



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Łodzi

LLO.410.027.05.2017

P/17/115

# WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

## 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 Łodzi
Kontroler	Rafał Gorgoń, starszy inspektor k.p., upoważnienie do kontroli nr LLO/173/2017 z dnia 21.11.2017 r.  (dowód: akta kontroli str. 1-2)
Jednostka kontrolowana	Pierwszy Urząd Skarbowy Łódź-Bałuty, ul. Zachodnia 47, 91-066 Łódź (dalej: „Urząd” lub „US”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Włodzimierz Gromek, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty (dalej: „Naczelnik” lub „NUS”) <sup>1</sup>  (dowód: akta kontroli str. 3-4)

## II. Ocena kontrolowanej działalności

### Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia<sup>2</sup>, że działania podejmowane przez Urząd w latach 2015-2017 w zakresie problematyki sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne były co do zasady prawidłowe.

### Uzasadnienie oceny ogólnej

W US kwestie dotyczące ustania realizacji przez podatników obowiązków podatkowych wyjaśniane były po powzięciu wiadomości o ustaniu bytu podatnika – osoby fizycznej. W wypadku istnienia po stronie spadkodawcy zaległości podatkowych, w dacie otwarcia spadku, Urząd podejmował działania zmierzające do przeniesienia odpowiedzialności za te zobowiązania na następców prawych. Postępowania podatkowe w zakresie orzeczenia o obowiązkach lub uprawnieniach spadkobierców prowadzone były zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>3</sup>. Urząd nie przeprowadzał czynności kontrolnych i sprawdzających w zakresie zaprzestania prowadzenia działalności gospodarczej w związku ze śmiercią przedsiębiorców. Nieprawidłowości dotyczyły przyjmowania deklaracji złożonych przez spadkobierców lub pełnomocników podatnika po dacie jego zgonu.

Urząd prawidłowo zdiagnozował barierę w obszarze przejmowania przedsiębiorstw osób fizycznych przez spadkobierców. Nie informował jednak o tym fakcie organów nadrzędnych, a tym samym zaniechał działań sygnalizujących potrzebę zmian obowiązującego systemu prawnego w przedmiotowym zakresie.

<sup>1</sup> W okresie od 12.06.2000 r. do 28.02.2017 r. stanowisko Naczelnika piastował Jarosław Jagodziński.

<sup>2</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>3</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

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

Łączna liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej<sup>4</sup> („CEIDG”) z terenu działania Urzędu, którzy zmarli w latach 2015-2017 (do 30 listopada), wyniosła 187 (63 w 2015 r., 78 w 2016 r. i 46 w 2017 r.), w tym:

- 13 zmarłych przedsiębiorców<sup>5</sup> (tj. 7%) zatrudniało 214 pracowników;
- 62 zmarłych przedsiębiorców<sup>6</sup> (33,2%) było podatnikami VAT czynnymi;
- w odniesieniu do 17 zmarłych przedsiębiorców<sup>7</sup> (9,1%) sukcesja nie była możliwa z uwagi na rodzaj działalności gospodarczej, związany z ich osobistymi przymiotami (np. lekarze, doradcy podatkowi);
- w odniesieniu do jednego zmarłego w 2015 r. przedsiębiorcy (0,5%), spadkobierca wyraził gotowość kontynuowania działalności na własny rachunek;
- w odniesieniu do 186 zmarłych przedsiębiorców (99,5%) spadkobiercy nie wyrazili gotowości kontynuowania działalności na własny rachunek;
- 13 zmarłych przedsiębiorców<sup>8</sup> (7,5%) było wspólnikami 13 spółek cywilnych, z których 3 zatrudniały pracowników, zaś 7 posiadało status czynnego podatnika VAT.

(dowód: akta kontroli str. 5-7)

Liczba podatników podatku dochodowego z terenu działania Urzędu, prowadzących działalność gospodarczą, wyniosła na koniec lat: 2015, 2016 i 2017 odpowiednio: 21.230, 20.937 i 20.702, w tym podlegających wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej<sup>9</sup> („CEIDG”) 11.404 (53,7% firm z terenu US), 11.232 (53,6% firm z terenu US) i 11.345 (54,8% firm z terenu US).

