



W 52166 / 18

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Gdańsku

SWS / SKI
 2N-1
 2N-2
 SPV, SEN
 SER, SEE
 2018 -03- 25 08:2
 SKA-1
 SKA-2
 SKA-3
 NUS

[Signature]

LGD.410.026.02.2017
P/17/115

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
Delegatura w Gdańsku
ul. Wały Jagiellońskie 36, 80-853 Gdańsk
T +48 58 768 36 00, F +48 58 768 36 05
lgd@nik.gov.pl

omówiono na spotkaniu kierownictwa y MSB Gdańsk
w dni. 27.03.2018

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 Gdańsku
Kontrolerzy	1. Maria Mieszalska, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/173/2017 z 19 grudnia 2017 r. 2. Joanna Szychalewska, starszy inspektor kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LGD/6/2018 z 11 stycznia 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-4)
Jednostka kontrolowana	Drugi Urząd Skarbowy w Gdańsku, ul. Kołobrzeska 43, 80-391 Gdańsk (dalej: „Urząd”)
Kierownik jednostki kontrolowanej	Anna Fiuczek, Naczelnik Urzędu od 1 marca 2017 r., a od 1 września 2016 r. do 28 lutego 2017 r. pełniąca obowiązki Naczelnika Urzędu (dalej: „Naczelnik Urzędu”). Pan Marcin Matyjasik Naczelnik Urzędu do 31 sierpnia 2016 r. (dowód: akta kontroli str. 5-7)

II. Ocena kontrolowanej działalności

Ocena ogólna

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że w latach 2015-2018 (do 15 marca)¹ działania Urzędu po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy nie zawsze były prawidłowe. Stwierdzone w toku kontroli nieprawidłowości polegały na:

- przyjęciu i zaksięgowaniu wpłat po śmierci czterech przedsiębiorców oraz przyjęciu, wprowadzeniu i zatwierdzeniu deklaracji podpisanych po śmierci pięciu przedsiębiorców przez osoby nieuprawnione, a w jednym przypadku również deklaracji niepodpisanej,
- niepodjęciu działań sprawdzających dotyczących wykazania przez następcę prawnego otrzymania od zmarłego przedsiębiorcy darowizn na podstawie dwóch umów zawartych po dacie śmierci tego przedsiębiorcy,
- orzekaniu o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców w kilku decyzjach, zamiast w jednej,
- opóźnieniu w zamknięciu obowiązków podatkowych trzech zmarłych przedsiębiorców oraz w wyrejestrowaniu 10 zmarłych przedsiębiorców.

Decyzje o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców wydano bez zbędnej zwłoki. W Urzędzie nie zidentyfikowano trudności ani barier w sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne.

¹ Badaniami kontrolnymi objęto również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2015 r., gdy miały związek z przedmiotem kontroli.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu faktycznego

1.1. Skala problemu w Urzędzie

Łączna liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG², którzy zmarli w latach 2015-2017 i dla których Naczelnik Urzędu był ostatnim właściwym organem podatkowym w zakresie podatku dochodowego wyniosła 184, z tego w poszczególnych latach odpowiednio 60, 71 i 53.

Spośród powyższej liczby zmarłych przedsiębiorców:

