



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Poznaniu

LPO.410.002.03.2018
P/17/115

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

**(tekst jednolity z uwzględnieniem zmian wprowadzonych uchwałą
Zespołu Orzekającego Komisji Rozstrzygającej)**

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Poznaniu
ul. Dożynkowa 9H, 61-662 Poznań
T +48 61 655 62 00, F +48 61 655 62 01
ipo@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 Marek Gutraj, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LPO/3/2018 z dnia 3 stycznia 2018 r.

(dowód: akta kontroli str. 1-2)

Jednostka kontrolowana Urząd Skarbowy Poznań-Nowe Miasto ul. Chłapowskiego 17/18, 60-965 Poznań

Kierownik jednostki kontrolowanej Krzysztof Suchorski, Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto (dalej: Naczelnik) od 1 marca 2017 r.¹, w okresie od 1 lipca 2013 r. do 24 lutego 2017 r. funkcję Naczelnika pełniła Dorota Brudzińska.

(dowód: akta kontroli str.4-7)

II. Ocena kontrolowanej działalności²

Ocena ogólna

Podejmowane przez Urząd, w latach 2015-2017, działania w zakresie problematyki sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne nie zawsze były prawidłowe. W wyniku kontroli NIK stwierdzono pojedyncze przypadki zatwierdzenia przez Urząd deklaracji podatkowych złożonych przez osoby nieuprawnione (spadkobierców lub pełnomocników zmarłego), którzy składali deklaracje w imieniu zmarłych przedsiębiorców. Choć NIK dostrzega, że działanie takie prowadziło do szybkiego rozliczenia zmarłych przedsiębiorców, to jednak nie miało ono oparcia w przepisach prawa. Urząd winien uznać takie deklaracje za nieprawidłowe, a w ich miejsce wydać decyzje, w których dokonywałby rozliczenia zmarłych przedsiębiorców i zarazem orzekałby o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień ich spadkobierców. Nieprawidłowym działaniem było także nieuwzględnianie żądań spadkobierców (bez wskazania przyczyn odmowy), którzy sami wnioskowali o wszczęcie postępowań w celu wydania decyzji, o których mowa powyżej. W ocenie NIK, wszczęcie takich postępowań tylko z urzędu, w terminie zależnym wyłącznie od organu podatkowego, może potencjalnie utrudniać szybkie przejęcie i kontynuację działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy przez jego spadkobierców.

¹ W okresie od 25 do 28 lutego 2017 r. Krzysztof Suchorski pełnił obowiązki Naczelnika.

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.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

1. Prawdliwość prowadzenia postępowań w przypadku śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, w tym wspólników spółek cywilnych

Opis stanu faktycznego

1.1. Ogólna liczba podatników podatku dochodowego prowadzących działalność gospodarczą na terenie działania Urzędu wg. stanu na koniec: 2015, 2016 i 2017 r. wynosiła odpowiednio: 13.311, 13.829 i 14.423 podmiotów, w tym: 78,9%, 77,8% i 77% stanowiły osoby fizyczne wpisane do Centralnej Ewidencji Działalności Gospodarczej (dalej „CEIDG”).

W latach 2015-2017 (do 30 listopada) zmarło 224 przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG, z czego 93 zmarło w roku 2015, 69 w roku 2016 oraz 62 w roku 2017 (do 30 listopada). Spośród zmarłych przedsiębiorców, 23 zatrudniało pracowników (łącznie 68 osób). W poszczególnych latach zmarło odpowiednio: ośmiu, sześciu i dziewięciu pracodawców.

Przeprowadzona analiza kodów PKD³ w zakresie przeważającego rodzaju działalności gospodarczej wykonywanej przez ww. przedsiębiorców (wynikającej z CEIDG) wykazała, że w 10 przypadkach na 224, kontynuowanie działalności po nich nie było bezpośrednio możliwe w związku z osobistymi kwalifikacjami zmarłych (tj. udokumentowanym uprawnieniami lub wpisami do odpowiednich ewidencji – dot. np. sukcesji po adwokatów czy lekarzach).

W grupie 224 zmarłych przedsiębiorców, 65 było czynnymi podatnikami podatku VAT. Podatników tych, w poszczególnych latach objętych kontrolą zmarło: 34, 14 i 17.

