

zbiórka kontroli (SWS)

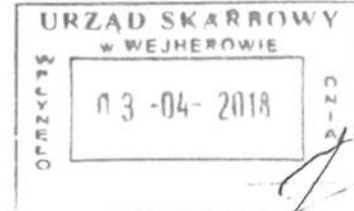
- SOB
- SKI
- SKA-2
- SKA-3
- SKA-1
- SPV-1
- SER
- DEW
- SPV-2
- 2N1
- 2N2
- NU

sk

LGD.410.026.03.2017
P/17/115



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Gdańsku



18464/18
MUS

- jn. zapoznał się z wystąpieniem
- uwagami na naradzie dn. 9.04.2018, pod p

+ SWS - jn. przygotował kserokopie
z protokołu przesłuchania do IAS

lmu 2018-04-04

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	P/17/115 – Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Gdańsku
<i>Kontrolerzy</i>	1. Teresa Sawicka, Wicedyrektor Delegatury Najwyższej Izby Kontroli w Gdańsku, upoważnienie do kontroli nr LGD/14/2018 z dnia 17 stycznia 2018 r. 2. Joanna Szychalewska, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/15/2018 z dnia 17 stycznia 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Urząd Skarbowy w Wejherowie, ul. Jana III Sobieskiego 346, 84-200 Wejherowo (dalej: „Urząd”)
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Dorota Adrjan, Naczelnik Urzędu ¹ (dalej: „Naczelnik”) (dowód: akta kontroli str. 5-6)

II. Ocena kontrolowanej działalności²

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że w latach 2015-2018 (do 16 marca)³ działania Urzędu podejmowane po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy nie zawsze były prawidłowe. Decyzje o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców wydawano bez zbędnej zwłoki.

Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości polegały na:

- przyjęciu i zaksięgowaniu 9 wpłat dokonanych po śmierci 7 przedsiębiorców oraz przyjęciu, wprowadzeniu do systemu POLTAX i zatwierdzeniu deklaracji podpisanych po śmierci 6 przedsiębiorców przez osoby nieuprawnione,
- opóźnieniu w zamknięciu obowiązków podatkowych 2 z 30 badanych przedsiębiorców oraz w wyrejestrowaniu 8 zmarłych przedsiębiorców.

W Urzędzie nie zidentyfikowano trudności, ani barier w sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne i nie podejmowano działań zmierzających do wprowadzenia zmian i uregulowania w przepisach prawa tej kwestii. Nie poddawano analizie możliwości finansowania nowo otwartej działalności gospodarczej w związku z ograniczonym dostępem do rachunku bankowego, wygaśnięciem umów.

¹ Powołana na to stanowisko od 1 stycznia 2016 r. W okresie od 19 lutego 2010 r. do 31 grudnia 2015 r. stanowisko to zajmowała Katarzyna Ciechocińska.

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.

³ Okres objęty kontrolą.

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 problemu w Urzędzie

Ogólna liczba podatników podatku dochodowego prowadzących działalność gospodarczą z terenu działania Urzędu według stanu na dzień 31 grudnia wynosiła: 2015 r. - 21 593, 2016 r. - 21 581 i 2017 r. - 21 697, w tym odpowiednio 81,2%, 81,9% i 83,5% stanowili podatnicy podlegający wpisowi do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (dalej: CEIDG).

(dowód: akta kontroli str. 65)

Łączna liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG, którzy zmarli w objętym kontrolą okresie, wynosiła 117 (37 w 2015 r., 39 w 2016 r. oraz 41 w okresie od 5 stycznia do 28 grudnia 2017 r.). Z ww. 117 przedsiębiorców zmarłych w okresie od 7 stycznia 2015 r. do 28 grudnia 2017 r., 40 (11 w 2015 r., 8 w 2016 r. i 21 w 2017 r. do 28 grudnia) zatrudniało pracowników, a 61 było czynnymi podatnikami podatku VAT (16 w 2015 r., 20 w 2016 r. i 25 w 2017 r. – do 28 grudnia).

Dwóch, spośród spadkobierców ww. 117 przedsiębiorców, wyraziło gotowość do kontynuowania działalności na własny rachunek po śmierci właściciela i złożyło do urzędu informację o zamiarze kontynuacji działalności gospodarczej.

Zmarli przedsiębiorcy byli wspólnikami w 6 spółkach cywilnych (3 przypadki w 2015 r., jeden w 2016 r. oraz 2 w 2017 r.). Wszystkie spółki zatrudniały łącznie od 3 do 12 pracowników; 5 z nich było czynnymi podatnikami podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 67-72)

W Urzędzie, ze względu na brak informacji o osobach pozostających w związku małżeńskim oraz objętych wspólnością majątkową, nie było możliwe sporządzenie informacji o przedsiębiorcach podlegających wpisowi do CEIDG, których współmałżonkowie zmarli w kontrolowanym okresie i którzy objęci byli małżeńską wspólnością majątkową. Naczelnik wyjaśniła, że w bieżącej pracy Urzędu nie gromadzono informacji o osobach pozostających w związku małżeńskim oraz o stosunkach majątkowych panujących między małżonkami. Pozyskanie takich informacji z wymagałoby sporządzenia raportu wszystkich osób zmarłych w kontrolowanym okresie (około 5.250 podmiotów), co wymagałoby prowadzenia dodatkowych analiz, a ich wyniki nie zawsze byłyby aktualne i zgodne z rzeczywistością.

