, zamykano ww. obowiązki podatnika.

(dowód: akta kontroli str. 10-25, 170-191)

1.4. PUS podejmował w stosunku do działalności prowadzonej przez zmarłego przedsiębiorcę (dotyczy siedmiu przypadków opisanych w pkt 1.3.) następujące działania:

W pięciu sprawach dokumenty (deklaracje VAT-7 i PIT-4R oraz informacje PIT-11) oraz wpłaty regulujące zobowiązania z tytułu podatku VAT wpływały po śmierci podatnika. W każdej sprawie PUS postępował z dokumentami w jednolity sposób – dokumenty wprowadzano do systemu POLTAX, a wpłaty księgowano na zobowiązania podatkowe. W trzech przypadkach dokumenty zostały złożone i podpisane za zmarłego przez osoby prowadzące biura rachunkowe, w jednym przez spadkobiercę, a w kolejnym zostały one autoryzowane (elektronicznie) z konta zmarłego, po jego śmierci. Prowadzący biura rachunkowe wyjaśnili takie działanie – w przypadku PIT-11 i PIT-4R potrzebami pracowników zmarłych oraz prośbą spadkobierców, a w przypadku VAT-7 – późnym, poprzedzającym złożenie deklaracji, powzięciem informacji o zgonie podatnika oraz błędną komunikacją między pracownikami biura, co spowodowało niewstrzymanie wysyłki przygotowanej wcześniej deklaracji.

Naczelnik PUS nie zgłaszał organowi nadrzędnemu problemów lub wniosków związanych z deklaracjami lub informacjami podatkowymi składanymi po śmierci podatnika przez inne podmioty.

Urząd, po zgłoszeniu śmierci podatnika nie podejmował czynności kontrolnych w zakresie zaprzestania prowadzenia działalności, nie planowano również, w ramach analizy ryzyka, obejmowania kontrolą takich podatników.

(dowód: akta kontroli str. 10-25, 64-105, 135-152)

1.5. W sześciu z siedmiu spraw spadkobierców zmarłych przedsiębiorców, prowadzących działalność gospodarczą na własny rachunek, od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia uruchomienia działalności przez następcę prawnego upływało średnio 15 dni (minimalnie - 2, maksymalnie – 52 dni). W jednym z siedmiu ww. przypadków, działalność gospodarcza na własny rachunek w tożsamym zakresie została założona przez męża, 6 dni przed śmiercią żony. We wszystkich zidentyfikowanych przypadkach, ww. działalność gospodarczą na własny rachunek podejmował jeden następcą prawny zmarłego przedsiębiorcy.

⁷ Dotyczy podatników o nr NIP:[...], [...], [...] - dane usunięte ze względu na ochronę prywatności osoby fizycznej – art. 5 ust. 2 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 1330) – Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Poznaniu (dot. także dalszej części tekstu).

Urząd nie podejmował działań wobec następców prawnych zmarłych przedsiębiorców, prowadzących tożsame miejscowo i rodzajowo działalności gospodarcze, co spadkodawcy. Nie weryfikował również możliwości i źródeł finansowania nowo otwartej działalności gospodarczej przed dokonaniem działu spadku – tym samym, nie posiada wiedzy odnośnie liczby nowopowstałych przedsiębiorców - spadkobierców działających na majątku wchodzącym w skład masy spadkowej, jeszcze przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku, bowiem kontrolowany organ podatkowy nie dysponuje informacją, czy taki podmiot posiada tytuł prawny do spadku.

Żaden z siedmiu spadkobierców zmarłych przedsiębiorców, rozpoczynających po ich śmierci działalność gospodarczą na własny rachunek nie był objęty kontrolą lub czynnościami sprawdzającymi. W odniesieniu do trzech z siedmiu spadkobierców zmarłych przedsiębiorców, rozpoczynających działalność gospodarczą na własny rachunek, Urząd podejmował czynności weryfikacyjne w zakresie potwierdzenia adresu działalności gospodarczej.