(dowód: akta kontroli str. 8-10)

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

W bieżącej pracy Urzędu nie weryfikowano faktu śmierci małżonka przedsiębiorcy w sytuacji istnienia małżeńskiej wspólności majątkowej. Naczelnik wyjaśnił, że wzmiankowana śmierć co do zasady nie miała wpływu na formę opodatkowania i termin złożenia zeznania. 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 majątkowego małżonków, z których co najmniej jeden prowadzi działalność gospodarczą.

(dowód: akta kontroli str. 13-14)

##### 1.3. Zamykanie obowiązków podatkowych

Obowiązujący w Urzędzie sposób postępowania, według wyjaśnień NUS, opierał się na codziennym raportowaniu dat zgonów z systemu PESEL. Przyjęta częstotliwość

<sup>4</sup> Prowadzona w systemie teleinformatycznym przez ministra właściwego do spraw gospodarki ewidencja przedsiębiorców będących osobami fizycznymi prowadzącymi jednoosobową działalność gospodarczą lub będącymi wspólnikami spółek cywilnych.

<sup>5</sup> Z tego: 4 zmarłych w 2015 r., 3 - w 2016 r. i 6 - w 2017 r.

<sup>6</sup> Z tego: 21 zmarłych w 2015 r., 24 - w 2016 r. i 17 - w 2017 r.

<sup>7</sup> Z tego: 8 w 2015 r., 6 - w 2016 r. i 3 - w 2017 r.

<sup>8</sup> Z tego: 1 w 2015 r., 9 - w 2016 r. i 3 - w 2017 r.

<sup>9</sup> Prowadzona w systemie teleinformatycznym przez ministra właściwego do spraw gospodarki ewidencja przedsiębiorców będących osobami fizycznymi prowadzącymi jednoosobową działalność gospodarczą lub będącymi wspólnikami spółek cywilnych.

raportowania była wyższa od założonej w obowiązującej w organach podatkowych *Procedurze postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników* częstotliwości miesięcznej. Raportów nie archiwizowano z uwagi na ich ilość i obszerność. Z tego powodu nie było możliwe ustalenie dokładnej daty pozyskania przez US informacji o zgonie przedsiębiorcy oraz zweryfikowanie terminowości zamykania obowiązków podatkowych.

(dowód: akta kontroli str. 15, 19)

Czas pomiędzy datą śmierci przedsiębiorcy i datą zamknięcia obowiązków podatkowych wynosił od 1 do 411 dni, średnio 31 dni<sup>10</sup> i wynikał według wyjaśnień Naczelnika z późnego ujawniania w systemie PESEL informacji o zgonie podatnika.

(dowód: akta kontroli str. 20-23, 28-29)

W trzech przypadkach śmierć wspólnika spowodowała likwidację spółki cywilnej.

(dowód: akta kontroli str. 20-22, 50-92)

W 18 na 30 zbadanych przypadków (co stanowi 60%), wszystkie obowiązki podatkowe danego podatnika zostały zamknięte w jednej dacie. W pozostałych 12 sprawach daty zamknięcia obowiązków podatkowych danego podatnika były różne, co było spowodowane koniecznością odnotowania w bazie POLTAX złożenia po jego śmierci niezbędnych dokumentów (np. VAT-Z<sup>11</sup>), powzięciem informacji o ustaniu bytu spółki w terminie późniejszym niż informacji o zgonie jej wspólnika oraz automatycznym zamknięciem obowiązków w podatku od czynności cywilnoprawnych.

(dowód: akta kontroli str. 26-28, 30)

W zakresie zamykania obowiązków podatkowych VAT i PIT płatnik, w odniesieniu do spółek cywilnych zastosowanie znajdowała *Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników podatku od towarów i usług*. Nie zakładała ona analizy postanowień umowy spółki cywilnej pod kątem jej trwania w przypadku śmierci jednego ze wspólników, ponieważ przy rejestracji spółki cywilnej jako podatnika VAT i płatnika PIT wspólnicy nie mieli obowiązku przedkładania wzmiankowanej umowy w organie podatkowym. W trzech spośród pięciu badanych przypadków Urząd dysponował umowami spółek cywilnych. W dwóch spośród nich zgon przedsiębiorcy spowodował zmianę liczby wspólników z trzech na dwóch, ale był spółek nie ustał. W przypadku dwóch spółek, zamknięcia obowiązków podatkowych dokonano niezwłocznie po wpływie do Urzędu informacji o zgonie wspólnika i złożeniu formularza VAT-Z.

