



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO 410.002.01.2018

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

[lpo@nik.gov.pl](mailto:lpo@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

*Kontroler* Wojciech Borówka-Jakubowski – główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/2/2018 z dnia 3 stycznia 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-3)

*Jednostka kontrolowana* Urząd Skarbowy Poznań-Grunwald w Poznaniu, ul. Smoluchowskiego 1,60-179 Poznań (dalej „Urząd” lub „US”).

*Kierownik jednostki kontrolowanej* Grażyna Szuba-Gulewicz, Naczelnik Urzędu od 16 września 2016 r. Poprzednio Naczelnikiem Urzędu, od 27 marca 2008 r. do 15 września 2016 r. był Ryszard Błaszyk.

(dowód: akta kontroli str. 4)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia<sup>1</sup>, że działania podejmowane przez Urząd w latach 2015-2017 w zakresie problematyki sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne nie zawsze były prawidłowe. Obowiązki podatkowe zmarłych przedsiębiorców zamykano niezwłocznie po powzięciu wiadomości o ustaniu bytu podatnika. W stosunku do zaległości podatkowych lub nadpłat pozostawionych po zmarłych przedsiębiorcach, Urząd podejmował działania zmierzające do przeniesienia odpowiedzialności na następców prawych, za wyjątkiem dwóch spraw w przypadku których działań takich do czasu kontroli nie podjęto. Postępowania podatkowe w zakresie orzeczenia o obowiązkach lub uprawnieniach spadkobierców prowadzone były na ogół zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>, przy czym ich wszczęcie następowało ze znacznym opóźnieniem licząc od daty uprawomocnienia postanowienia sądu/ poświadczenia dziedziczenia. Urząd nie posiadał wiedzy o przedsiębiorcach, których małżonek/małżonka zmarł/zmarła w kontrolowanym okresie i którzy objęci byli małżeńską wspólnością majątkową. Stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły przyjmowania przez Urząd deklaracji złożonych po dacie zgonu przedsiębiorcy, a sporządzonych przez osoby nieuprawnione. Urząd zdiagnozował bariery w obszarze przejmowania przedsiębiorstw osób fizycznych przez spadkobierców, lecz nie sygnalizował do organów wyższego stopnia potrzeby zmian obowiązującego systemu prawnego w przedmiotowym zakresie.

<sup>1</sup> 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

<sup>2</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm., dalej „OP”.

### III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

##### 1.1. Skala zjawiska w kontrolowanym urzędzie

Z danych uzyskanych w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>3</sup> z Izby Administracji Skarbowej, dotyczących zmarłych przedsiębiorców z terenu działania Urzędu (właściwego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych), wpisanych do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (dalej „CEIDG”) wynika, że w latach 2015-2017 takich przedsiębiorców było 267<sup>4</sup> (w badanym okresie odpowiednio: 85, 84 i 98).

Spośród wszystkich 267 zmarłych w latach 2015-2017 przedsiębiorców, analizą objęto 134<sup>5</sup> (posiadających lub nieposiadających: otwarty obowiązek podatkowy jako płatnik podatku dochodowego i otwarty obowiązek podatkowy w podatku VAT).

Badania spraw dotyczących 134 zmarłych przedsiębiorców (50,2% wszystkich zmarłych), wykazały, że:

- tylko w jednym przypadku (0,7%) spadkobierca<sup>6</sup> wyraził gotowość kontynuowania działalności gospodarczej (pismo przewodnie załączone do PIT-11 dotyczącego dochodów pracownika). W pozostałych przypadkach (99,3%) spadkobiercy nie złożyli deklaracji lub pism informujących o zamiarze kontynuacji działalności gospodarczej,
- 12 zmarłych przedsiębiorców<sup>7</sup> zatrudniało łącznie 65 pracowników. Ponadto pięciu przedsiębiorców zatrudniało pracowników na podstawie umowy zlecenia (brak możliwości określenia liczby zatrudnionych). Pozostali przedsiębiorcy nie zatrudniali pracowników,
- 32 zmarłych przedsiębiorców<sup>8</sup> było czynnymi podatnikami podatku VAT,
- trzech zmarłych przedsiębiorców<sup>9</sup> było wspólnikami spółek cywilnych, posiadających status czynnego podatnika VAT<sup>10</sup>. Żadna z tych spółek nie zatrudniała pracowników,
- pozostałych 82 zmarłych przedsiębiorców nie posiadało otwartego obowiązku podatkowego jako płatnik podatku dochodowego i otwartego obowiązku podatkowego w podatku VAT.