- 22 zatrudniało pracowników³, w tym w 2015 r. zmarło sześciu takich przedsiębiorców, w 2016 r. – dziewięciu, a w 2017 r. – siedmiu. Łączna średnioroczna liczba zatrudnionych pracowników wyniosła 293, w tym jeden przedsiębiorca zatrudniał średniorocznie 218 osoby⁴, 19 przedsiębiorców do 10 osób, a dwóch przedsiębiorców powyżej 10 (średniorocznie – 11 i 13),
- 47 było czynnymi podatnikami podatku VAT, w tym po 16 takich przedsiębiorców zmarło w 2015 r. i 2016 r., a w 2017 r. – 15,
- w przypadku 11 (w 2015 r. – trzech, 2016 r. i 2017 r. po czterech) sukcesja działalności gospodarczej nie była możliwa ze względu na przeważający rodzaj działalności gospodarczej związany z osobistymi przymiotami przedsiębiorcy⁵, a w przypadku 43 (odpowiednio 14, 22, 7) w aktach rejestracyjnych, dostępnych w Urzędzie bazach danych oraz w rejestrze CEIDG nie widniał żaden kod PKD działalności gospodarczej,
- w żadnym przypadku do Urzędu nie wpłynęła informacja o zamiarze kontynuacji działalności zmarłego przedsiębiorcy ani oświadczenie o wstąpieniu do spółki następcy prawnego wspólnika⁶,
- czterech⁷ było wspólnikami spółek cywilnych, z których trzy zatrudniały pracowników (łącznie 15), z tego dwie były również czynnymi podatnikami podatku VAT, a jedna nie. Jedna spółka nie zatrudniała pracowników ani nie była czynnym podatnikiem podatku VAT.

(dowód: akta kontroli str. 34-71, 478-482)

Liczba podatników podatku dochodowego prowadzących działalność gospodarczą z terenu działania Urzędu⁸ na dzień 31 grudnia, wyniosła: w 2015 – 25 905, 2016 – 25 521 i 2017 – 24 816, z tego ok. 70 % stanowili podatnicy podlegający wpisowi do CEIDG – odpowiednio 18 157, 18 005 i 18 111.

(dowód: akta kontroli str. 72-75)

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w Urzędzie:

- nie weryfikowano faktu śmierci małżonka osoby prowadzącej działalność gospodarczą dla prawidłowości rozliczeń podatkowych przedsiębiorcy, gdyż fakt

² Centralna ewidencja i informacja o działalności gospodarczej.

³ Na podstawie ostatniego złożonego PIT-4R.

⁴ Następnego dnia po śmierci przedsiębiorcy nastąpiło przekształcenie tego przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę kapitałową, dla której właściwy był inny aniżeli kontrolowany urząd skarbowy. Działania zmierzające do przekształcenia podjęto za życia tego przedsiębiorcy.

⁵ Lekarze oraz osoby prowadzące działalność: prawniczą, w zakresie architektury, projektowania, weterynaryjną i prawniczą – na podstawie przeważającego kodu PKD – Polska Klasyfikacja Działalności.

⁶ Na podstawie dokumentacji dotyczącej wydanych decyzji o odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców oraz informacji z programu kancelaryjnego Urzędu, wiedzy historycznej pracowników i akt rejestracyjnych zmarłych przedsiębiorców.

⁷ Kontrolowany Urząd był właściwy dla dwóch z tych spółek.

⁸ Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że Urząd nie dysponował danymi o liczbie podatników podatku dochodowego prowadzących działalność gospodarczą w województwie pomorskim.

ten nie miał wpływu na prawidłowość takich rozliczeń związanych ściśle z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą,

- w związku z powyższym oraz tym, iż Urząd nie był dysponentem danych o zawartych związkach małżeńskich, danych współmałżonków oraz o istnieniu lub braku małżeńskiej wspólności majątkowej, utrudnione i czasochłonne byłoby przekazanie NIK rzetelnej informacji o przedsiębiorcach podlegających wpisowi do CEIDG, pozostających w małżeńskiej wspólności majątkowej, których małżonek nie prowadził działalności gospodarczej i zmarł w kontrolowanym okresie. Wiązałoby się to z koniecznością ustalenia przez Urząd, które z ok. 9 tys. osób (podatnicy zmarli w latach 2015-2017) było w związkach małżeńskich, pozyskaniem danych współmałżonków, ustaleniem, którzy współmałżonkowie prowadzili działalność gospodarczą (dane te mogłyby znajdować w różnych urzędach skarbowych) oraz czy na dzień śmierci istniała wspólność małżeńska.