Spośród grona spadkobierców zmarłych przedsiębiorców, tylko dwóch poinformowało Urząd, że ich działalność gospodarcza prowadzona na własny rachunek jest kontynuacją działalności prowadzonej przez spadkodawców.

Czterech zmarłych przedsiębiorców było wspólnikami spółek cywilnych. Żadna z tych spółek nie zatrudniała pracowników, a trzy z nich były czynnymi podatnikami podatku VAT. W trzech przypadkach, śmierć wspólników skutkowałą likwidacją spółek. W jednym przypadku, zgodnie z umową spółki, w miejsce zmarłego wspólnika wstąpił jego spadkobierca, co pozwoliło na kontynuowanie działalności gospodarczej w tej formie.

(dowód: akta kontroli str. 86-123, 130-132)

1.2. W Urzędzie, ze względu na brak bezpośredniego dostępu do kompletnych danych nt. 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. Kierownik Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, Katarzyna Joachimowicz, wyjaśniła, że Urząd nie prowadzi rejestrów dotyczących informacji na temat wspólności majątkowej małżonków. W jej ocenie, pozyskanie takich danych wymagałoby dogłębnej analizy dokumentacji będącej w posiadaniu organu, która wskazywałaby na powiązania między małżonkami. Zaznaczyła jednak, że dane będące wynikiem takiej analizy i tak nie zawsze byłyby aktualne na dzień śmierci przedsiębiorcy lub jego małżonka.

(dowód: akta kontroli str.116)

1.3. Ustalono, że poza dwoma przypadkami zadeklarowania kontynuacji działalności po zmarłych przedsiębiorcach, o których mowa w pkt 1.1. - jeszcze w pięciu innych

³ Polska Klasyfikacja Działalności.

przypadkach spadkobiercy podejmowali po śmierci spadkodawcy działalność gospodarczą na własny rachunek pod tym samym adresem i w podobnym zakresie co zmarły, pomimo tego, że nie złożyli w Urzędzie deklaracji o zamiarze kontynuowania działalności po spadkodawcy. Łącznie zatem stwierdzono wystąpienie siedmiu przypadków kontynuowania działalności po zmarłych przedsiębiorcach (w tym jeden przypadek, gdzie działalność kontynuował przedsiębiorca będący współnikiem spółki cywilnej).

(dowód: akta kontroli str. 172, 446, 525, 599-624)

Na próbie siedmiu ww. przypadków ustalono, że średni czas pomiędzy datą śmierci przedsiębiorcy a datą pozyskania tej informacji przez Urząd wyniósł 8 dni (minimalnie było to 2 a maksymalnie 22 dni). We wszystkich przypadkach zamknięcie obowiązków podatkowych zmarłych przedsiębiorców nastąpiło w tym samym dniu, w którym Urząd pozyskał informację o zgonie. Kierownik Działu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników, wyjaśniła, że dane o zgonach podatników pozyskiwane są na podstawie generowanych codziennie (w dni robocze) raportów z systemu CRP-KEP (Raport o datach zgonu). Wydruki raportów, wygenerowanych w latach 2015-2017, na podstawie których zamykano obowiązki podatkowe w systemie Poltax, zostały przedłożone kontrolerowi NIK.

W przypadku kontynuowania działalności po zmarłym współniku spółki cywilnej stwierdzono, że w jego miejsce wstąpił spadkobierca, co zgodnie z umową spółki pozwoliło na jej dalsze funkcjonowanie (Urząd zamknął jedynie indywidualne obowiązki podatkowe zmarłego współnika).

(dowód: akta kontroli str. 438-441, 525)

1.4. Dalsza analiza podmiotów, o których mowa w pkt 1.3., wykazała że w trzech przypadkach, pomimo śmierci przedsiębiorców, do Urzędu wpłynęły deklaracje podatkowe VAT-7 złożone w ich imieniu, a w jednym przypadku, w ślad za złożoną deklaracją, dokonano wpłaty podatku. Ustalono, że w dwóch przypadkach deklaracje zostały złożone za zmarłych przez ich spadkobierców, a w jednym – przez pełnomocnika zmarłego przedsiębiorcy, na podstawie pełnomocnictwa udzielonego za życia.