Zakończonych do dnia 31 grudnia 2017 r. postępowań spadkowych po 134 analizowanych zmarłych przedsiębiorcach było 48 (35,8%). Tylko spadkobiercy 12 zmarłych przedsiębiorców (8,9%) podjęli działalność gospodarczą. Natomiast pozostali spadkobiercy zmarłych przedsiębiorców nie podjęli do czasu kontroli działalności gospodarczej.

(dowód: akta kontroli str.301-306, 307-330, 331-333, 366-374)

<sup>3</sup> Dz. U. z 2017 r. poz.524 (dalej „ustawa o NIK”)

<sup>4</sup> Dane zweryfikowane przez Urząd w trakcie kontroli, w tym dotyczące okresu wrzesień-grudzień 2017 r.

<sup>5</sup> Po wyeliminowaniu przedsiębiorców dla których sukcesja nie była możliwa, ze względu na osobiste przynajmniej przedsiębiorcy (5 zmarłych lekarzy i jeden weterynarz). Analizą nie objęto pozostałych 133 spraw zmarłych przedsiębiorców, którzy nie posiadali otwartego obowiązku podatkowego jako płatnik podatku dochodowego i otwartego obowiązku podatkowego w podatku VAT.

<sup>6</sup> Pismem z dnia 27 stycznia 2017 r. (uprawomocnienie postanowienia Sądu o spadku z dnia 17 marca 2017 r.)

<sup>7</sup> Z tego: 5 zmarłych w 2015 r., 4 w 2016 r. i 3 w 2017 r.

<sup>8</sup> Z tego: 11 zmarłych w 2015 r., 16 w 2016 r. i 5 w 2017 r.

<sup>9</sup> Z tego: jeden zmarły w 2015 r., jeden w 2016 r. i jeden w 2017 r.

<sup>10</sup> Zatem łącznie VAT-owców było 35.

Ogólna liczba podatników podatku dochodowego prowadzących działalność gospodarczą z terenu Urzędu wynosiła odpowiednio (na koniec 2015 r., 2016 r. i 2017 r.): 15.605, 16.362, 17.160.

Natomiast liczba podatników podatku dochodowego podlegających wpisowi do CEIDG z terenu działania Urzędu wynosiła odpowiednio (na koniec badanych lat): 11.013, 11.411, 11.734.

(dowód: akta kontroli str. 281)

### **1.2. Działania US w stosunku do działalności gospodarczej po śmierci małżonka, w sytuacji istnienia małżeńskiej wspólności majątkowej.**

Urząd nie posiadał wiedzy o przedsiębiorcach podlegających wpisowi do CEIDG, których małżonek/małżonka zmarł/zmarła w kontrolowanym okresie i którzy objęci byli małżeńską wspólnością majątkową.

Z wyjaśnień zastępcy Naczelnika Urzędu wynika, że z uwagi na brak danych o wspólności majątkowej małżonków, Urząd nie prowadzi żadnych działań w stosunku do firm przedsiębiorcy, którego małżonek zmarł.

Ponadto nie było możliwe raportowanie danych zmarłych podatników, których małżonkowie prowadzili działalność gospodarczą. Wynikało to z ograniczeń informatycznych - w Centralnym Rejestrze Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (dalej: CRP KEP) nie przewidziano formatki do wprowadzenia informacji o ustroju majątkowym małżonków, z których co najmniej jeden prowadzi działalność gospodarczą.