(dowód: akta kontroli str. 33-49, 50-92)

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

Na podstawie badanej próby 30 spraw zmarłych przedsiębiorców<sup>12</sup> ustalono, że jedenaście deklaracji dotyczących dziewięciu przedsiębiorców zostało złożonych do US przez biura rachunkowe w formie elektronicznej po zgonie podatnika. Przedstawiciele biur wyjaśnili, że złożenie deklaracji za zmarłego było wynikiem przeoczenia.

(dowód: akta kontroli str. 130-131, 247-250)

<sup>10</sup> Średnia została wyliczona poprzez podzielenie łącznego czasu trwania okresu od daty śmierci przedsiębiorcy do daty zamknięcia obowiązku podatkowego wyrażonego w dniach, zsumowanego dla wszystkich obowiązków podatkowych wszystkich podatników wylosowanych do prób, przez łączną liczbę wszystkich obowiązków podatkowych wszystkich podatników wylosowanych do prób.

<sup>11</sup> Zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

<sup>12</sup> Spośród przedsiębiorców, którzy zmarli w latach 2015-2017 do próby wybrano: przedsiębiorców, których spadkobiercy złożyli oświadczenie o kontynuowaniu działalności gospodarczej, przedsiębiorców, których spadkobiercy kontynuują działalność gospodarczą (pomimo niezłożenia oświadczenia o kontynuowaniu), przedsiębiorców, którzy zatrudniali pracowników, przedsiębiorców, którzy byli podatnikami VAT czynnymi oraz przedsiębiorców, którzy byli wspólnikami spółek cywilnych.

W przypadku dwóch przedsiębiorców US dokonał zwrotów podatków PIT lub VAT na podany przez podatnika rachunek bankowy. W pierwszym przypadku zwrot został zadysponowany w dacie zgonu, w drugim - dwa dni przed datą zgonu.

(dowód: akta kontroli str. 93-96)

W przypadku czterech zmarłych przedsiębiorców, na kartach kontowych pozostały zaległości w łącznej kwocie 32.557,61 zł (0,02% wszystkich zaległości podatkowych<sup>13</sup> w Urzędzie wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 r.). W celu ustalenia odpowiedzialności spadkobierców za zaległości spadkodawców, Urząd podjął działania zmierzające do ustalenia kręgu spadkobierców.

(dowód: akta kontroli str. 93-96, 103-106)

W przypadku trzech zmarłych podatników, na kartach kontowych pozostały nadpłaty w łącznej wysokości 2.214,80 zł. Naczelnik wyjaśnił, że w celu dokonania zwrotu nadpłat spadkobiercom Urząd w okresach półrocznych sprawdzał, czy nie wpłynął zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia lub prawomocne postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku po zmarłym przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 93-96, 103-106)

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. 141)

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

Spośród ww. 30 analizowanych przypadków, trzech spadkobierców rozpoczęło działalność na własny rachunek bez zawiadamiania Urzędu (pod tym samym adresem i w tym samym zakresie co zmarły), w jednym przypadku spadkobierca złożył zawiadomienie o kontynuowaniu działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy, załączając do niego kopię notarialnego poświadczenia dziedziczenia, z którego wynikało, że samodzielnie odziedziczył cały spadek na podstawie testamentu. Od dnia śmierci przedsiębiorcy do daty złożenia zawiadomienia upłynęło 10 dni. W dniu zgonu przedsiębiorcy spadkobierca zarejestrował działalność gospodarczą w CEIDG, zaś dzień później zarejestrował się jako podatnik VAT czynny, wskazując początek wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu od drugiego dnia po śmierci przedsiębiorcy. Urząd nie weryfikował źródeł finansowania nowo otwartej działalności, ponieważ otworzył ją małżonek zmarłego przedsiębiorcy, który był jedynym spadkobiercą powołanym w testamencie, a majątek zmarłego objęty był w trakcie trwania małżeństwa współwłasnością ustawową.