Urząd nie podejmował jednolitych działań w związku z powyższymi przypadkami. W dwóch sprawach, deklaracje zostały wprowadzone do systemu Poltax a następnie zatwierdzone do księgowania. W trzeciej sprawie, deklaracja podatkowa nie została wprowadzona do systemu Poltax, Urząd wydał jednak decyzję w trybie art. 100 Ordynacji podatkowej⁴.

Spośród deklaracji zatwierdzonych do księgowania, jedna była tzw. deklaracją „zerową” bez wykazanych kwot podatku należnego i naliczonego, w drugiej natomiast wykazano kwotę podatku do wpłaty. Wpłaty dokonała spadkobierczyni (żona) zmarłego przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 385-390)

Urząd po pozyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorców nie przeprowadzał kontroli podatkowych ani czynności sprawdzających w celu zbadania, czy w dotychczasowych miejscach prowadzenia działalności w rzeczywistości jej zaprzestano po śmierci właściciela firmy. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że działań takich nie planowano również w ramach analizy ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 393-399)

⁴ Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.

1.5. Analiza dokumentacji dwóch przypadków, których następcy prawni poinformowali Urząd o fakcie kontynuacji działalności gospodarczej po dwóch zmarłych przedsiębiorcach wykazała, że w obu z nich działalność kontynuowana była przez jednego z trzech spadkobierców (posiadających prawo do 1/3 części spadku).

W pierwszym przypadku, następca prawny poinformował Urząd o zamiarze kontynuowania działalności gospodarczej po zmarłym przedsiębiorcy - siedem dni po jego śmierci oraz cztery dni po rozpoczęciu działalności na własny rachunek. Informacja taka została złożona wraz z wnioskiem spadkobiercy o wydanie przez Urząd decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców zmarłego przedsiębiorcy.

W drugim przypadku, informacja o kontynuowaniu działalności wpłynęła do Urzędu dopiero półtora roku po śmierci spadkodawcy i po rozpoczęciu działalności na własny rachunek przez jego spadkobiercę. Informacja taka została złożona wraz z korektami deklaracji VAT-7, w których spadkobierca rozliczył we własnej deklaracji nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy wykazaną w ostatniej deklaracji VAT-7 złożonej przez zmarłego przedsiębiorcę.

(dowód: akta kontroli str. 172, 446)

W przypadku dziedziczenia siedmiu przedsiębiorstw, spadkobiercy rozpoczęli działalność gospodarczą na własny rachunek średnio po 16 dniach od śmierci spadkodawcy (minimalnie było to 4 dni a, maksymalnie 77 dni). W sześciu przypadkach na siedem, poświadczenie prawa do spadku wydane zostało przez notariusza (akt poświadczenia dziedziczenia), a w jednym przypadku przez sąd (postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku). Akty poświadczenia dziedziczenia sporządzane były średnio 32 dni po śmierci spadkodawców (minimalnie 6 dni, a maksymalnie 96). Informacje o ich sporządzeniu wpływały do Urzędu średnio po 88 dniach. Z kolei, postanowienie o stwierdzeniu nabyciu spadku stało się prawomocne 253 dni po śmierci spadkodawcy, a informację o nim przekazano do Urzędu po 271 dniach.

Urząd nie posiadał danych, o tym czy masa spadkowa objęta była wspólnością małżeńską. Wśród spadkobierców nie było małoletnich dzieci. W żadnej z ww. siedmiu spraw, do zgłoszenia SD-Z2 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 przedsiębiorcy w drodze darowizny.

We wszystkich (siedmiu) przypadkach następca prawny rozpoczął działalność gospodarczą przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku. Urząd nie podejmował działań (czynności sprawdzających, kontroli podatkowych lub innych czynności weryfikacyjnych) w stosunku do spadkobierców.

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

(dowód: akta kontroli str. 393-406, 442-577)

1.6. W objętym kontrolą okresie Urząd wydał, na podstawie art. 100 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, siedem decyzji wobec spadkobierców pięciu zmarłych przedsiębiorców. Postępowania podatkowe w tych sprawach były wszczynane „z urzędu”, pomimo że przed wydaniem postanowień o ich wszczęciu (średnio 104 dni wcześniej) do Urzędu wpływały wnioski spadkobierców o wydanie takich decyzji. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że wszczynanie tych postępowań, w terminach od 80 do 195 dni, po wpływie wniosków spadkobierców wynikało z dużego obciążenia pracowników także innymi sprawami, głównie będącymi następstwem przeprowadzonych kontroli podatkowych.