(dowód: akta kontroli str. 269-270)

### **1.3. Zamykanie obowiązków podatkowych zmarłych przedsiębiorców, w przypadku których następcy prawni podjęli działalność gospodarczą.**

Przyjęty w Urzędzie sposób postępowania opierał się na tygodniowym raportowaniu dat zgonów z systemu PESEL. Przyjęta częstotliwość raportowania była wyższa od założonej w obowiązującej w organach podatkowych „Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników” (częstotliwość miesięczna). Raportów nie archiwizowano z uwagi na ich ilość i obszerność. Natomiast przyjętą zasadą w Urzędzie było, jak wynika z wyjaśnień kierownika Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników (dalej „DIWPRP”), że zamykanie obowiązków podatkowych następowało w dacie raportu.

Badaniem kontrolnym objęto wszystkich zmarłych przedsiębiorców, w przypadku których następcy prawni podjęli działalność gospodarczą. Takich przedsiębiorców było 12.

W jedenastu analizowanych sprawach czas pomiędzy datą śmierci przedsiębiorcy a datą zamknięcia obowiązków podatkowych wynosił od trzech do dwudziestu dni (średnio 8 dni). Natomiast w jednej sprawie zamknięcie obowiązków podatkowych nastąpiło 64 dni po dacie śmierci. Ze złożonych wyjaśnień kierownika DIWPRP wynika, że w raportach występują podatnicy, dla których data zgonu jest bardziej odległa niż częstotliwość sporządzania raportów. Natomiast nie ma możliwości z poziomu SeRCe ustalić kiedy i jaki podmiot ukazał się w danym raporcie.

(dowód: akta kontroli str. 253-254, 255-268, 282-283, 363)

W zakresie zamykania obowiązków podatkowych VAT i PIT Płatnik, w odniesieniu do spółek cywilnych stosowano zapisy „Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników podatku od towarów i usług”. Procedura ta nie przewidywała analizy postanowień umowy spółki cywilnej pod kątem jej trwania w przypadku śmierci jednego ze współników, ponieważ przy rejestracji spółki cywilnej jako podatnika VAT i płatnika PIT współnicy nie mieli obowiązku przedkładania wzmiankowanej umowy w organie podatkowym.

Spośród 134 zmarłych przedsiębiorców, trzy osoby były współnikami spółek cywilnych. W przypadku jednej spółki, przed datą śmierci podatnika, do spółki przystąpił trzeci współnik a ze zgłoszenia SD-Z2 (zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych) wynikał fakt zwrotu wpłaconego przez zmarłego kapitału do spółki. W przypadku drugiej spółki udziałowców było więcej niż dwóch i spółka funkcjonowała nadal. Natomiast w przypadku trzeciej spółki zgon przedsiębiorcy w dniu 31 sierpnia 2015 r. spowodował likwidację spółki i zamknięcie obowiązków podatkowych z dniem 18 września 2015 r.

(dowód: akta kontroli str. 187-210, 284-290, 366-374, 273)

#### **1.4. Działania US w zakresie wyjaśniania wpłat i deklaracji, które wpłynęły do Urzędu po śmierci przedsiębiorcy**

Na podstawie badanej próby dokumentacji dotyczącej 12 zmarłych przedsiębiorców<sup>11</sup> ustalono, że sześć deklaracji (dotyczących podatku dochodowego i VAT) zostało złożonych do US przez członków rodziny zmarłego (pięć deklaracji) lub, biuro rachunkowe<sup>12</sup> (jedna deklaracja drogą elektroniczną), już po zgonie podatnika. Z informacji osoby prowadzącej biuro rachunkowe w trybie art. 29 ust 1 pkt 1 ustawy o NIK wynika, że w okresie sporządzania deklaracji nie posiadała wiedzy o śmierci podatnika.

Na podstawie kart kontowych dotyczących 12 zmarłych przedsiębiorców<sup>13</sup> stwierdzono, że po dacie zamknięcia obowiązków podatkowych, w pięciu przypadkach dokonywano wpłat (w zakresie podatku dochodowego i VAT).