(dowód: akta kontroli str. 142-151)

Notarialne poświadczenie dziedziczenia wpłynęło do Urzędu w 11 spośród 30 badanych spraw, zaś postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku – w 4 sprawach. Spośród pozostałych 15 spraw, w których do US nie wpłynęło postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku lub notarialne poświadczenie dziedziczenia, Urząd monitorował, czy postępowanie spadkowe zostało wszczęte w 8 przypadkach, w których na kartach kontowych podatników pozostały zaległości (w celu ustalenia kręgu spadkobierców i orzeczenia o ich odpowiedzialności za zaległości) lub nadpłaty (w celu ustalenia kręgu spadkobierców i dokonania ich zwrotu).

W 6 sprawach masa spadkowa była objęta wspólnością małżeńską.

Okres od daty zgonu do daty zarejestrowania poświadczenia dziedziczenia/ uprawomocnienia postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku wynosił od 2 do

<sup>13</sup> Łączna kwota zaległości w Urzędzie wg stanu na dzień 31 grudnia 2017 r. wynosiła ponad 151.222 tys. zł.

658 dni, średnio 143 dni<sup>14</sup>. Okres od daty zgonu do daty wpływu do US poświadczenia dziedziczenia/postanowienia wynosił od 8 dni do 759 dni, średnio 218 dni. W żadnej ze zbadanych spraw wśród spadkobierców nie znalazły się małoletnie dzieci. Spadkobiercy nie załączyli do zgłoszenia SD-Z2 wykazu składników majątkowych na dzień zaprzestania działalności w związku ze śmiercią przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 153-212)

Trzech obdarowanych zgłosiło nabycie rzeczy lub praw majątkowych od dwóch darczyńców w okresie sześciu miesięcy przed datą ich zgonów. Jeden obdarowany zgłosił nabycie rzeczy lub praw majątkowych od darczyńcy w okresie sześciu miesięcy po dacie jego zgonu. Obdarowani złożyli w Urzędzie zgłoszenia SD-Z2. Żaden z obdarowanych nie kontynuował działalności gospodarczej zmarłego.

(dowód: akta kontroli str. 213)

W czterech przypadkach następcą prawnym rozpoczął działalność gospodarczą przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku (z tego w jednym przypadku rozpoczęcie nastąpiło w dacie zgonu, a w trzech przypadkach po dacie zgonu przedsiębiorcy). Od daty zgonu do daty rozpoczęcia działalności upłynęło: 19, 26 i 28 dni (średnio 24 dni). Urząd nie typował spadkobierców zmarłych przedsiębiorców do kontroli lub czynności sprawdzających.

(dowód: akta kontroli str. 153, 179, 191, 195, 216, 218)

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

Zgodnie z wyjaśnieniami Naczelnika, spadkobierca kontynuujący działalność gospodarczą jest z punktu widzenia organu podatkowego nowym podatnikiem, który samodzielnie musi dopełnić wszystkich formalności związanych z rejestracją nowej działalności gospodarczej. Ponadto nie wystąpiły przypadki faktur korygujących wystawionych przez firmę zmarłego przedsiębiorcy, stanowiących podstawę do odliczenia podatku VAT przez jej kontrahentów oraz przypadki rozliczenia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przysługującej zmarłemu przedsiębiorcy przez jego spadkobierców.

(dowód: akta kontroli str. 216-223)

<sup>14</sup> Średnio 37 dni w sprawach, w których masa spadkowa była objęta małżeńską wspólnością ustawową i 206 dni w sprawach, w których wspólności nie było.