(dowód: akta kontroli str. 66)

1.2. Zamykanie obowiązków podatkowych

1.2.1. Na podstawie analizy 30 spraw dotyczących przedsiębiorców zmarłych w latach 2015-2017⁴, z których 19 następców prawnych podjęło działalność gospodarczą ustalono, że:

⁴ Spośród przedsiębiorców zmarłych w latach 2015-2017, dla których Urząd był ostatnim właścicielem w zakresie podatku dochodowego, próba 30 przedsiębiorców obejmuje zmarłych przedsiębiorców (pięciu) będących wspólnikami spółki cywilnej, dla której właściwy był kontrolowany Urząd, wszystkich zmarłych przedsiębiorców (10) zatrudniających pracowników i będących czynnymi podatnikami podatku VAT, wszystkich (15) zmarłych przedsiębiorców zatrudniających pracowników i niebędących czynnymi podatnikami podatku VAT.

- od zgonu przedsiębiorcy do pozyskania przez Urząd pierwszej informacji o jego śmierci upłynęło od jednego do 68 dni⁵, średnio czternaście dni⁶. W przypadku przedsiębiorców, którzy zmarli w latach 2015-2016 było to od trzech do 68 dni⁷, średnio 17 dni, a dla zmarłych w 2017 r. od jednego do 14 dni, średnio cztery dni;
- w przypadku wszystkich przedsiębiorców dokonano zamknięcia ich obowiązków podatkowych, w terminie:
 - od jednego do 211 dni od zgonu. W przypadku przedsiębiorców, którzy zmarli w latach 2015-2016 było to od pięciu do 211 dni⁸, średnio 37 dni, a dla zmarłych w 2017 r. od jednego do 39 dni, średnio 10 dni;
 - do 69 dni, a w jednym przypadku 132 dni od pozyskania przez Urząd pierwszej informacji o śmierci przedsiębiorcy, średnio 15 dni. W przypadku przedsiębiorców, którzy zmarli w latach 2015-2016⁹, było to średnio 19 dni, a dla zmarłych w 2017 r. – od dwóch do 37 dni, średnio 11 dni;
- 29 przedsiębiorców wyrejestrowano w systemie POLTAX i nastąpiło to od 5 do 342 dni od zgonu, średnio 85 dni. W tym wyrejestrowano 11 przedsiębiorców zmarłych w 2015 r.¹⁰, 11 zmarłych w 2016 r.¹¹ i 8 zmarłych w 2017 r.¹² Natomiast jednego przedsiębiorcy nie wyrejestrowano ze względu na trwające postępowanie egzekucyjne, prowadzone na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na oboje małżonków. Naczelnik wyjaśniła, że po śmierci jednego z małżonków organ egzekucyjny ma prawo kontynuowania postępowania egzekucyjnego na podstawie tytułu wykonawczego wystawionego na oboje małżonków. W konsekwencji, do czasu zakończenia postępowania egzekucyjnego nie ma możliwości wyrejestrowania podmiotu;
- 88 dnia od zgonu jednego ze współników 4 objętych badaniem spółek cywilnych dokonano zamknięcia obowiązków podatkowych tej spółki oraz jej wyrejestrowania. W dniu śmierci współnika tej spółki pozostało 3 współników, którzy nadal prowadzili działalność gospodarczą¹³. W jednym przypadku spółka cywilna przekształciła się w spółkę jawną.

(dowód: akta kontroli str. 80-95)

1.2.2. Na podstawie analizy 30 spraw przedsiębiorców ustalono, że w przypadku jednej z 4 spółek cywilnych zamknięcia obowiązków podatkowych i jej wyrejestrowania dokonano w związku ze złożonym zgłoszeniem aktualizacyjnym NIP-2 i zgłoszeniem VAT-Z i było to konsekwencją likwidacji spółki. W przypadku dwóch spółek, w dniu śmierci współników tych spółek były to spółki trzyosobowe oraz czteroosobowe, a pozostali przedsiębiorcy prowadzili nadal działalność gospodarczą (założoną przed śmiercią współnika). Jedna z 4 spółek po śmierci przedsiębiorcy przekształciła się w spółkę jawną.