W dwóch sprawach poświadczenie praw do spadku zostało wydane przez sąd, a w pięciu, przez notariusza. Od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia prawomocnego stwierdzenia nabycia spadku przez sąd lub zarejestrowania przez notariusza poświadczenia dziedziczenia upływało średnio 195 dni (minimalnie 11 dni w przypadku poświadczenia notarialnego, maksymalnie 797 dni w przypadku stwierdzenia przez sąd nabycia spadku, w tym na rzecz małoletnich). Informacja w tym zakresie wpływała do PUS średnio po 48 dniach (minimalnie po 15, maksymalnie po 97 dniach).

PUS nie posiadał danych, o tym czy masa spadkowa objęta była wspólnością małżeńską. W trzech przypadkach wśród spadkobierców znalazły się małoletnie dzieci. W żadnej z ww. siedmiu spraw do zgłoszenia SD-Z2 lub zeznania SD-3 składanego przez spadkobiercę nie załączono wykazu składników majątkowych na dzień zaprzestania działalności w związku ze śmiercią przedsiębiorcy.

W żadnym z ww. siedmiu przypadków, na sześć miesięcy przed i sześć miesięcy po śmierci przedsiębiorcy, następcy prawni nie zgłosili nabycia rzeczy lub praw majątkowych od zmarłego, w drodze darowizny.

We wszystkich (siedmiu) przypadkach następcą prawnym rozpoczął działalność gospodarczą przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku. Urząd nie podejmował działań (czynności sprawdzające, kontrole, weryfikacja) w stosunku do ww. sześciu następców prawnych.

W żadnym z ww. siedmiu przypadków następcą prawnym nie sporządził wykazu składników majątkowych na dzień zakończenia działalności zmarłego przedsiębiorcy, ani spisu z natury na dzień zaprzestania czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Żaden z spadkobierców nie zgłaszał wymiany modułu pamięci z uwagi na chęć korzystania z kasy rejestrującej wykorzystywanej poprzednio przez spadkodawcę.

(dowód: akta kontroli str. 25-151, 239-242)

1.6. Wydawanie decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców

Spośród wszystkich przypadków przedsiębiorców, którzy zmarli w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 31 listopada 2017 r. PUS wydał 10 decyzji dotyczących sześciu podatników w zakresie przeniesienia odpowiedzialności na spadkobierców.

Byli to spadkobiercy, którzy po śmierci spadkodawców nie podejmowali działalności gospodarczej w zbliżonym co oni zakresie.

Podstawą wydania decyzji był art. 100 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸.

Decyzje określały wysokość nadpłat lub zobowiązań w podatku dochodowym od osób fizycznych (w tym liniowym), zryczałtowanym podatku od osób fizycznych oraz w podatku od towarów i usług.

Wszystkie postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej następców prawnych były wszczynane po ustaleniu kręgu spadkobierców (tj. po uprawomocnieniu się postanowienia w sprawie nabycia spadku lub zarejestrowaniu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza).

Postępowania podatkowe nie były zawieszane i trwały od 36 do 230 dni (jedno trwało mniej niż dwa miesiące, sześć więcej niż dwa miesiące a mniej niż trzy miesiące, a trzy z nich powyżej trzech miesięcy, z czego jedno powyżej sześciu miesięcy). Podatnicy nie składali odwołań od tych decyzji.

(dowód: akta kontroli str. 154-155, 192-223)

Na podstawie dokumentacji dotyczącej 30 losowo wybranych przedsiębiorstw osób zmarłych, prowadzących w chwili śmierci działalność gospodarczą na własny rachunek (26 przypadków) oraz w formie spółki cywilnej (4 przypadki), których spadkobiercy nie podejmowali działalności gospodarczej w analogicznym, co spadkodawca rodzaju ustalono, że zatrudniały one łącznie 42 pracowników i z tego tytułu w ciągu ostatniego roku funkcjonowania ww. podmiotów wpłacono zaliczki w wysokości 38,1 tys. zł. Ich łączne roczne przychody wynosiły 14 935,6 tys. zł, dochód wykazany w PIT 36 - 228,1 tys. zł, a wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych – liniowego, zryczałtowanego oraz karty podatkowej wyniosły 168,7 tys. zł. Obroty roczne tych przedsiębiorstw wyniosły 13 014,1 tys. zł, a wpływy z podatku od towarów i usług 909,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 156-158)