W przypadku sześciu postępowań, sprawa dotyczyła spadkobierców, którzy nie kontynuowali działalności po zmarłym przedsiębiorcy. W jednym przypadku, spadkobierca zadeklarował (we wniosku o wydanie decyzji), że działalność po zmarłym będzie kontynuowana. Wszystkie postępowania podatkowe wszczęto po ustaleniu kręgu spadkobierców (tj. po zarejestrowaniu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza). Postępowania trwały średnio 116 dni⁵. Postępowanie podatkowe prowadzone wobec spadkobiercy, który zadeklarował kontynuowanie działalności gospodarczej po zmarłym przedsiębiorcy trwało 87 dni. Wszystkie decyzje wydano po 1 stycznia 2016 r. Od ww. decyzji strony nie wniosły odwołań.

(dowód: akta kontroli str. 140-364)

Na podstawie dokumentacji dotyczącej 30 losowo wybranych przedsiębiorstw osób zmarłych, prowadzących w chwili śmierci działalność gospodarczą na własny rachunek, których spadkobiercy nie podejmowali działalności gospodarczej w analogicznym, co spadkodawca rodzaju ustalono, że zatrudniały one łącznie 28 pracowników i z tego tytułu w ciągu ostatniego roku funkcjonowania ww. podmiotów wpłacono zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych w wysokości 55,4 tys. zł. Ich łączne roczne przychody wynosiły 12.108,4 tys. zł, łączny dochód (wykazany w PIT 36) wyniósł 1.578,7 tys. zł, a wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych – liniowego, zryczałtowanego oraz karty podatkowej wyniosły 358,9 tys. zł. Obroty roczne tych przedsiębiorstw wyniosły 7.228,9 tys. zł, a wpływy z podatku od towarów i usług 220,9 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 124-128)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. Urząd nie traktował wpływających wniosków o wydanie decyzji w trybie art. 100 Ordynacji podatkowej, składanych przez spadkobierców, jako zdarzeń powodujących wszczęcie postępowania na żądanie strony, stosownie do art. 165 § 1 Ordynacji podatkowej. W każdej z siedmiu badanych przez NIK spraw, średnio po 104 dniach od wpłynięcia wniosku, wydawane było postanowienie o wszczęciu postępowania „z urzędu” i w każdym z tych przypadków przyjmowano, że dopiero od momentu doręczenia tego postanowienia stronom doszło do faktycznego wszczęcia postępowania podatkowego. Wskazać jednocześnie należy, że Urząd w żadnej z ww. spraw, po wpływie wniosków złożonych przez spadkobierców, nie wydawał postanowień o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a Ordynacji podatkowej. Naczelnik wyjaśnił, że wszczęcie postępowania podatkowego zmierzającego do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców może nastąpić tylko z urzędu. Nie wyklucza to jednak, w ocenie Naczelnika, złożenia przez spadkobierców informacji w zakresie dot. rozliczenia zobowiązań podatkowych spadkodawcy, na podstawie której organ

⁵ W przedziale od 34 do 190 dni.

podatkowy jest obowiązany zbadać okoliczności uzasadniające zasadność wszczęcia lub niewszczęcia postępowania podatkowego. Naczelnik wskazał również, że pogląd odmienny, zgodnie z którym możliwe jest wszczynanie postępowań podatkowych na wniosek spadkobiercy, został zaprezentowany przez Naczelnego Sąd Administracyjny w Warszawie dopiero w wyroku z dnia 20 kwietnia 2017 r. sygn. akt: II FSK 840/15.

NIK w pełni podziela wykładnię przyjętą przez NSA w ww. wyroku i wskazuje na to, że przed wydaniem tego orzeczenia, w piśmiennictwie od dawna prezentowany był pogląd, zgodnie z którym – organ podatkowy, o ile nie wystąpią przesłanki określone w art. 165a Ordynacji podatkowej, nie może odmówić wszczęcia postępowania, ani zaniechać jego przeprowadzenia po otrzymaniu żądania od strony (zob. C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, Ustawa – Ordynacja podatkowa. Komentarz., 2004, str. 446). W badanych przez NIK sprawach, każdy z przedmiotowych wniosków takie żądanie zawierał (np. cyt.: „składam wniosek o wydanie decyzji na podstawie art. 100 § 2 Ordynacji podatkowej”, „zwracam się z prośbą o rozliczenie zmarłego z działalności gospodarczej”, „zwracam się z prośbą o ustalenie zobowiązania po zmarłym”), a co za tym idzie, podania te nie miały tylko charakteru informacyjnego, jak wskazuje Naczelnik w powyższych wyjaśnieniach. Skoro organ podatkowy nie wydawał w tych sprawach postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, na podstawie art. 165a Ordynacji podatkowej, winien uznać każdorazowo, że wpływ do Urzędu żądania spadkobiercy o rozliczenie spadkodawcy, wywołuje automatyczny skutek w postaci wszczęcia postępowania podatkowego, na podstawie art. 165 § 1 i 3 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 407-434)