Naczelnik wyjaśniła, że przed wyrejestrowaniem spółki cywilnej nie podjęto działań i nie badano zapisów umowy spółki w kontekście wejścia spadkobiercy współnika na jego miejsce. W skład spółki cywilnej¹⁴ wchodziło więcej niż dwóch współników, a śmierć jednego z nich nie miała konsekwencji w postaci ustania bytu prawnego spółki. Ponadto Urząd nie dysponował umowami spółek cywilnych, a zamknięcia obowiązków podatkowych i wyrejestrowania dokonano na podstawie zgłoszenia NIP-2 oraz VAT-Z.

⁵ W 2015 r. w dwóch przypadkach system nie wygenerował w ciągu miesiąca dat zgonu podatników.

⁶ Średnia arytmetyczna z sumy liczby dni, jakie minęły od zgonu do pozyskania przez Urząd pierwszej informacji o zgonie przez 30, tj. liczbę objętych badaniem przedsiębiorców.

⁷ W 2015 r. od pięciu do 68 dni, średnio 25 dni, a w 2016 r. od trzech do 18 dni, średnio 10 dni.

⁸ W 2015 r. od pięciu do 211 dni, średnio 43 dni, a w 2016 r. od siedmiu do 135 dni, średnio 30 dni.

⁹ W 2015 r. do 50 dni, średnio 10 dni, a w 2016 r. do 132 dni, średnio 26 dni.

¹⁰ W ciągu od 18 do 278 dni, średnio w ciągu 85 dni.

¹¹ W ciągu od 17 do 287 dni, średnio w ciągu 79 dni.

¹² W ciągu od ośmiu do 342 dni, średnio w ciągu 95 dni.

¹³ Po około dwóch latach zlikwidowano spółkę.

¹⁴ Została zlikwidowana 1 grudnia 2017 r.

(dowód: akta kontroli str. 200-204)

1.3. Działania Urzędu w zakresie wyjaśniania wpłat i deklaracji, które wpłynęły do Urzędu po śmierci przedsiębiorcy

Na podstawie analizy 30 spraw przedsiębiorców zmarłych w latach 2015-2017¹⁵ ustalono, że:

- w 6 z 30 spraw wpłynęły do Urzędu deklaracje podatkowe¹⁶ po śmierci podatnika. Zostały one przyjęte i przetworzone w systemach informatycznych Urzędu oraz dotyczyły m.in.: pobranych zaliczek na podatek dochodowy oraz podatku od towarów i usług. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że trzy deklaracje wpłynęły po śmierci podatnika w wersji elektronicznej i zostały podpisane przez osoby posiadające umocowanie w tym zakresie za życia przedsiębiorcy bądź danymi autoryzacyjnymi przedsiębiorcy. W trzech przypadkach deklaracja wpłynęła po śmierci podatnika w wersji papierowej;
- w 7 z 30 spraw objętych badaniem przyjęto i następnie zaksięgowano wpłaty po dacie śmierci przedsiębiorcy. Urząd nie weryfikował deklaracji podatkowych, podpisanych po śmierci przedsiębiorcy, po zaksięgowaniu i rozliczeniu przedmiotowych dokumentów;
- Urząd, po zgłoszeniu śmierci podatnika, nie podejmował czynności kontrolnych w zakresie zaprzestania prowadzenia działalności, nie planowano również, w ramach analizy ryzyka, obejmowania kontrolą takich podatników.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, iż brak wyrejestrowania podmiotu spowodował błędne przyjęcie dokumentów po zgonie podatnika, a wpłaty dokonane po śmierci podatnika były księgowane ze względu na brak narzędzi informatycznych, które uniemożliwiałyby przyjęcie wpłat na karcie kontowej osoby zmarłej. Ponadto Naczelnik wyjaśniła, że Urząd przyjmując zasady ekonomiki postępowania, nie podejmował w tym zakresie czynności kontrolnych oraz nie wszczynał postępowania podatkowego.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że nie podjęto działań zmierzających do uregulowania sukcesji przedsiębiorstw, pomimo przyjęcia i przetworzenia w systemach informatycznych wpłat i dokumentów po śmierci zmarłych przedsiębiorców, ponieważ fakt ten nie został zidentyfikowany jako kwestia wymagająca podejmowanie działań zmierzających do prawnej regulacji tego problemu.

(dowód: akta kontroli str. 2205-221, 238-249)

1.4. Działania Urzędu w stosunku do działalności gospodarczej następcy prawnego zmarłego przedsiębiorcy

Na 117 zmarłych przedsiębiorców, jedynie w dwóch przypadkach następcy prawni – spadkobiercy, wyrazili gotowość do kontynuowania działalności na własny rachunek i złożyli do Urzędu informację o tym zamiarze. Jeden z nich oświadczył, że w ramach sukcesji po zmarłym ojcu, przejmuje zakład z zatrudnionymi pracownikami i wraz z matką będzie w dalszym ciągu prowadził działalność w formie

¹⁵ Spośród przedsiębiorców zmarłych w latach 2015-2017, dla których Urząd był ostatnim właścicielem w zakresie podatku dochodowego, próba 30 przedsiębiorców obejmuje zmarłych przedsiębiorców (pięciu) będących współnikami spółki cywilnej, dla której właścicielem był kontrolowany Urząd, wszystkich zmarłych przedsiębiorców (10) zatrudniających pracowników i będących czynnymi podatnikami podatku VAT, wszystkich (15) zmarłych przedsiębiorców zatrudniających pracowników i niebędących czynnymi podatnikami podatku VAT.