Na podstawie otrzymanych pięciu ankiet⁹, które zostały wysłane do losowo wybranych spadkobierców przedsiębiorców, którzy po ich śmierci nie podjęli działalności gospodarczej w tożsamym zakresie ustalono, że w czterech przypadkach przyczyną niekontynuowania działalności gospodarczej był brak woli kontynuowania działalności zmarłego przedsiębiorcy. Wszystkie ww. przypadki dotyczyły osób, które aktualnie są rencistami lub emerytami i nie oczekiwały pomocy od urzędów na etapie podejmowania decyzji o ww. kontynuacji.

W jednym przypadku, osoba rozważyła kontynuację działalności po zmarłym. Była to osoba, która zarówno w chwili śmierci spadkodawcy, jak i na dzień wypełnienia ankiety była przedsiębiorcą. Do podjęcia decyzji o ewentualnej kontynuacji nie oczekiwała ona pomocy ze strony urzędów. Nie określiła w ankiecie, co zdecydowało, że działalności nie podjęła.

(dowód: akta kontroli str. 159-168, 251)

Ustalone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1/ W Urzędzie przyjmowano, a następnie wprowadzano i zatwierdzano w systemie POLTAX deklaracje i informacje podatkowe, składane i podpisane po śmierci pięciu

⁸ Dz. U. z 2017. poz. 201

⁹ Wysłano 22 ankiety do wszystkich spadkobierców przedsiębiorców zmarłych w kontrolowanym okresie, którzy mieli jednego spadkobiercę. Na dzień 9 marca 2018 r. wróciło 5 wypełnionych ankiet.

przedsiębiorców¹⁰ przez inne podmioty, w tym prowadzące biura rachunkowe, a więc pochodzące, w chwili dokonania czynności, od nieuprawnionych podmiotów.

Działanie takie było sprzeczne z art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników¹¹, zgodnie z którym w przypadku zgonu lub ustania bytu prawnego podatnika, nadany NIP wygasa. Zgodnie z ust. 1 powołanego przepisu, NIP nie przechodzi na następcę prawnego. Z kolei, stosunek pełnomocnictwa wygasa po śmierci mocodawcy. W konsekwencji, złożenie deklaracji przez następcę prawnego lub pełnomocnika podatnika po jego śmierci było niedopuszczalne. Deklaracja złożona przez podmiot nieuprawniony powinna być zostać potraktowana jako niezłożona i winien być znaleźć zastosowanie art. 100 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, organ podatkowy jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a. tejże ustawy. Naczelnik Urzędu, odnośnie podejmowanych działań i powodów przyjęcia ww. dokumentów składanych przez prowadzących biura rachunkowe, a także autoryzowanych z konta zmarłego podatnika, podał że deklaracje i informacje podatkowe podpisane i złożone po śmierci przedsiębiorcy przez inne podmioty były w pierwszej kolejności przyjmowane, a następnie wprowadzane do systemu POLTAX w celach porządkowo – informacyjnych. Wskazał, że dopiero kolejnym krokiem może być ich dodatkowa weryfikacja pod kątem ewentualnego wszczęcia postępowania podatkowego. W trybie tej weryfikacji, kierując sprawę do komórek orzeczniczych, tut. organ podatkowy, brać będzie pod uwagę głównie efekt fiskalny wydanej decyzji oraz ekonomikę działania.

Naczelnik Urzędu wyjaśniając brak anulowania złożonych dokumentów przez nieuprawnione osoby i jednoczesny brak wszczęcia postępowania w celu wydania decyzji organu podatkowego oraz przeksięgowanie wynikających z nich kwot, jako do wyjaśnienia lub do depozytu, do chwili wydania odpowiedniej decyzji organu podatkowego, podał że nie anulowano ich, bowiem czynność ta następuje w wyniku podjęcia działań w kierunku wydania orzeczenia organu podatkowego. Działania tych nie podejmowano ze względu na wyżej wskazaną ekonomikę. Natomiast wpłaty księgowane są na podstawie przekazanego z banku wyciągu. Naczelnik, wskazał przy tym, że system POLTAX 2B dopuszcza możliwość księgowania na karcie kontowej zmarłego podatnika, również w sytuacji, gdy informacja o jego śmierci jest już ujawniona w tym systemie.