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

Analiza próby 60 przedsiębiorców<sup>15</sup> wykazała, że w czterech postępowaniach podatkowych dotyczących czterech spadkodawców wydano na podstawie art. art. 72 § 1, 97 § 1 i 100 §1 OP dla sześciu spadkobierców cztery decyzje o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców. Decyzje dotyczyły:

- odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania spadkodawców w podatku od towarów i usług oraz w podatku dochodowym od osób fizycznych,
- określenia wysokości straty, nadpłaty i zobowiązania,
- ograniczenia odpowiedzialności do wartości czynnej spadku.

Wszystkie postępowania podatkowe w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej następców prawnych zostały wszczęte po ustaleniu kręgu spadkobierców (tj. po uprawomocnieniu się postanowienia w sprawie nabycia spadku w jednej sprawie i zarejestrowaniu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza w trzech 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;
- upomnienia i tytuły wykonawcze;
- spis inwentarza;
- przesłuchanie strony;
- podatkową księgę przychodów i rozchodów;
- dokumentację dotyczącą zatrudniania pracowników.

Jedno postępowanie podatkowe zostało zawieszono dwukrotnie z powodu konieczności sporządzenia spisu inwentarza przez komornika sądowego oraz z powodu śmierci jednej ze stron postępowania; łączny czas trwania tego postępowania wyniósł 530 dni (w tym okresy zawieszenia trwające 187 i 67 dni).

Wszystkie decyzje w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe lub uprawnień spadkobierców były zgodne z przepisami prawa. Podatnicy nie składali od nich odwołań.

Czas trwania trzech postępowań prowadzonych w stosunku do pięciu spadkobierców, którzy nie podjęli działalności gospodarczej wyniósł: 18, 21, 143, 159 i 530 dni (średnio 174 dni). Jedno postępowanie podatkowe, którego stroną był spadkobierca, który podjął działalność gospodarczą (nie zadeklarował zamiaru jej podjęcia na żadnym etapie) trwało 77 dni. 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. 224-226)

Na podstawie analizy spraw 30 zmarłych w latach 2015-2017 przedsiębiorców, których spadkobiercy nie kontynuowali działalności gospodarczej, ustalono, że:

- zmarli przedsiębiorcy tworzyli miejsce pracy dla 1 pracownika;
- łączna kwota rocznych przychodów<sup>16</sup> wynosiła 779.415,61 zł;

<sup>15</sup> Do próby wybrano 30 przedsiębiorców z próby wskazanej w pkt 1.4 oraz dodatkowo wylosowano 30 przedsiębiorców z grupy przedsiębiorców zmarłych w latach 2015-2017, z której wyłączono przed losowaniem: przedsiębiorców, których spadkobiercy złożyli oświadczenie o kontynuowaniu działalności gospodarczej, przedsiębiorców, których spadkobiercy kontynuują działalność gospodarczą (pomimo niezłożenia oświadczenia o kontynuowaniu), przedsiębiorców, którzy zatrudniali pracowników, przedsiębiorców, którzy byli podatnikami VAT czynnymi oraz przedsiębiorców, którzy byli współnikami spółek cywilnych.

<sup>16</sup> Kwotę rocznych przychodów ustalono w oparciu o ostatnie złożone w US zeznanie PIT-28, PIT-36, PILT-36L.

- łączna kwota dochodów z pozarolniczej działalności gospodarczej<sup>17</sup> wynosiła 311.917,12 zł;
- łączna kwota wpływów z tytułu podatku dochodowego od prowadzonej przez zmarłego działalności gospodarczej wynosiła 61.076,40 zł;
- łączna kwota wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od zatrudnianych pracowników wyniosła 3.461 zł.

(dowód: akta kontroli str. 227-229)

W oparciu o analizę wydanych decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców nie można stwierdzić istnienia lub braku korelacji między działaniami Urzędu a niepodjęciem działalności przez spadkobierców. Czterej następcy prawni zmarłych przedsiębiorców w anonimowych ankietach wskazali, że nie rozważali kontynuacji działalności gospodarczej spadkodawcy. Nie oczekiwali również pomocy ze strony Urzędu. W momencie śmierci przedsiębiorcy respondenci mieli status emeryta lub rencisty (trzech respondentów) albo uczyli się/studiowali (jeden respondent).