W przypadku dwóch spośród dwunastu objętych kontrolą dokumentacji zmarłych przedsiębiorców, na kartach kontowych pozostały zaległości w łącznej kwocie 197.727,49 zł (0,04% wszystkich zaległości podatkowych<sup>14</sup> w Urzędzie wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 r.). W przypadku dwóch spośród dwunastu objętych kontrolą dokumentacji zmarłych podatników, na kartach kontowych pozostały nadpłaty w łącznej wysokości 2.075,00 zł.

W US, w ramach przeprowadzanej analizy ryzyka nie planowano obejmowania kontrolą podatkową działalności gospodarczej podejmowanej przez następców prawnych po zgonie przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 48-120, 122-186, 272-273, 275-280, 378-384, 389-412))

#### **1.5. Działania Urzędu w stosunku do działalności gospodarczej następcy prawnego zmarłego przedsiębiorcy**

Analizą objęto 12 zmarłych przedsiębiorców w przypadku których następcy prawni rozpoczęli działalność gospodarczą. Tylko w jednej sprawie<sup>15</sup> spadkobierca złożył zawiadomienie o zamiarze kontynuowania działalności gospodarczej, zmarłego w dniu 14 lipca 2016 r. przedsiębiorcy. Od dnia śmierci przedsiębiorcy do daty złożenia zawiadomienia upłynęło 5 miesięcy. Zawiadomienie to (z dnia 27 stycznia 2017 r.) przekazano do Urzędu 48 dni przed datą uprawomocnienia postanowienia sądu o nabyciu spadku. Zarejestrowanie działalności gospodarczej spadkobiercy w CEIDG nastąpiło w dniu 30 sierpnia 2016 r., zaś dzień później podatnik zarejestrował się jako podatnik VAT czynny, wskazując początek wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu od 30 sierpnia 2016 r. Urząd nie

<sup>11</sup> W przypadku których spadkobiercy podjęli działalność gospodarczą

<sup>12</sup> Badanie dodatkowych 21 spraw zmarłych podatników (w przypadku których następcy prawni nie kontynuowali działalności) wykazało 10 przypadków przesyłania do US deklaracji po śmierci przedsiębiorców, przez osoby nieuprawnione

<sup>13</sup> W przypadku których spadkobiercy podjęli działalność gospodarczą

<sup>14</sup> Łączna kwota zaległości w Urzędzie wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 r. wynosiła 465.785,9 tys. zł.

<sup>15</sup> natomiast pozostałych 11 przedsiębiorców, choć takich zawiadomień nie złożyli, rozpoczęło także działalność gospodarczą na własny rachunek w tożsamym do działalności zmarłego zakresie lub pod tym samym adresem

weryfikował źródła finansowania nowo otwartej działalności, ponieważ otworzyła ją córka zmarłego przedsiębiorcy, będąca jedynym spadkobiercą.

(dowód: akta kontroli str. 135-186, 366-374, 385-386)

Notarialne poświadczenie dziedziczenia wpłynęło do Urzędu w 9 spośród 12 badanych spraw<sup>16</sup>, zaś postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku – w trzech sprawach. W siedmiu sprawach masa spadkowa była objęta wspólnością małżeńską. Okres od daty zgonu do daty zarejestrowania przez notariusza poświadczenia dziedziczenia lub daty uprawomocnienia postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku wynosił od 1 do 10 miesięcy, średnio 3 miesiące. Okres od daty poświadczenia dziedziczenia lub daty uprawomocnienia postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku do daty wpływu do US wynosił od 5 dni do 3 miesięcy. W dwóch ze zbadanych spraw wśród spadkobierców znalazły się małoletnie dzieci. Spadkobiercy w 11 sprawach załączyli do zgłoszenia SD-Z2 lub SD-3 wykaz składników majątkowych na dzień zaprzestania działalności w związku ze śmiercią przedsiębiorcy.