¹⁶ W pięciu przypadkach wpłynęła deklaracja VAT-7, w czterech przypadkach wpłynęły deklaracje PIT-4R.

spółki cywilnej¹⁷. Przedmiotem działalności była obsługa i naprawa pojazdów mechanicznych. Natomiast drugi spadkobierca poinformował Urząd, że zgodnie z art. 23 § 1 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy¹⁸, przejmuje pracowników z firmy ojca¹⁹ i nadal będzie prowadzić Niepubliczny Zakład Opieki Zdrowotnej. Od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia rozpoczęcia działalności na własny rachunek upłynęło od jednego do czterech dni. Jeden podmiot został poddany ocenie ryzyka rejestracji podmiotu poprzez utworzenie i wypełnienie karty w aplikacji KORRP²⁰ i oceniony jako niski. Wobec obu podmiotów nie prowadzono działań w zakresie działalności gospodarczej następcy prawnego zmarłego przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 265-284)

W okresie objętym kontrolą 19 następców prawnych²¹ podjęło działalność gospodarczą po zmarłym przedsiębiorcy²², w tym:

- w 4 sprawach poświadczenie prawa do spadku zostało wydane przez sąd, a w 15 sprawach przez notariusza,
- średnio 362 dni upłynęło od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia prawomocnego stwierdzenia nabycia spadku przez sąd²³, natomiast średnio 31 dni upłynęło od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza²⁴,
- informacja dotycząca zgłoszenia o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (druk SD-Z2) wpłynęła do urzędu średnio w ciągu 70 dni od daty wydania przez notariusza poświadczenia prawa do spadku²⁵, natomiast deklaracja SD-3 wpłynęła do urzędu w ciągu 322 dni od daty stwierdzenia nabycia spadku przez sąd²⁶,
- w 13 sprawach masa spadkowa była objęta wspólnością małżeńską (na podstawie wspólnego zeznania małżonków), w 4 sprawach masa spadkowa nie była objęta wspólnością małżeńską, natomiast w 2 sprawach Urząd nie posiadał informacji w tym zakresie,
- wśród 3 spadkobierców znalazły się małoletnie dzieci. W objętych badaniem sprawach nie dostrzeżono zależności pomiędzy ustrojem majątkowym, kręgiem spadkobierców, a czasem trwania postępowania przed sądem, czy notariuszem,
- w 3 z 19 spraw do zgłoszenia SD-Z2 złożonego przez spadkobiercę załączono wykaz składników majątkowych na dzień zaprzestania działalności w związku ze śmiercią przedsiębiorcy²⁷,
- w 3 z 19 przypadków na sześć miesięcy przed śmiercią przedsiębiorcy oraz w pięciu z 19 przypadków na sześć miesięcy po śmierci przedsiębiorcy, spadkobiercy (następcy prawni) zgłosili do Urzędu na druku SD-Z2 nabycie rzeczy lub praw majątkowych od zmarłego przedsiębiorcy w drodze darowizny²⁸,
- w 11 z 19 przypadków następcą prawnym rozpoczął działalność gospodarczą przed datą zarejestrowania przez notariusza aktu poświadczenia

¹⁷ Zgon przedsiębiorcy w dniu 7 stycznia 2016 r., rozpoczęcie działalności 11 stycznia 2016 r.

¹⁸ Dz. U. z 2018 r. poz. 108, ze zm.

¹⁹ Zgon przedsiębiorcy w dniu 28 sierpnia 2017 r., rozpoczęcie działalności 29 sierpnia 2017 r.

²⁰ Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu.

²¹ Badaną próbę ustalono na podstawie wydruków z bazy CZM, dokumentów zarejestrowanych w POLTAX, SSP oraz z bazy danych CEIDG.

²² Przed śmiercią lub po śmierci prowadzili działalność o tym samym PDK, co zmarły przedsiębiorca.

²³ Od 126 do 625 dni.

²⁴ Od 2 do 285 dni.

²⁵ Od 1 do 169 dni.

²⁶ Do urzędu wpłynęła jedna taka deklaracja.

²⁷ W zgłoszeniu przedstawiono m.in.: lokal mieszkalny, spłatę udziału w spółce cywilnej oraz kredyt na rachunku bankowym.