(dowód: akta kontroli str.26, 45-148, 239, 241, 244-246)

2/ Spośród 167 przypadków śmierci przedsiębiorców w okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 listopada 2017 r., w pięciu zaistniałych w pierwszym półroczu 2015 r.¹², zamknięcie obowiązków podatkowych nastąpiło średnio po 83 dniach (od 62 dni do 111 dni) od daty śmierci podatnika. Jak podał p. Robert Kasprzak - Kierownik Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, przyczyną tych opóźnień były wykryte nieprawidłowości we wprowadzaniu danych do systemu POLTAX, które usunięto, wprowadzając nowe rozwiązania organizacyjne.

(dowód: akta kontroli str. 170-191)

¹⁰ NIP: [...] – Pit 11 za 2016, VAT 7 za 10 i 11 2016, [...] – VAT 7 za 5 2017, [...] - VAT 7 za 9 i 10 2017 oraz PIT 11 i PIT 4R za 2017, [...] - PIT 11 i PIT 4R za 2017, [...] - VAT 7 za 1 i 2 2016.

¹¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 869 ze zm., dalej ustawy o NIP.

¹² NIP: [...], [...], [...], [...], [...].

3/ Pisma złożone przez spadkobierców czterech zmarłych przedsiębiorców¹³ - tj. z 4 kwietnia 2016 r. (wpływ do Urzędu dwa dni później), z 27 lipca 2016 r. (wpływ do Urzędu dzień później), z 30 czerwca 2015 r. (wpływ do Urzędu w tym samym dniu) oraz z 1 marca 2016 r. (wpływ do Urzędu w tym samym dniu) nie zostały uznane za wnioski wszczynające postępowanie podatkowe na żądanie strony, co było niezgodne z dyspozycją art. 165 § 1 i 3 ustawy Ordynacja podatkowa. W każdej z tych spraw (łącznie w ośmiu), po upływie od 28 do 381 dni, wszczynane było z urzędu, postępowanie podatkowe w przedmiocie orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców. Wyjaśniając przyczyny przedstawionego wyżej działania Naczelnik Urzędu wyraził stanowisko, że wnioski złożone przez spadkobierców nie inicjują wszczęcia postępowania w sprawie określenia zobowiązania powstającego w drodze samoobliczania. Wskazał, że w tym przypadku wszczęcie postępowania następuje z urzędu, w trybie określonym w art. 165 § 2 ww. ustawy.

NIK nie podziela tego stanowiska. Przepisy ww. ustawy nie zastrzegają dla tego rodzaju postępowań wszczęcia wyłącznie z urzędu, a ponadto pogląd ten jest sprzeczny ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażonym w podobnych sprawach¹⁴, z którego wynika, że spadkobiercy mają prawo domagać się wszczęcia w takich sprawach postępowania na wniosek.

W konsekwencji, w przypadku spraw, o których mowa wyżej, postępowania podatkowe wszczynano (z urzędu) dopiero po upływie od 28 do nawet 381 dni (średnio 170 dni), od wpływu wniosków złożonych przez spadkobierców. Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu, dla postępowań wszczynanych z urzędu ustawodawca nie określił zawitego terminu wszczęcia postępowania i rozwiązanie to było podyktowane ekonomią postępowania oraz priorytetami w kolejności załatwiania spraw.