W żadnym z analizowanych przypadków następcy prawni nie zgłaszali nabycia rzeczy lub praw majątkowych od zmarłych przedsiębiorców w drodze darowizny na 6 miesięcy przed i 6 miesięcy po śmierci przedsiębiorcy.

W trzech przypadkach do Urzędu wpłynął spis z natury na dzień zaprzestania czynności opodatkowanych, sporządzony przez spadkobierców.

W analizowanych przypadkach następcy prawni rozpoczęli działalność gospodarczą w terminie od dwóch dni do dziewięciu miesięcy (średnio jeden miesiąc), po dacie zgonu przedsiębiorcy. W dziewięciu przypadkach rozpoczęcie działalności nastąpiło przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku, a w trzech przypadkach po uzyskaniu tego tytułu. Okres od daty zgonu 12 analizowanych przedsiębiorców do daty rozpoczęcia działalności przez spadkobierców wynosił od 2 dni do dziewięciu miesięcy (średnio jeden miesiąc). Urząd nie typował spadkobierców zmarłych przedsiębiorców do kontroli lub czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 307-329, 330, 348-362)

Urząd nie weryfikował (w drodze kontroli lub czynności sprawdzających), w jaki sposób zostały rozwiązane, przez spadkobiercę kontynuującego działalność zmarłego przedsiębiorcy, kwestie:

- działalności koncesjonowanej, regulowanej, wymagającej zezwolenia,
- sprzedaży prowadzonej z wykorzystaniem kasy rejestrującej;
- korekty wystawionych przez firmę zmarłego przedsiębiorcy faktur VAT, stanowiących podstawę do odliczenia podatku VAT naliczonego przez jego kontrahentów;
- możliwości przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przysługującego zmarłemu przedsiębiorcy przez kontynuującego działalność następcę prawnego;
- możliwości rozpoczęcia działalności gospodarczej przed uzyskaniem dokumentu poświadczającego prawo do spadku;
- odprowadzenia zaliczek na podatek dochodowy od przejętych pracowników, kontynuacji stosunku pracy, wystawienia informacji PIT-4R także za cały rok, włącznie z okresem, w którym płatnikiem był jeszcze zmarły przedsiębiorca;
- możliwości finansowania nowo otwartej działalności gospodarczej w związku z ograniczonym dostępem do rachunku bankowego, wygaśnięciem umów np.

---

<sup>16</sup> W przypadku których spadkobiercy podjęli działalność gospodarczą

kredytowych, leasingu i innych w okresie przed potwierdzeniem prawa następcy prawnego do spadku po zmarłym przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 273)

### **1.6. Wydawanie decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców**

Decyzje o odpowiedzialności podatkowej lub uprawnieniach spadkobierców zmarłych przedsiębiorców wydawane były przez dwa referaty orzecznictwa (SPV-1 i SPV-2). Ewidencję tych decyzji prowadzono w systemie POLTAX, gdzie oprócz numeru systemowego ewidencjonowano numer pomocniczy i kod formularza decyzji dotyczący spadkodawcy (SD-PZ).

Łącznie w latach 2015-2017 wydano sześć decyzji dotyczących odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców czterech zmarłych przedsiębiorców. W grupie tej jeden spadkobierca podjął działalność gospodarczą a spadkobiercy pozostałych trzech zmarłych przedsiębiorców – nie podjęli działalności.

Analiza tych sześciu decyzji wykazała, że zostały one wydane na podstawie art. 74a, art. 97 § 1, art. 100 §1 i §3 oraz art. 105 § 2 OP i dotyczyły:

- odpowiedzialności spadkobierców z tytułu pobranego a niewpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych,
- określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych,
- odpowiedzialności podatkowej spadkobierców w podatku dochodowym od osób fizycznych i w podatku od towarów i usług.

Wszystkie postępowania podatkowe w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej następców prawnych zostały wszczęte z urzędu po ustaleniu kręgu spadkobierców (tj. po uprawomocnieniu się postanowienia w sprawie nabycia spadku w dwóch sprawach lub zarejestrowaniu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza w czterech sprawach).