²⁸ W jednym przypadku następcą prawnym zgłosił darowiznę w dniu śmierci przedsiębiorcy.

dziedziczenia. W 5 z 19 przypadków następca prawny rozpoczął działalność gospodarczą przed datą uzyskania tytułu prawnego do spadku wydanego przez sąd. Urząd nie podejmował żadnych działań w postaci czynności sprawdzających, kontroli lub weryfikacji związanych z faktem rozpoczęcia działalności gospodarczej przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku,

- w 3 z 19 przypadków następca prawny z własnej inicjatywy sporządził wykaz składników majątkowych na dzień zakończenia działalności zmarłego przedsiębiorcy,
- średnio 53 dni²⁹ upłynęło od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia rozpoczęcia działalności gospodarczej przez następcę prawnego (od 1 do 634 dni).

(dowód: akta kontroli str. 292-299)

3 z 19 zmarłych przedsiębiorców, których następcy prawni podjęli działalność, posiadało koncesje/zezwoleń związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Były to m.in. koncesje na wykonywanie usług ochrony osób i mienia w formie bezpośredniej ochrony fizycznej oraz zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych. Urząd nie weryfikował informacji w zakresie posiadanych koncesji lub zezwoleń. Naczelnik wyjaśniła, że organ podatkowy nie dokonywał analizy, który przedsiębiorca kontynuujący działalność rejestrował kasy fiskalne i czy dokonano odczytów kas należących do zmarłych przedsiębiorców. W Urzędzie nie było przypadków, aby spadkobierca prowadzący działalność gospodarczą po zmarłym przedsiębiorcy wystawiał faktury VAT, jak również faktury korygujące dotyczące firmy zmarłego.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że nie dokonywano analiz w zakresie możliwości rozpoczęcia działalności gospodarczej przed uzyskaniem dokumentu poświadczającego prawo do spadku, a na spadkobiercy nie ciążył obowiązek informowania Urzędu o podjęciu działalności po zmarłym przedsiębiorcy.

Urząd nie dokonywał analiz w zakresie: korekt faktur VAT wystawionych przez firmy zmarłego przedsiębiorcy, możliwości przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przysługującego zmarłemu przedsiębiorcy przez spadkobiercę, który podjął działalność po śmierci spadkodawcy, odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od przejętych pracowników.

Przy zgłaszaniu rozpoczęcia działalności tworzona jest Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu, gdzie określany jest poziom ryzyka na podstawie określonych kryteriów i dokonywana jest analiza podmiotów podwyższonego ryzyka na podstawie informacji ze wszystkich dostępnych źródeł. Ponadto nie prowadzono kontroli podatkowych, czynności sprawdzających czy weryfikacji w związku z rozpoczęciem działalności przez przedsiębiorców przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku.

(dowód: akta kontroli str. 285-291)

1.5. Wydawanie decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców

1.5.1. Naczelnik Urzędu wydała 2 decyzje w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców. W 2015 r. organ podatkowy wydał jedną decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego zmarłego w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz stwierdzającą nadpłatę w podatku

²⁹ W 17 z 20 przypadków następca prawny podjął działalność gospodarczą po śmierci przedsiębiorcy, w 3 przypadkach następcy prawni podjęli działalność gospodarczą przed śmiercią przedsiębiorcy.

dochodowym od osób fizycznych na rzecz spadkobierców. W 2016 r. organ podatkowy wydał drugą decyzję orzekającą o solidarnej odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe i określającą zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług. Jeden spadkobierca po śmierci spadkodawcy podjął działalność gospodarczą w zbliżonym zakresie.

- Podstawą prawną wydanych decyzji był art. 100 § 1-3 i art. 207 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 - Ordynacja podatkowa³⁰,
- decyzje wydane przez Naczelnika Urzędu w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców dotyczyły m.in.: określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku od towarów i usług i w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz stwierdzenia nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych na rzecz spadkobierców,
- postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej następców prawnych wszczęto na żądanie strony³¹ poprzez złożenie wniosku przez spadkobierców lub następców prawnych o rozliczenie wszystkich podatków, w związku ze śmiercią podatnika wraz ze złożeniem dokumentu poświadczenia dziedziczenia wydanego przez notariusza,
- w 2 badanych przypadkach wszczęcie postępowań w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej następców prawnych nastąpiło po ustaleniu kręgu spadkobierców, tj. po zarejestrowaniu poświadczenia dziedziczenia przez notariusza. Postępowania nie były zawieszane,
- 2 decyzje wydano średnio w ciągu 69 dni³², w terminach wynikających z art. 139 § 1 i 2 ustawy Ordynacja podatkowa³³,
- w 2 przypadkach postępowania przedłużono na podstawie art. 140 § 2 ustawy Ordynacja podatkowa, w związku z art. 100 i 139 § 1 tej ustawy,
- 2 decyzje w zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobierców zostały doręczone w ciągu 14 dni od dnia ich wydania, zgodnie z art. 100 § 3 ustawy Ordynacja podatkowa. Od decyzji nie wpłynęły odwołania.