(dowód: akta kontroli str. 154,155, 192-223, 248, 249)

4/ W jednej z dziesięciu spraw¹⁵, w których Naczelnik Urzędu orzekł o odpowiedzialności spadkobierców, przez prawie dwa miesiące¹⁶ od wszczęcia postępowania podatkowego w zakresie podatku VAT za listopad i grudzień 2015 r., Urząd nie podejmował żadnych działań w celu załatwienia sprawy, poza sporządzeniem (w styczniu 2016 r.) postanowienia w trybie art. 140 ustawy Ordynacja podatkowa i zawiadomienia z art. 123 tej ustawy. Z akt sprawy wynika, że wszczęcie postępowania nastąpiło w dniu 26 października 2016 r., a wezwanie do spadkobiercy wysłano dopiero 21 grudnia 2016 r. Przewlekłość prowadzonej sprawy Naczelnik Urzędu wyjaśnił prowadzeniem przez pracownika również innych, bardziej złożonych postępowań, które z punktu widzenia interesu Skarbu Państwa posiadały większą wagę oraz realizowały najważniejsze w 2016 r. cele fiskalne (przestępstwa karuzelowe, wyłudzenia podatku VAT).

(dowód: akta kontroli str. 154,155, 192-223, 248, 249)

5/ Wbrew dyspozycji art. 100 ustawy Ordynacja podatkowa, w sprawach dotyczących orzeczenia o odpowiedzialności spadkobierców, Naczelnik Urzędu wydawał dwie¹⁷, a nawet trzy¹⁸ decyzje, zamiast jednej. Naczelnik Urzędu podał, że

¹³ Dotyczy zmarłych o odpowiednio nr NIP: [...], [...], [...], [...].

¹⁴ sygn. II FSK 840/15 z 20 kwietnia 2017 r., II FSK 1165/15 z 25 maja 2017 r.

¹⁵ nr 3023-PP-12.4213.24.2016 dot. podatnika NIP [...]

¹⁶ Z akt sprawy wynika, że wszczęcie postępowania nastąpiło w dniu 26 października 2016 r., a wezwanie do spadkobiercy wysłano dopiero 21 grudnia 2016 r.

¹⁷ Dotyczy zmarłych podatników o nr NIP: [...] i [...].

¹⁸ . Dotyczy zmarłego podatnika o nr NIP [...].

było to spowodowane tym, iż postępowania dotyczące orzeczenia odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców w zakresie podatku dochodowego (na zasadach ogólnych), zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów ewidencjonowanych oraz podatku od towarów i usług toczyły się odrębnie, co było wynikiem przyjętych w Urzędzie rozwiązań organizacyjnych. Wskazał przy tym, że orzekanie odrębnie w zakresie różnych tytułów podatkowych nie pozostaje w sprzeczności z zapisem art. 100 ustawy Ordynacja podatkowa, bowiem przepis ten stanowi, że organ orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców co oznacza, iż takie postępowanie musi toczyć się w stosunku do wszystkich spadkobierców.

(dowód: akta kontroli str. 154,155, 192-223, 248, 250)

Uwaga dotycząca badanej działalności

W przypadku dwóch zeznań podatkowych PIT 36 za lata 2015 i 2016¹⁹ podatnika nr NIP [...], które anulowano, jako złożone przez nieuprawniony podmiot, Naczelnik Urzędu zezwolił na złożenie sprawy *ad acta*, zamiast orzec, zgodnie z przepisami ustawy Ordynacja podatkowa, o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców i jednocześnie określić kwoty zobowiązań zmarłego za te lata. Wyjaśniając powody takiego postępowania Naczelnik Urzędu podał, że odstąpił od wszczęcia postępowania podatkowego w ww. sprawach ze względu na ekonomikę postępowania podatkowego. Szacowane koszty tego postępowania po stronie PUS wynosiłyby ponad 500 zł. NIK zauważa, że ww. działanie Urzędu w zestawieniu ze sposobem działania opisanym w pkt 1 ustalonych nieprawidłowości, wskazuje na niejednorodność w podejściu organu w stosunku do deklaracji podatkowych składanych przez podmioty nieuprawnione.