Ponadto Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w Urzędzie prowadzono natomiast postępowania podatkowe w stosunku do spadkobierców (nie tylko małżonka) w zakresie podatku od spadków, w zakresie odpowiedzialności następców prawnych w przypadku posiadania przez zmarłego przedsiębiorcę zaległości podatkowych oraz w zakresie ustalenia zobowiązania podatkowego i orzeczenia o odpowiedzialności spadkobierców.

(dowód: akta kontroli str. 76-79)

1.2. Zamykanie obowiązków podatkowych

1.2.1. Na podstawie analizy 30 spraw przedsiębiorców zmarłych w latach 2015-2017⁹ ustalono, że:

- od daty zgonu przedsiębiorcy do pozyskania przez Urząd pierwszej informacji o jego śmierci upłynęło od dwóch do 24 dni, średnio dziewięć dni¹⁰. W przypadku przedsiębiorców, którzy zmarli w latach 2015-2016 było to od trzech do 24 dni¹¹, średnio 12 dni, a dla zmarłych w 2017 r. od dwóch do 12 dni, średnio cztery dni;
- w przypadku wszystkich przedsiębiorców dokonano zamknięcia ich obowiązków podatkowych, w terminie do 45 dni, a w jednym przypadku 566 dni od pozyskania przez Urząd pierwszej informacji o śmierci przedsiębiorcy, średnio 13 dni¹². W przypadku przedsiębiorców, którzy zmarli w latach 2015-2016 było to średnio 16 dni¹³, a dla zmarłych w 2017 r. od trzech do 44 dni, średnio osiem dni;
- 23 przedsiębiorców wyrejestrowano z systemu POLTAX i nastąpiło to od trzech dni do ponad dwóch lat (893 dni) od daty zgonu, średnio po ponad roku (416 dni). W tym wyrejestrowano wszystkich przedsiębiorców zmarłych w 2015 r.¹⁴, ośmiu zmarłych w 2016 r.¹⁵ i pięciu zmarłych w 2017 r.¹⁶ Natomiast siedmiu przedsiębiorców¹⁷ nie wyrejestrowano, pomimo że od ich daty zgonu do 17

⁹ Spośród przedsiębiorców zmarłych w latach 2015-2017, dla których Urząd był ostatnim właściwym w zakresie podatku dochodowego. Próba 30 przedsiębiorców obejmuje wszystkich (dwóch) zmarłych przedsiębiorców będący współnikami spółki cywilnej, dla której właściwy był kontrolowany Urząd, wszystkich zmarłych przedsiębiorców (15) zatrudniających pracowników i będących czynnymi podatnikami podatku VAT, wszystkich (sześciu) zmarłych przedsiębiorców zatrudniających pracowników i niebędących czynnymi podatnikami podatku VAT i wybranych siedmiu przedsiębiorców niezatrudniających pracowników spadkobiercy i niebędących czynnymi podatnikami VAT, tak aby próba obejmowała po 10 zmarłych przedsiębiorców z każdego roku objętego kontrolą.

¹⁰ Średnia arytmetyczna z sumy liczby dni, jakie minęły od daty zgonu do pozyskania przez Urząd pierwszej informacji o zgonie przez 30, tj. liczbę objętych badaniami przedsiębiorców (po 10 zmarłych w każdym roku objętym kontrolą 2015-2017).

¹¹ W 2015 r. od siedmiu do 24 dni, średnio 14 dni, a w 2016 r. od trzech do 23 dni, średnio dziewięć dni.

¹² Natomiast z wyłączeniem skrajnego przypadku osiem dni.

¹³ Natomiast po wyłączeniu skrajnego przypadku siedem dni.

¹⁴ W ciągu od ponad miesiąca (41 dni) do ponad dwóch lat (893 dni), średnio w ciągu prawie dwóch lat (683 dni).

¹⁵ W ciągu od ponad pół roku (186 dni) do ponad półtora roku (520 dni), średnio w ciągu prawie roku (335 dni).

¹⁶ W ciągu od trzech do 44 dni, średnio w ciągu 12 dni.