W ramach prowadzonych postępowań podatkowych w zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobierców zgromadzono i poddano analizie następujący materiał dowodowy:

- akta poświadczenia dziedziczenia, na podstawie których potwierdzany był status spadkobiercy,
- dokumenty dotyczące prowadzonej działalności gospodarczej, m.in.: ewidencje sprzedaży, spis z natury,
- odpis skrócony aktu urodzenia dziecka, świadectwa szkolne.

Czas trwania postępowań dla:

- jednego zmarłego przedsiębiorcy, którego spadkobiercy nie podjęli działalności gospodarczej wyniósł 60 dni,
- drugiego zmarłego przedsiębiorcy, w przypadku którego choć jeden spadkobierca rozpoczął działalność gospodarczą na własny rachunek, lecz na żadnym etapie nie deklarował zamiaru kontynuowania działalności zmarłego przedsiębiorcy i w związku z tym nie przysługiwały mu prawa o charakterze niemajątkowym związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, wyniósł 78 dni.

³⁰ Dz. U. z 2017 poz. 201, ze zm.

³¹ Na podstawie art. 165 § 1 w związku z art. 97 § 1 i 98 ustawy Ordynacja podatkowa.

³² Czas trwania postępowania w jednej sprawie wynosił 60 dni, a w drugiej 78 dni.

³³ Nie później niż w ciągu miesiąca a sprawy szczególnie skomplikowane – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

Sposób postępowania Urzędu w stosunku do działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy i jego następców prawnych był jednakowy. Organ gromadził materiał dowodowy w oparciu o dokumenty przedłożone przez spadkobiercę oraz na podstawie złożonych wyjaśnień. W 2 przypadkach postępowanie przedłużono na podstawie art. 140 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa, w związku z art. 100 i 139 § 1 tej ustawy.

(dowód: akta kontroli str. 492-496)

1.5.2. Na podstawie analizy 30 spraw zmarłych przedsiębiorców, których następcy prawni nie podjęli ich działalności gospodarczej³⁴, ustalono że zatrudniały one łącznie 23 pracowników i z tego tytułu w ciągu ostatniego roku funkcjonowania ww. podmiotów wpłacono zaliczki na podatek dochodowy od zatrudnionych pracowników w wysokości 17,1 tys. zł. Ich łączne roczne przychody wynosiły 6.712,9 tys. zł, dochód wykazany w PIT 36 – 262,4 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 7 126,8 tys. zł, a wpływy z podatku od towarów i usług 517,7 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 499-500)

Na podstawie otrzymanych 4 ankiet, które zostały wysłane (30) do losowo wybranych spadkobierców przedsiębiorców, którzy po ich śmierci nie podjęli działalności gospodarczej w takim samym zakresie, ustalono że:

- jeden następcę prawny rozważał podjęcie działalności po zmarłym przedsiębiorcy, ale nie zdecydował się na jej kontynuowanie, ponieważ było to zbyt skomplikowane (zbyt dużo formalności w wielu urzędach),
- żadna z 4 osób nie wskazała, że oczekiwała pomocy od organów państwa lub innych instytucji pomocy na etapie podejmowania decyzji o kontynuacji działalności zmarłego przedsiębiorcy,
- w chwili śmierci przedsiębiorcy oraz aktualnie³⁵ 2 osoby były zatrudnione na etacie (umowa o pracę), jedna była uczniem, a jedna prowadziła własną działalność gospodarczą.

(dowód: akta kontroli str. 518-521)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W przypadku:

- 2 przedsiębiorców³⁶ (na 30 badanych) zamknięcia jednego z 2 obowiązków podatkowych każdego z nich dokonano po upływie odpowiednio 50 i 69 dni od pozyskania przez Urząd informacji o ich zgonie³⁷, pomimo, że z zapisów pkt 2 tiret 7 na str. 2 Wytycznych Ministra Finansów³⁸ wynika, że zamykanie obowiązków podatkowych należało dokonywać na bieżąco,
- wyrejestrowania: 2 zmarłych w 2015 r. przedsiębiorców dokonano dopiero w 2016 r.³⁹ po upływie 231 dni oraz 273 dni od pozyskania przez urząd

³⁴ Nie prowadzili działalności gospodarczej lub przeważający rodzaj ich działalności gospodarczej (wg kodu PKD) był inny niż zmarłego przedsiębiorcy.

³⁵ Według stanu na dzień wypełnienia ankiety.

³⁶ Zmarłych 7 sierpnia 2015 r. i 4 lutego 2016 r.

³⁷ Informację o zgonie uzyskano 25 sierpnia 2015 r. oraz 16 lutego 2016 r. a zamknięcia obowiązków podatkowych dokonano 14 października 2015 r. i 25 kwietnia 2016 r.

³⁸ Ministerstwo Finansów, Departament Administracji Podatkowej „Szczegółowe wytyczne do realizacji zadań w 2013 r. oraz omówienie wybranych zmian w obowiązujących przepisach”, stanowiące załącznik nr 2 do „Zadań dla Dyrektorów Izb Skarbowych i Naczelników Urzędów Skarbowych w zakresie realizacji przez organy administracji podatkowej polityki finansowej państwa w 2013 r.”