W trakcie trwania postępowań wykorzystano w szczególności następujące dowody: notarialne poświadczenie dziedziczenia lub postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, akt notarialny o przeprowadzeniu działu spadku, deklaracje podatkowe zmarłego przedsiębiorcy, spis inwentarza, przesłuchanie strony, podatkową księgę przychodów i rozchodów, dokumentację dotyczącą zatrudniania pracowników.

Nie było przypadków zawieszenia postępowania. Podatnicy nie składali od nich odwołań (decyzje ostateczne).

Wszczęcie tych postępowań następowało w okresie od dwóch do 15 miesięcy po dacie uprawomocnienia postanowienia o nabyciu spadku/poświadczenia dziedziczenia. Natomiast same postępowania trwały od dwóch do dziesięciu miesięcy. W przypadkach wymagających dodatkowych wyjaśnień, na podstawie art. 140 OP, informowano strony o przedłużającym się postępowaniu. W sprawie, w której spadkobierca złożył w Urzędzie oświadczenie o kontynuowaniu działalności zmarłego spadkodawcy, nie toczyło się postępowanie podatkowe w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności lub uprawnień.

(dowód: akta kontroli str. 121, 211-252, 274, 387-388)

Analiza 30 spraw, dotyczących zmarłych przedsiębiorców, których spadkobiercy nie podjęli działalności gospodarczej wykazała następujące skutki ekonomiczne śmierci przedsiębiorcy i niepodjęcia działalności przez następców prawnych:

- spadek zatrudnienia o 16 osób,
- spadek kwoty rocznych przychodów (za okres 12 miesięcy prowadzenia działalności) o 17.898.557,46 zł,

- spadek kwoty dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>17</sup> o 1.663.861,88 zł,
- spadek wpływów z tytułu podatku dochodowego od prowadzonej przez zmarłego działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym, ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych lub w formie karty podatkowej o 279.463,400 zł,
- spadek wpływów z tytułu VAT o 219.643,03 zł,
- spadek kwoty wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od zatrudnianych pracowników o 29.479,79 zł.

(dowód: akta kontroli str. 364-365)

Do 35 spadkobierców, w toku kontroli NIK, zostały skierowane anonimowe ankiety dotyczące przyczyn niepodjęcia działalności po zmarłym przedsiębiorcy - odpowiedzi udzieliło zaledwie siedmiu spadkobierców. W udzielonych odpowiedziach wszyscy respondenci wskazali, że nie rozważali kontynuacji działalności gospodarczej spadkodawcy. Jako przyczynę wskazywano brak chęci kontynuowania działalności oraz zbyt dużo formalności w wielu urzędach. Nie oczekiwali również pomocy ze strony Urzędu. W momencie śmierci przedsiębiorcy respondenci mieli status emeryta lub rencisty.

(dowód: akta kontroli str. 5-47)

Ustalone  
nieprawidłowości

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

1. Po dacie śmierci 12 badanych zmarłych przedsiębiorców, do Urzędu wpłynęły dwie deklaracje w zakresie podatku od towarów i usług oraz cztery deklaracje w podatku dochodowym od osób fizycznych (dotyczące pięciu zmarłych przedsiębiorców), podpisane przez: członków rodziny zmarłego lub biuro rachunkowe. Deklaracje i wpłaty dotyczące zmarłych podatników zostały przyjęte i zaksięgowane na kartach kontowych. Działanie takie było sprzeczne z art. 12 ust. 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>18</sup>, 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 OP, 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.

Z wyjaśnień kierowników Referatów Czynności Analitycznych i Sprawdzających wynika, że rodziny zmarłych przyjęły na siebie obowiązek pełnego zamknięcia okresów rozrachunkowych, podobnie biura rachunkowe, które ponosiły odpowiedzialność na podstawie umowy zawartej przed śmiercią podatnika. Złożenie przez rodziny lub biura rachunkowe i uregulowanie wynikającej z niej należności podatkowej było pozytywne z punktu widzenia ekonomiki działania Urzędu. Przeprowadzenie postępowania podatkowego w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na następców prawnych w sytuacji,

<sup>17</sup> Kwotę dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej ustalono w oparciu o złożone w US zeznanie PIT-36.