¹⁷ Dwóch zmarłych w 2016 r. i pięciu zmarłych w 2017 r.

stycznia 2018 r.¹⁸ upłynęło od prawie trzech miesięcy (84 dni) do ponad roku i dziewięciu miesięcy (628 dni)¹⁹, a pierwszą informację o zgonie uzyskano od dwóch do 23 dni po dacie zgonu;

- ósmego i 19 dnia od daty zgonu jednego ze współników dwóch objętych badaniem spółek cywilnych dokonano zamknięcia obowiązków podatkowych tych spółek oraz ich wyrejestrowania. W dniu śmierci współników tych spółek, były to spółki dwuosobowe, a pozostały przedsiębiorca prowadził nadal działalność gospodarczą (założoną przed śmiercią współnika) na własny rachunek, w tym w jednym przypadku był to spadkobierca.

(dowód: akta kontroli str. 9-33, 80-91, 158-160)

W przypadku dziewięciu przedsiębiorców, których następcy prawni podjęli działalność gospodarczą po zmarłym przedsiębiorcy²⁰, od daty śmierci przedsiębiorcy do daty pozyskania tej informacji przez Urząd upływało do 13 dni, średnio sześć dni, a od daty śmierci przedsiębiorcy do zamknięcia jego obowiązków podatkowych do 20 dni, średnio cztery dni. Wszystkie otwarte w dniu śmierci obowiązki podatkowe tych przedsiębiorców zamknięto w jednym dniu, z wyjątkiem jednego przedsiębiorcy w przypadku, którego trzy z czterech jego obowiązków podatkowych zamknięto 17 dni po zamknięciu pierwszego z takich obowiązków.

(dowód: akta kontroli str. 80-86, 198)

Rozpoczęcie funkcjonowania automatycznego wykreślenia przedsiębiorcy po jego śmierci z CEIDG²¹ od lutego 2017 r. wpłynęło na źródło pozyskania przez Urząd informacji o zgonie przedsiębiorcy, gdyż przed zmianą w Urzędzie dokonywano zamknięcia tych obowiązków najczęściej na podstawie bazy PESEL lub deklaracji VAT-Z²² (informację z CEIDG uzyskano po zamknięciu tych obowiązków w 12 z 19 przypadków), a po zmianie pierwszym, źródłem tej informacji było CEIDG – w dziewięciu na 10 przypadków.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, iż:

- z uwagi na dużą liczbę, tj. ok. trzy tysiące rocznie informacji o zgonach podatników oraz możliwość wpływu do Urzędu po ich zgonie, np. PIT-11²³, PIT-40²⁴ lub wspólnych zeznań rocznych, w Urzędzie przyjęto zasadę, że wyrejestrowanie podatników następuje na bieżąco, z cykliczną częstotliwością – po zakończeniu akcji zeznań” w oparciu o raport z systemu POLTAX „Raport o podmiotach niewyrejestrowanych z wpisaną datą końca”²⁵. Zasadę tę uznano za zgodną z Wytycznymi Ministerstwa Finansów²⁶, zgodnie z którymi wyrejestrowania podmiotów należało dokonywać na bieżąco, a w Procedurze Krajowej Administracji Skarbowej z sierpnia 2017 r.²⁷ wskazano za dopuszczalne

¹⁸ Dzień dokonania ustaleń – oględzin danych zamieszczonych w systemie POLTAX (system ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach).

¹⁹ Ponadto od zamknięcia ich obowiązków podatkowych do 17 stycznia 2018 r. upłynęło od 49 do 611 dni, a pierwszą informację o ich zgonie Urząd uzyskał na od 72 do 615 dni przed 17 stycznia 2018 r. i od trzech do 23 dni od zgonu.

²⁰ Przed śmiercią lub po śmierci prowadzili działalność o tym samym PKD, co zmarły przedsiębiorca.

²¹ Wynikające z art. 34 ust. 5 pkt 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.), który został dodany art. 1 pkt 15 lit. c ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1893) zmieniającej powyższą ustawę z dniem 19 maja 2016 r.

²² Zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.

²³ Informacja o dochodach oraz pobranych zaliczkach na podatek dochodowy.