(dowód: akta kontroli str. 106-129, 244-247)

Ocena cząstkowa

Podejmowane przez PUS działania po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy nie zawsze były prawidłowe. Z wyjątkiem pojedynczych przypadków, które wyeliminowano, sprawnie zamykano obowiązki zmarłego podatnika oraz wydawano decyzje przenoszące odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe zmarłych na spadkobierców. Nieprawidłowym było wszczynanie spraw w zakresie ww. odpowiedzialności wyłącznie z urzędu i pomijanie faktu, że spadkobiercy niekiedy nawet rok wcześniej wnioskowali o ich wszczęcie. Zgodnie z obowiązującymi przepisami, Naczelnik Urzędu winien orzekać o odpowiedzialności spadkobierców w jednej, a nie w kilku decyzjach. NIK wskazuje, że stwierdzone nieprawidłowości, zwłaszcza dotyczące stosowanego trybu wszczynania postępowań w przedmiocie orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców mogą potencjalnie utrudniać szybkie przejęcie i kontynuację działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy przez jego spadkobierców.

¹⁹ Ze złożonych zeznań wynikały odpowiednie kwoty do zapłaty 61 zł i 0 zł.

2. Podejmowanie działań zmierzających do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, w tym będące współnikami spółek cywilnych.

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą, Urząd w trakcie realizacji bieżących zadań nie identyfikował utrudnień związanych z sukcesją przedsiębiorstw zmarłych osób fizycznych dla ich następców prawnych. W latach 2015-2017 do PUS nie wpływały skargi lub wnioski związane z tym tematem.

(dowód: akta kontroli str. 241 - 243)

Ustalone nieprawidłowości

Urząd nie realizował w należyty sposób obowiązku zapewnienia obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, określonego w art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej²⁰, tj. nie podejmował działań, których celem byłoby usunięcie trudności dla następców prawnych związanych z sukcesją przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, zmierzających do wprowadzenia zmian w systemie podatkowym.

Pomimo braku identyfikacji przez Urząd zjawisk negatywnie wpływających na sprawność przebiegu procesu sukcesji, w toku kontroli NIK stwierdzone zostały utrudnienia polegające w szczególności na podejmowaniu spraw w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe zmarłego wyłącznie z urzędu i pomijaniu faktu, że spadkobiercy wcześniej wnioskowali o ich wszczęcie. Powodowało to nawet wielomiesięczne opóźnienia w załatwieniu spraw, licząc od daty wpływu wniosku spadkobiercy. Problem stanowi także tolerowana przez Urząd praktyka składania przez pełnomocników osób zmarłych oraz przez ich następców prawnych, deklaracji i informacji podatkowych. Tego problemu związanego z sukcesją nie sygnalizowano jednak organom wyższego stopnia, pomimo ewidentnej niezgodności stosowanego rozwiązania z przepisami prawa. Niewątpliwie jednak, co NIK zauważa, działanie to przyczyniało się do przyspieszenia rozliczenia zmarłego podatnika oraz było podyktowane ekonomią postępowania.

(dowód akta kontroli str. 81-83, 99, 152-155, 192-223)

Ocena cząstkowa

W toku bieżącej pracy, Urząd nie zidentyfikował barier w sukcesji firm zmarłych osób fizycznych, i w konsekwencji, nie sygnalizował takich zjawisk organowi nadrzędnemu. W toku kontroli NIK zostały jednak ujawnione, wyżej opisane nieprawidłowości, w tym wpływające na przedłużanie się procedury uzyskania przez spadkobierców orzeczeń organu podatkowego, co do zakresu ich odpowiedzialności lub uprawnień.

IV. Uwagi i wnioski

Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli²¹, wnosi o:

²⁰ Dz. U. z 2016 r. poz. 1947 ze zm. Poprzednio kwestia ta uregulowana była w art. 5 ust. 6 pkt 7c ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz. U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.).

²¹ Dz.U. z 2017 r. poz. 524.

1/ wszczynanie postępowań w sprawie orzeczenia odpowiedzialności spadkobierców na ich wnioski i wydawanie jednej decyzji w tych sprawach,

2/ podjęcie działań mających na celu wyeliminowanie wprowadzania do systemu POLTAX dokumentów podpisywanych przez inne osoby za zmarłych, poza przypadkami przewidzianymi przez ustawodawcę.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury NIK w Poznaniu

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykorzystania uwag i wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Poznań, dnia 14 marca 2018 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Kontroler
Paweł Siuda
główny specjalista
kontroli państwowej

Dyrektor
z up. Grzegorz Malesiński
Wicedyrektor

.....
Podpis

.....
Podpis