(dowód: akta kontroli str. 233-236)

Ustalona  
nieprawidłowość

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

Urząd Skarbowy, w 16 spośród 30 badanych przypadków (tj. 53%), przyjął deklaracje podatkowe złożone przez spadkobierców lub pełnomocników podatnika po jego śmierci, zaś w 19 przypadkach zaksięgował na poczet zaległości podatkowych zmarłego podatnika wpłaty dokonane po jego śmierci z należącego do niego rachunku bankowego.

Działanie takie było sprzeczne z art. 7 OP, w myśl którego podatnikiem jest osoba fizyczna, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu oraz 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. W myśl wskazanych przepisów śmierć kończy możliwość występowania podmiotu w obrocie gospodarczym w charakterze podatnika. 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.

(dowód: akta kontroli str. 93-96)

Naczelnik wyjaśnił, że część deklaracji była złożona przez biura rachunkowe, które w swoich działaniach kierowały się zasadą wynikającą z art. 747 zd. 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny<sup>19</sup>, zgodnie z którym, jeżeli zlecenie wygasło, przyjmujący zlecenie powinien, gdyby z przerwania powierzonych mu czynności mogła wyniknąć szkoda, prowadzić te czynności nadal, dopóki spadkobierca albo przedstawiciel ustawowy dającego zlecenie nie będzie mógł zarządzić inaczej. Zdaniem NUS, biura rachunkowe przyjęły na siebie obowiązek pełnego zamknięcia okresów rozrachunkowych, za które ponosiły odpowiedzialność na podstawie umowy zlecenia. Naczelnik podkreślił, że żaden przepis nie zabraniał złożenia deklaracji podatkowej za spadkodawcę, a jej złożenie przez spadkobiercę lub biuro rachunkowe i uregulowanie wynikającej z niej należności podatkowej było pozytywne z punktu widzenia ekonomiki działania organów podatkowych. Przeprowadzenie postępowania podatkowego w przedmiocie przeniesienia

<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.

<sup>19</sup> Dz. U. z 2017 poz. 459 ze zm., dalej: KC.



odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na następców prawnych w sytuacji, gdy ci nie uchylają się od tej odpowiedzialności, byłoby bardziej kosztowne niż przyjęcie deklaracji i wpłaty uiszczonej dobrowolnie. W zakresie przyjętych wpłat NUS podkreślił, że zostały one zaksięgowane, ponieważ obowiązek księgowania dotyczy każdej wpłaty na rachunek Urzędu, a fakt ich dokonania z rachunków bankowych podatników z dokładnym określeniem przedmiotu wpłaty wyłączał możliwość ujęcia ich na koncie wpływów do wyjaśnienia.

(dowód: akta kontroli str. 99-100, 103)

Zdaniem NIK, w analizowanych przypadkach brak było podstawy prawnej do przyjmowania deklaracji podatkowych sporządzonych i złożonych po dacie zgonu podatnika. Śmierć osoby będącej podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych powoduje określone konsekwencje. Spadkobiercy podatnika (art. 97 § 1 i § 2 ww. ustawy), co do zasady przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy, a także w określonych sytuacjach prawa niemajątkowe. Spadkobiercy nie dziedziczą natomiast obowiązków o charakterze niemajątkowym, do których należy m.in. obowiązek złożenia zeznania, deklaracji. Obowiązek składania deklaracji podatkowych w podatku od towarów i usług wynika z art. 99 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług<sup>20</sup>, natomiast obowiązek zapłaty wynikającego z nich podatku - z art. 103 tej ustawy. Również ze wskazanych przepisów nie wynika, aby obowiązek złożenia deklaracji podatkowej za zmarłego podatnika spoczywał na jego spadkobiercy. Oznacza to, że po śmierci podatnika jego spadkobierca nie ma ani obowiązku, ani prawa do złożenia deklaracji w podatku dochodowym od osób fizycznych lub deklaracji VAT za okresy, które nie zostały rozliczone przez zmarłego.