²⁴ Roczne obliczenie podatku od dochodu uzyskanego przez podatnika.

²⁵ Dziewięciu przedsiębiorców wyrejestrowano po akcji zeznań za rok, w którym zmarli. Ich wyrejestrowania dokonano po upływie od 186 do 520 dni od zgonu. Sześciu przedsiębiorców wyrejestrowano szybciej aniżeli miała miejsce akcja zeznań za rok, w którym zmarli. Ich wyrejestrowania dokonano po upływie od trzech do 44 dni od zgonu.

²⁶ 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.”, obowiązujące do czasu aktualizacji lub zastąpienia, co do sierpnia 2017 r. nie miało miejsca.

²⁷ Krajowa Administracja Skarbowa „Procedura postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników”, Warszawa sierpień 2017 r.

wyrejestrowanie podmiotu po zakończeniu wprowadzania do aplikacji POLTAX informacji przekazanych przez płatników m.in. PIT-11/40A²⁸/11C,

- zatem przedsiębiorcy, którzy zmarli w 2017 r. i dotychczas nie zostali wyrejestrowani (pięciu²⁹ z 10) zostaną wyrejestrowani „po akcji zeznań 2017 r.”
(dowód: akta kontroli str. 87-92, 94-157)

1.2.2. Spośród powyższych 30 przedsiębiorców w przypadku:

- 25 wszystkie otwarte w dniu śmierci danego przedsiębiorcy obowiązki podatkowe zamknięto jednego dnia,
- czterech, okres zamykania tych obowiązków trwał maksymalnie 17 dni³⁰,
- w jednym przypadku³¹ jeden z trzech obowiązków podatkowych zmarłego przedsiębiorcy zamknięto po upływie prawie półtora roku (562 dni) od zamknięcia dwóch pozostałych jego obowiązków podatkowych.

Wszystkie otwarte obowiązki podatkowe dwóch objętych badaniem spółek cywilnych, których współwłaściciele zmarli, zamknięto w jednym dniu i w jednym przypadku było to sześć dni przed zamknięciem obowiązków podatkowych zmarłego przedsiębiorcy, a w drugim 10 dni po zamknięciu jego obowiązków.

(dowód: akta kontroli str. 80-86, 90-91)

1.2.3. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że:

- obowiązki podatkowe dwóch objętych badaniem spółek cywilnych zamknięto na podstawie zgłoszeń aktualizacyjnych NIP-2 złożonych przez żyjących byłych współników tych spółek, w których zadeklarowano ustanie bytu prawnego spółek,
- przed wyrejestrowaniem spółek zbadano zapisy umów tych spółek (ostatnich, w posiadaniu których był Urząd) w kontekście wejścia spadkobiercy (spadkobierców) współnika spółki cywilnej na jego miejsce – w umowach nie było takich zapisów, a informację o weryfikacji zamieszczono w CRP KEP³².

(dowód: akta kontroli str. 87-98, 161-176)

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 2015-2017³³ ustalono, że:

- w przypadku sześciu spraw do Urzędu wpłynęło osiem deklaracji podatkowych³⁴ po śmierci podatnika. Zostały przyjęte i przetworzone w systemach informatycznych Urzędu, a dotyczyły m.in.: zaliczek z tytułu wynagrodzeń, podatku od towarów i usług, podatku dochodowego oraz zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w Jej ocenie przyczyną złożenia dokumentów przez spadkobierców była prawdopodobnie chęć rozliczenia działalności po zmarłym przedsiębiorcy. Siedem deklaracji zostało złożonych przez osoby do tego nieuprawnione, a jedna³⁵ nie została podpisana³⁶,

²⁸ Roczne obliczenie podatku przez organ rentowy.

²⁹ Od ich zgonu do 17 stycznia 2018 r. (dzień dokonania ustaleń – oględzin danych zamieszczonych w systemie POLTAX) upłynęło do 84 do 236 dni, a pierwszą informację o zgonie uzyskano od dwóch do 12 dni po śmierci.