³⁹ W dniach 29 marca i 13 czerwca. Pierwszą informację o ich zgonie uzyskano 5 i 22 dnia od zgonu.

informacji o zgonie, 4 zmarłych w 2016 r.⁴⁰ przedsiębiorców dokonano w 2016 r.⁴¹ po upływie odpowiednio: 53 dni, 90 dni, 104 dni i 133 dni od pozyskania przez urząd informacji o zgonie, 2 zmarłych w 2017 r.⁴² dokonano w 2017 r. oraz w 2018 r., po upływie odpowiednio: 235 dni oraz 341 dni od pozyskania przez urząd informacji o zgonie, pomimo iż zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów podmioty należało wyrejestrowywać na bieżąco⁴³, a zgodnie z Procedurą Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie⁴⁴.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że opóźnienia w zamknięciu 2 obowiązków podatkowych oraz w wyrejestrowaniu 8 zmarłych przedsiębiorców (2 zmarłych w 2015 r., 4 zmarłych w 2016 r. i 2 w 2017 r.) wynikało z niedopatrzenia pracownika. Ze względu na dużą ilość zadań ciążących na komórce rejestracyjnej oraz krótkie terminy ich realizacji, mogły pojawiać się sytuacje, gdy podmiot mimo zamknięcia obowiązków podatkowych nie został wyrejestrowany. Wyrejestrowanie podatników nastąpiło dopiero w ramach okresowej weryfikacji dokonywanej przez Kierownika Działu.

W ocenie NIK, powyższe wyjaśnienia nie usprawiedliwiają nieprzestrzegania obowiązujących w Urzędzie w tym zakresie uregulowań.

(dowód: akta kontroli str. 81-95)

2. W Urzędzie przyjmowano, a następnie wprowadzano i zatwierdzano w systemie POLTAX, deklaracje i informacje podatkowe, składane i podpisane po śmierci sześciu przedsiębiorców przez inne, nieuprawnione podmioty. W przypadku 3 zeznań podatkowych PIT-4R za 2016 r., które anulowano jako złożone przez nieuprawniony podmiot, Naczelnik Urzędu zezwoliła na złożenie spraw „ad acta”, zamiast orzec, zgodnie z przepisami art. 100 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa, o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców i jednocześnie określić kwoty zobowiązań zmarłego za te lata. Wyjaśniając powody takiego postępowania Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że odstąpiła od wszczęcia postępowania podatkowego w ww. sprawach ze względu na ekonomikę postępowania podatkowego.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że brak wyrejestrowania podmiotów spowodował błędne przyjęcie dokumentów po zgonie podatnika. Urząd dokonywał zaksięgowania wpłat na karcie kontowej osoby zmarłej ze względu na brak narzędzi informatycznych. Ponadto nie wszczynano postępowań podatkowych, ponieważ kierowano się ekonomiką postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 205-221, 238-247)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że działania Urzędu po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy nie zawsze były prawidłowe. Wystąpiły przypadki zamykania z opóźnieniem obowiązków podatkowych zmarłych przedsiębiorców. Nie podejmowano działań w celu wyjaśnienia wpłat i deklaracji, które wpłynęły do Urzędu po śmierci przedsiębiorcy.

⁴⁰ W dniach: 7 stycznia, 14 stycznia, 16 stycznia i 8 lutego. Pierwszą informację o ich zgonie uzyskano odpowiednio: 4, 8, 11 i 16 dnia od zgonu.

⁴¹ W dniach 29 marca, 5 maja oraz dwóch 30 maja. Pierwszą informację o ich zgonie uzyskano odpowiednio: 3, 4, 8, 11 i 16 dnia od zgonu.

⁴² W dniach 2 października 2017 r. oraz 5 lutego 2018 r. Pierwszą informację o ich zgonie uzyskano odpowiednio: 1 i 3 dnia od zgonu.

⁴³ Wytyczne dotyczą 6 przedsiębiorców, w tym w zakresie dwóch zmarłych w 2015 r. a czterech – w 2016 r.

⁴⁴ W zakresie dwóch przedsiębiorców zmarłych w 2017 r.