Deklaracje nie mogły być również skutecznie złożone przez dotychczasowego pełnomocnika podatnika. Zgodnie z art. 80a § 4 OP, w kwestiach dotyczących pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. W myśl natomiast art. 138o OP, do podpisywania deklaracji mają zastosowanie przepisy ustawy Kodeks cywilny i ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego<sup>21</sup>. Zgodnie z art. 101 § 2 k.c., umocowanie wygasa ze śmiercią mocodawcy lub pełnomocnika, chyba że w pełnomocnictwie inaczej zastrzeżono z przyczyn uzasadnionych treścią stosunku prawnego będącego podstawą pełnomocnictwa. Z powyższego jednoznacznie wynika, iż wobec braku szczególnego umocowania, także biura rachunkowe nie były uprawnione, w analizowanych wypadkach, do złożenia deklaracji po śmierci podatnika.

NIK zauważa jednak, że działania Urzędu, choć sprzeczne z obowiązującymi przepisami, podejmowane były w interesie podatnika (spadkobiercy) i nie naruszały interesów budżetu państwa.

#### Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że w przypadkach śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, w tym wspólników spółek cywilnych, Urząd co do zasady postępował prawidłowo. W wypadku istnienia po stronie spadkodawcy zaległości podatkowych, w dacie otwarcia spadku, podejmowano działania zmierzające do przeniesienia odpowiedzialności za te zobowiązania na następców prawnych. Postępowania podatkowe w zakresie orzeczenia o obowiązkach lub uprawnieniach spadkobierców prowadzone były zgodnie z przepisami. Jedynie w przypadku deklaracji złożonych po dacie zgonu przedsiębiorcy Urząd postąpił nieprawidłowo, przyjmując je. Urząd nie przeprowadzał czynności kontrolnych

<sup>20</sup> Dz.U.z 2017, poz. 1221 ze zm.

<sup>21</sup> Dz.U.z 2018 poz. 155 ze zm.

i sprawdzających w zakresie zaprzestania działalności gospodarczej w związku ze śmiercią przedsiębiorców.

## **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>22</sup> nie dokonano identyfikacji trudności związanych z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych przez następców prawnych. Trudności dotyczące przejęcia i kontynuowania działalności gospodarczej prowadzonej przez spadkodawcę zidentyfikowano natomiast w trakcie realizacji bieżących zadań. Dostrzeżono, że żaden przepis nie zabraniał złożenia deklaracji podatkowej za spadkodawcę, a jej złożenie przez spadkobiercę lub biuro rachunkowe i uregulowanie wynikającej z niej należności podatkowej, choć niezgodne z przepisami, było pozytywne z punktu widzenia ekonomiki działania organów podatkowych. Przeprowadzenie postępowania podatkowego w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe na następców prawnych w sytuacji, gdy ci nie uchylają się od tej odpowiedzialności, byłoby bardziej kosztowne niż przyjęcie deklaracji i wpłaty uiszczonej dobrowolnie.

(dowód: akta kontroli str. 239-246)

Ustalona nieprawidłowość

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

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 Skarbowej<sup>23</sup>, tj. nie podejmował żadnych działań, których celem byłoby usunięcie zidentyfikowanej trudności/bariery dla następców prawnych związanych z sukcesją przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, zmierzających do wprowadzenia zmian w systemie podatkowym, w szczególności zaś nie informował o istnieniu ww. bariery organu nadrzędnego.

Jako przyczynę opisanego powyżej zaniechania Naczelnik wskazał okoliczność, że w prawie podatkowym śmierć przedsiębiorcy powoduje ustanie bytu prawnego podatnika, a chęć podjęcia działalności przez spadkobierców powoduje konieczność otwarcia/zarejestrowania nowej działalności gospodarczej. Zgodnie z wyjaśnieniami NUS, ustanie bytu prawnego podatnika i rejestracja nowego podatnika są uregulowane w prawie podatkowym, a istniejąca luka dotyczy tylko czasu między ustaniem a powstaniem nowego podatnika i jest ona dotkliwa dla spadkobierców.

(dowód: akta kontroli str. 239-242)

Zdaniem NIK, to właśnie fakt istnienia trudności w okresie pomiędzy zgonem przedsiębiorcy, a rejestracją nowego przedsiębiorcy, powinien skłonić NUS do podjęcia odpowiednich działań.