<sup>18</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 869 ze zm., dalej ustawy o NIP.



gdy ci nie uchylają się od tej odpowiedzialności, byłoby bardziej kosztowne niż przyjęcie deklaracji i wpłaty uiszczonej dobrowolnie.

W zakresie przyjętych wpłat kierownik Referatu Rachunkowości wskazała, że w systemie POLTAX 2B wpłaty podatników podatku dochodowego księgowane są na kontach szczegółowych przy użyciu funkcji zbiorczego automatycznego przypisu do wysokości wpłaty. Operacja ta powoduje, że na kartach kontowych nie figurują nadpłaty bądź zaległości. Rozliczenia dokonuje się z chwilą księgowania zeznania podatkowego. Jeżeli w systemie POLTAX 2B odnotowano datę zgonu a w księgowości dokonywana jest ręczna obsługa księgowania wpłat w podatku od towarów i usług, wpłata po dacie zgonu księgowana jest na karcie kontowej podatnika jako nadpłata, a informacja przekazywana jest do Referatu z Podatku Dochodowego i VAT celem ewentualnego wydania decyzji o odpowiedzialności lub uprawnieniach spadkobierców.

(dowód: akta kontroli str. 272, 291, 123-186)

Zdaniem NIK, brak jest podstawy prawnej do przyjmowania deklaracji podatkowych sporządzonych i złożonych po dacie zgonu podatnika. Zgodnie z zasadą legalizmu wyartykułowaną w art. 120 OP, organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, wobec czego deklaracje takie powinny być potraktowane jako niezłożone, z zastosowaniem dyspozycji art. 100 OP.

2. W przypadku dwóch zmarłych przedsiębiorców (w dniach 21 września 2016 r. i 26 grudnia 2016 r.) wykazujących odpowiednio: zaległość w kwocie 195.726,49 zł i nadpłatę w kwocie 1.510,00 zł, Urząd do dnia 2 marca 2018 r. nie podjął działań w celu wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej lub uprawnieniach spadkobierców zmarłych przedsiębiorców. Ponadto wszczęcie postępowań wobec wskazanych w pkt. 1.6. czterech zmarłych przedsiębiorców nastąpiło w okresie od dwóch do 15 miesięcy po dacie uprawomocnienia postanowienia o nabyciu spadku/poświadczenia dziedziczenia.

Ze złożonych wyjaśnień kierowników Referatów Podatku Dochodowego i Podatku od Towarów i Usług wynika, że przyczyną były braki kadrowe i wysokie obciążenie pracą.

(dowód: akta kontroli str. 274, 387-388)

3. Wbrew dyspozycji art. 100 OP, w sprawach dotyczących orzeczenia o odpowiedzialności spadkobierców, Naczelnik Urzędu w przypadku dotyczącym jednego podatnika wydawał trzy decyzje, zamiast jednej. W wyjaśnieniach podano, że było to spowodowane faktem, 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. Wskazano przy tym, że orzekanie odrębnie w zakresie różnych tytułów podatkowych nie pozostaje w sprzeczności z zapisem art. 100 OP, 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. 387-388)