2. Urząd nie wydał w dwóch przypadkach decyzji na podstawie art. 100 Ordynacji podatkowej pomimo wpływu dwóch nieprawidłowych deklaracji VAT-7 złożonych w imieniu zmarłych przedsiębiorców (po ich śmierci). W pierwszym przypadku deklaracja (tzw. „zerowa”) została złożona i podpisana przez pełnomocnika zmarłego przedsiębiorcy. W drugim przypadku, deklarację (złożyła w formie elektronicznej) i podpisała żona zmarłego (posługując się danymi weryfikującymi zmarłego męża). Żona zmarłego przedsiębiorcy wpłaciła również do Urzędu, wynikający z tej deklaracji, podatek VAT w wysokości 4.936 zł. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że choć decyzje o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców nie zostały wydane na chwilę obecną, to wydanie takich decyzji jest jeszcze możliwe w przyszłości, do czasu przedawnienia zobowiązań z nich wynikających stosownie do art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Ponadto Naczelnik wskazał, że:

- a) w pierwszym przypadku (dot. zmarłego podatnika [...] ⁶) wszczęcie postępowania w trybie art. 100 Ordynacji podatkowej dotychczas nie było możliwe z uwagi na to, że do Urzędu nie wpłynęła informacja o spadkobiercach zmarłego przedsiębiorcy a złożona deklaracja była deklaracją zerową;
- b) w drugim przypadku (dot. zmarłego podatnika [...]) - z uwagi na dokonaną przez spadkobiercę wpłatę, w Urzędzie nie istniała zaległość podatkowa, a w pierwszej kolejności rozpatrywane są te sprawy, w których występują istotne z punktu widzenia Skarbu Państwa kwoty zaległości podatkowych. Naczelnik zaznaczył również, że biorąc pod uwagę stosunkowo niską kwotę zobowiązania, wagę sprawy oraz hierarchię i ilość spraw przypadających na jednego pracownika, do chwili obecnej takiej decyzji nie wydano.

⁶ 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).

NIK wskazuje, że niezależnie od wyżej przedstawionej argumentacji, deklaracje podpisane i złożone przez spadkobierców lub pełnomocników spadkodawców w imieniu zmarłych przedsiębiorców, po ich śmierci, nie wywołują skutków prawnych. Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁷ nie przewidują możliwości składania przez spadkobierców deklaracji VAT-7 za zmarłych podatników, a pełnomocnictwa udzielone przez przedsiębiorców za ich życia, co do zasady, wygasają z chwilą ich śmierci, stosownie do art. 101 § 2 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny⁸ w związku z art. 138o Ordynacji podatkowej⁹. Należy również zauważyć, że w sytuacjach gdy do Urzędu nie wpłynęła informacja o spadkobiercach zmarłego, organ podatkowy winien wystąpić do sądu powszechnego o stwierdzenie nabycia spadku.

(dowód: akta kontroli str. 393-400, 578-598)