Ocena cząstkowa

Urząd, pomimo zidentyfikowania bariery w obszarze przejmowania przedsiębiorstw osób fizycznych przez spadkobierców, nie informował o tym fakcie organów nadrzędnych. Tym samym, nie podjął działań sygnalizujących potrzebę zmian w systemie prawnym, w celu ułatwienia spadkobiercom kontynuowania działalności gospodarczej zmarłych przedsiębiorców.

<sup>22</sup> Skarg, wniosków.

<sup>23</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.).

wniosek pokontrolne

#### IV. Wniosek

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<sup>24</sup>, wnosi o zapewnienie mechanizmów 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 Łodzi.

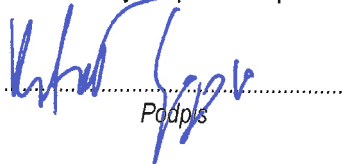
Obowiązek  
poinformowania  
NIK o sposobie  
wykonania wniosku

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

Łódź, dnia 23 marca 2018 r.

Kontroler  
Rafał Gorgoń  
starszy inspektor k.p.

  
.....  
Podpis

Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Łodzi

Dyrektor  
Przemysław Szewczyk

  
.....  
Podpis

<sup>24</sup> Dz. U. z 2017 r., poz. 524, dalej: ustawa o NIK.



**NACZELNIK PIERWSZEGO  
URZĘDU SKARBOWEGO  
ŁÓDŹ-BAŁUTY**

Łódź, dnia 17 kwietnia 2018 r.



UNP:1001-18-042948

**Najwyższa Izba Kontroli  
Delegatura w Łodzi  
ul. Kilińskiego 210  
93-106 Łódź**

W odpowiedzi na wystąpienie pokontrolne z dnia 23.03.2018 roku, znak sprawy: LLO.410.027.02.2017, P/17/115 (wpływ 28.03.2018 r.) dotyczące przeprowadzonej w okresie od dnia 27.11.2017r. do dnia 09.02.2018r. kontroli problemowej w zakresie Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw, Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty wyjaśnia, iż przeprowadzone zostały postępowania wyjaśniające we wszystkich sprawach, które poddano analizie podczas w/w kontroli.

Zgodnie z wnioskiem pokontrolnym przedmiotowego Wystąpienia Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty został zobowiązany do „zapewnienia mechanizmów mających na celu wyeliminowanie wprowadzania do systemu POLTAX dokumentów podpisanych przez inne osoby za zmarłych, poza przypadkami przewidzianymi przez ustawodawcę”.

W celu realizacji przedmiotowego wniosku Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty wystąpił do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z prośbą o przekazanie do właściwego departamentu Ministerstwa Finansów, jako właściciela systemów informatycznych, wniosku o rozszerzenie lub uzupełnienie funkcjonalności tych systemów o mechanizm automatycznego uzupełniania daty zgonu osoby fizycznej z bazy PESEL oraz daty końca istnienia organizacji z KRS.

Ponadto zalecił aby postępowanie w sprawie wprowadzania dat zgonów pozostało na dotychczasowym poziomie tzn. aby opierało się na codziennym ich raportowaniu z systemu CRP KEP.

Nadto zobowiązał pracowników wprowadzających dokumenty do systemu POLTAX o nie ignorowanie komunikatów systemu o zgonie podatnika.

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego Łódź-Bałuty pragnie zauważyć, że powyższe działania przyniosą oczekiwany skutek jedynie pod warunkiem, że informacja o zgonie osoby fizycznej zostanie niezwłocznie przekazana organom skarbowym przez system PESEL, który jest głównym źródłem pozyskiwania takich informacji.



**KIEROWNIK DZIAŁU**  
Krajowa Administracja  
Skarbowa

*Wojciech Młynarczyk*

ul. Zachodnia 47, 91-066 Łódź | tel.: +48 42 25 35 600 | fax: +48 42 25 35 702  
e-mail: us1008@id.mofnet.gov.pl

Naczelnik  
Pierwszego Urzędu Skarbowego  
Łódź-Bałuty

*Włodzimierz Gromek*

[www.lodzkie.kas.gov.pl](http://www.lodzkie.kas.gov.pl)