Ocena cząstkowa

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli, podejmowane przez Urząd działania po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy nie zawsze były prawidłowe. Obowiązki podatkowe były zamykane bezzwłocznie. W stosunku do pozostawionych po zmarłych przedsiębiorcach zaległości podatkowych lub nadpłat podejmowano

działania zmierzające do przeniesienia odpowiedzialności na następców prawych, za wyjątkiem dwóch spraw, w przypadku których działań takich nie podjęto. Postępowania podatkowe w zakresie orzeczenia o obowiązkach lub uprawnieniach spadkobierców prowadzone były na ogół zgodnie z przepisami. W ocenie NIK w przypadku deklaracji i wpłat złożonych po dacie zgonu przedsiębiorcy Urząd postąpił nieprawidłowo, przyjmując je, zamiast stosować procedury wynikające z dyspozycji art. 100 OP. Uwagi NIK dotyczą również czasu trwania postępowań. Wszczęcie postępowań następowało od dwóch do 15 miesięcy po dacie uprawomocnienia postanowień o nabyciu spadku/poświadczenia dziedziczenia. Natomiast same postępowania trwały od dwóch do dziesięciu miesięcy, a w przypadkach przedłużającego się postępowania, informowano o tym strony na podstawie art. 140 OP. NIK wskazuje, że długotrwałość postępowań w przedmiocie orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców może potencjalnie utrudniać szybkie przejęcie i kontynuację działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy przez jego spadkobierców.

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

Opis stanu faktycznego

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą, na podstawie sygnałów zewnętrznych<sup>19</sup> nie dokonano identyfikacji trudności związanych z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych przez następców prawnych. Bariery dotyczące przejęcia i kontynuowania działalności gospodarczej prowadzonej przez spadkodawcę zostały zidentyfikowane przez Urząd (i potwierdzone w trakcie niniejszej kontroli). Do barier tych zaliczono:

- przyjmowanie przez Urząd zeznań i deklaracji z tytułu podatku dochodowego oraz deklaracji dla podatku od towarów i usług, złożonych po dacie śmierci przedsiębiorcy, przez członków rodziny zmarłego lub biura rachunkowe,
- księgowanie na kartach kontowych wpłat dokonanych po śmierci przedsiębiorcy na poczet jego zobowiązań podatkowych.

Urząd nie informował organów wyższego stopnia o zidentyfikowanych trudnościach i o konieczności podjęcia działań zmierzających do wprowadzenia zmian w systemie podatkowym.

Ustalone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

Urząd nie w pełni realizował obowiązek zapewnienia obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, określony w art. 28 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>20</sup>, tj. nie podejmował działań, których celem byłoby usunięcie trudności/barier dla następców prawnych związanych z sukcesją przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, zmierzających do wprowadzenia zmian w systemie podatkowym.

W złożonym wyjaśnieniu zastępca Naczelnika Urzędu stwierdziła, że organy wyższego stopnia mają świadomość zaistniałych barier. Ponadto z uwagi na niewielką skalę problemu w Urzędzie, nie podejmowano żadnych działań.

(dowód: akta kontroli str. 271)

<sup>19</sup> Skarg, wniosków.

<sup>20</sup> 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.).

Urząd, pomimo zdiagnozowania barier w obszarze sukcesji przedsiębiorstw, nie sygnalizował do organów wyższego stopnia potrzeby zmian obowiązującego systemu prawnego w przedmiotowym zakresie.

#### IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny 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 Kontroli, wnosi o:

- 1) bezzwłoczne wszczęcie postępowań i wydanie decyzji o odpowiedzialności podatkowej i uprawnieniach spadkobierców dwóch zmarłych przedsiębiorców w sprawach wskazanych w niniejszym wystąpieniu,
- 2) podjęcie działań mających na celu wyeliminowanie wprowadzania do systemu POLTAX zeznań i deklaracji podpisanych przez inne osoby, po dacie śmierci przedsiębiorców, poza przypadkami przewidzianymi przez ustawodawcę,
- 3) informowanie organów wyższego stopnia o występujących barierach dotyczących sukcesji po zmarłych przedsiębiorcach.

#### 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

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK, proszę o poinformowanie Najwyższej Izby Kontroli, w terminie 21 dni od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków zgłoszonych przez NIK.

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 21 marca 2018 r.

Kontroler

Dyrektor

Wojciech Borówka-Jakubowski  
główny specjalista kontroli państwowej

z up. Grzegorz Malesiński  
Wicedyrektor