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 swojej pracy nie zidentyfikował trudności dla następców prawnych, związanych z faktem sukcesji przedsiębiorstw. Do Urzędu nie wpływały sygnały zewnętrzne w postaci skarg czy wniosków, które wskazywałyby na istnienie trudności dla następców prawnych, związanych z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych. Do Urzędu nie wpływały też wnioski następców prawnych, w których wnioskodawcy sygnalizowaliby potrzebę pomocy ze strony organu podatkowego w zakresie sukcesji przedsiębiorstwa. Z wyjaśnień Naczelnika wynika, że Urząd nie otrzymał wytycznych Dyrektora Izby Administracji Skarbowej dotyczących trudności dla następców prawnych związanych z sukcesją przedsiębiorstw, nie wprowadził też własnych regulacji, problem taki nie był również zidentyfikowany w rejestrach ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 508-512, 222-237)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że nie podjęto działań zmierzających do uregulowania w przepisach prawa kwestii sukcesji przedsiębiorstw, pomimo że w Urzędzie przyjmowano wpłaty i deklaracje dotyczące działalności zmarłego przedsiębiorcy złożone przez osoby do tego nieuprawnione, ponieważ fakt ten nie został zidentyfikowany jako kwestia wymagająca podejmowania działań zmierzających do prawnej regulacji tego problemu.

(dowód: akta kontroli str. 248-249)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że w Urzędzie nie zidentyfikowano barier w sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne oraz nie podjęto działań w kierunku wprowadzenia zmian i uregulowania w przepisach prawa kwestii sukcesji takich przedsiębiorstw, choć w toku kontroli ustalono, że w Urzędzie podejmowano działania ułatwiające rozliczenie zmarłych przedsiębiorców, które nie uwzględniały jednak obowiązujących przepisów.

IV. Uwagi i wnioski

W dniu 5 lutego 2018 r. na podstawie art. 51 ust. 1 ustawy o Najwyższej Izbie Kontroli poinformowano Zastępcę Naczelnika⁴⁵ o stwierdzeniu bezpośredniego niebezpieczeństwa dla życia lub zdrowia ludzkiego albo powstania znacznej szkody w mieniu, co stworzyło usytuowanie kserokopiarki w toalecie damskiej, znajdującej się na drugim piętrze w Urzędzie tuż obok umywalki. Zastępca Naczelnika w tym samym dniu niezwłocznie poinformowała o odłączeniu kserokopiarki od zasilania i wyłączeniu jej z eksploatacji. Następnie w dniu 6 lutego 2018r. w obecności informatyka oraz Inspektora ds. BHP, urządzenie zostało przeniesione w ogólnodostępne miejsce na korytarzu na drugim piętrze.

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 Kontroli⁴⁶, wnosi o podjęcie działań mających na celu:

- 1) wyeliminowanie przypadków zamykania z opóźnieniem obowiązków podatkowych i wyrejestrowywania zmarłych przedsiębiorców;

⁴⁵ Naczelnik Urzędu była w tym dniu nieobecna.

⁴⁶ Dz. U. z 2017 r., poz. 524.

- 2) wyeliminowanie rozliczeń obowiązków lub uprawnień zmarłych przedsiębiorców na podstawie dokumentów złożonych przez inne osoby w imieniu zmarłych przedsiębiorców – 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 Gdańsku.


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.

Gdańsk, dnia 23 marca 2018 r.

Kontrolerzy
Teresa Sawicka
Wicedyrektor Delegatury


.....
podpis

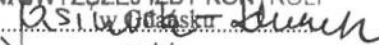
Joanna Szychalewska
Starszy inspektor kontroli państwowej


.....
podpis

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Gdańsku

Dyrektor

DYREKTOR DELEGATURY
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI


.....
podpis
Ewa Jasiurska-Kluczek



Krajowa Administracja
Skarbowa

**Urząd Skarbowy
w Wejherowie**

Wejherowo, dnia 2018-01-18

UNP: 2201-18-008095

Znak sprawy: 2220-NUS.090.1.2018

**Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
w Gdańsku**

Zgodnie z pismem nr 2201-IWW-1.0921.69.2017 z 5 września 2017r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w Wejherowie informuje, że w dniu dzisiejszym przedstawiciele Najwyższej Izby Kontroli Delegatura w Gdańsku rozpoczęli w tut. Urzędzie kontrolę w temacie „Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw”.

Zakres przedmiotowy kontroli:

1. Prawidłowość prowadzenia postępowań w sytuacji śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, w tym wspólników spółek cywilnych,
2. Podejmowanie działań zmierzających do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, w tym będące wspólnikami spółek cywilnych.

Okres objęty kontrolą:

Lata 2015-2018 (do czasu zakończenia kontroli). Badaniami kontrolnymi mogą zostać objęte również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2015r., gdy miały związek z przedmiotem kontroli.

Osoby prowadzące czynności kontrolne:

1. Teresa Sawicka – Wicedyrektor delegatury NIK w Gdańsku – upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LGD/14/2018 z dnia 17.01.2018r.
2. Joanna Szychalewska – Starszy inspektor kontroli państwowej – upoważnienie do przeprowadzenia kontroli nr LGD/15/2018 z dnia 17.01.2018r.

**wz. Naczelnika
Urzędu Skarbowego w Wejherowie**
Ewa Jankowska
Zastępca Naczelnika

/podpisano kwalifikowanym
podpisem elektronicznym/

Otrzymują:

- 1) Adresat – SZD;
- 2) A/a.