3. Urząd zatwierdził w systemie Poltax, jako poprawną, korektę deklaracji VAT-7 za kwiecień 2015 r. złożoną przez spadkobiercę w dniu 2 listopada 2016 r. z wykazaną kwotą nadwyżki z ostatniej deklaracji VAT-7 złożonej przez spadkodawcę, po którym kontynuował działalność gospodarczą, bez uprzedniego wydania decyzji na podstawie art. 100 Ordynacji podatkowej, w której organ podatkowy orzekłby o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców oraz określił kwotę ewentualnej nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za kwiecień 2015 r. przysługującą po zmarłym. Spadkodawca, o którym mowa, ostatnią deklarację VAT-7 złożył za marzec 2015 r. i wykazał w niej nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy w wysokości 2.722 zł. Deklaracji takiej nie złożył już natomiast za kwiecień 2015 r., gdyż zmarł 12 kwietnia 2015 r. W tym samym miesiącu syn zmarłego rozpoczął działalność gospodarczą na własny rachunek i w korekcie deklaracji za kwiecień 2015 r. (czyli za pierwszy miesiąc własnej działalności) rozliczył sobie kwotę nadwyżki podatku z deklaracji ojca w wysokości 3.160 zł. Naczelnik Urzędu wyjaśnił, że podczas wprowadzania do systemu Poltax korekty deklaracji za kwiecień 2015 r. złożonej przez spadkobiercę zmarłego przedsiębiorcy nie przeprowadzono weryfikacji wysokości kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji. W związku z dużą liczbą korekt deklaracji w tym okresie, przeoczono fakt, że deklaracja za kwiecień 2015 r. jest w zasadzie pierwszą deklaracją następcy prawnego, który kontynuował działalność po zmarłym ojcu. W związku z tym rozbieżnościami, w trakcie kontroli NIK podjęto czynności wyjaśniające (wystosowano wezwanie do sukcesora). Naczelnik Urzędu zaznaczył również, że ewentualne postępowanie podatkowe w tym zakresie zostanie przeprowadzone po przeprowadzeniu czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str.435-437, 442-473)

Ocena cząstkowa

W Urzędzie sprawnie zamykano obowiązki podatkowe zmarłych przedsiębiorców. Systematycznie generowano raporty o zgonach podatników z systemu CRP-KEP. Jednak nie wszystkie podejmowane przez Urząd działania, po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy, były prawidłowe. Stwierdzono pojedyncze przypadki zatwierdzania przez Urząd deklaracji podatkowych od osób nieuprawnionych, którzy składali deklaracje w imieniu zmarłych przedsiębiorców. Urząd winien uznać takie deklaracje za nieprawidłowe, a w ich miejsce wydać decyzje, w których dokonywałby rozliczenia zmarłych przedsiębiorców i zarazem orzekałby o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień ich spadkobierców.

⁷ Dz. U. z 2017 r., poz. 1221 ze zm.

⁸ Dz. U. z 2017 r., poz. 459 ze zm.

⁹ Przed 1 stycznia 2016 r. kwestię odesłania do przepisów prawa cywilnego normował art. 137 § 4 Ordynacji podatkowej.

Nieprawidłowym działaniem było także nieuwzględnianie żądań spadkobierców (bez wskazania przyczyn odmowy), którzy sami wnioskowali o wszczęcie postępowań w celu wydania decyzji, o których mowa powyżej. Wszczęcie takich postępowań tylko z urzędu, w ocenie NIK, 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 wspólnikami spółek cywilnych

Opis stanu faktycznego

W okresie objętym kontrolą Urząd w trakcie realizacji bieżących zadań nie zidentyfikował trudności związanych z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych. Do Urzędu nie wpłynęły żadne skargi lub wnioski związane z ww. tematem.

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 Skarbowej¹⁰, 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. 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 kilkumiesięczne opóźnienia w załatwieniu spraw, licząc od daty wpływu wniosku spadkobiercy. W wyniku kontroli NIK stwierdzono również pojedyncze przypadki zatwierdzenia przez Urząd deklaracji podatkowych złożonych przez osoby nieuprawnione (spadkobierca, dotychczasowy pełnomocnik) w imieniu zmarłych przedsiębiorców. Choć działanie takie zasadniczo prowadziło do szybkiego i prostego rozliczenia zmarłego, to jednak nie miało oparcia w przepisach prawa podatkowego.

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

Wnioski pokontrolne

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 Kontroli¹¹, wnosi o:

¹⁰ 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.).

¹¹ Dz. U. z 2017 r., poz. 524.

- 1/ wszczynanie postępowań podatkowych w sprawie orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, także na żądanie spadkobierców,
- 2/ zwiększenie nadzoru nad procesem obsługi deklaracji podatkowych wpływających do Urzędu, w szczególności celem wyeliminowania przypadków zatwierdzania nieprawidłowych deklaracji podatkowych.

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 21 marca 2018 r.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Poznaniu

Dyrektor
z up. Grzegorz Malesiński
Wicedyrektor

.....
podpis