³⁰ Od zamknięcia pierwszego otwartego obowiązku podatkowego do zamknięcia ostatniego takiego obowiązku.

³¹ Dotyczącym zmarłego 29 kwietnia 2016 r.

³² Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników.

³³ Badaniem objęto tą samą próbę 30 spraw, co w pkt 1.2.

³⁴ W pięciu przypadkach wpłynęła deklaracja PIT-4R, a w jednym przypadku deklaracja PIT-28, VAT-7 oraz VAT-Z.

³⁵ Deklaracja PIT-4R za 2015 r.

³⁶ Cztery deklaracje wpłynęły do Urzędu w wersji elektronicznej, w tym dwie podpisane na podstawie pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej (UPL-1) wydane za życia przedsiębiorcy, a dwie przez osoby nieposiadające takiego pełnomocnictwa. Cztery deklaracje wpłynęły do Urzędu w wersji papierowej, w tym dwie zostały podpisane przez osoby posiadające umocowanie wydane za życia przedsiębiorcy, jedna została podpisana przez żonę po zmarłym mężu, natomiast drugą deklarację przyjęto pomimo braku podpisu.

- w przypadku czterech spraw przyjęto i następnie zaksięgowano wpłaty po dacie śmierci przedsiębiorcy. Księgowania wpłat dokonano na podstawie otrzymanych przelewów bankowych. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że zaksięgowanie przelewów zleconych po dniu zgonu podatników wynikało, z tego, że wpłaty dotyczyły rozliczeń przedsiębiorstw prowadzonych przez zmarłych podatników za okresy sprzed ich śmierci,
- Urząd nie weryfikował deklaracji podatkowych podpisanych po śmierci przedsiębiorcy, w tym deklaracji VAT-7. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że po zaksięgowaniu i rozliczeniu przedmiotowych dokumentów, Urząd przyjmując zasady ekonomiki postępowania nie podejmował w tym zakresie czynności kontrolnych oraz nie wszczynał postępowania podatkowego;
- zmarli przedsiębiorcy nie znajdowali się w kręgu podmiotów objętych analizą ryzyka.

W przypadku przedsiębiorców, których następcy prawni podjęli działalność gospodarczą, po dacie śmierci czterech przedsiębiorców wpłynęło pięć deklaracji podatkowych dotyczących działalności zmarłych przedsiębiorców, a w przypadku dwóch spraw również wpłaty na rachunek bankowy Urzędu dotyczące ich rozliczeń.

Z wyjaśnień Naczelnika Urzędu wynika, iż nie weryfikowano wpłat ani dokumentów, które wpłynęły do Urzędu po śmierci podatnika, tj. nie podejmowano czynności kontrolnych oraz nie wszczynano postępowań podatkowych, gdyż:

- nie wiązało się to z ujawnieniem uszczupień podatkowych – wpływów podatkowych, co było przesłanką do typowania podmiotów do kontroli i prowadzenia wobec nich czynności kontrolnych wynikającą z wytycznych³⁷ i polityki Urzędu,
- kierowano się ekonomiką postępowania, a:
 - o w przypadku czynności prowadzonych w sprawach zmarłych przedsiębiorców i ich spadkobierców istniały trudności w prowadzeniu postępowania kontrolnego związane m.in. z dostępem do dokumentacji i rozliczeń (na spadkobiercach nie ciążyły w tym zakresie żadne obowiązki), koniecznością ustalenia kręgu spadkobierców oraz wystąpieniem do sądu z wnioskiem o przeprowadzenie postępowania spadkowego oraz koniecznością wszczęcia postępowań podatkowych w stosunku do wszystkich spadkobierców, wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe spadkodawcy i orzekającej o odpowiedzialności spadkobierców,
 - o po zaksięgowaniu i rozliczeniu przedmiotowych dokumentów w księgowości, nie stwierdzono zaległości (w przypadku deklaracji VAT-7) ani rozbieżności w zakresie deklarowanych w informacjach PIT-4R zaliczkach na podatek dochodowy z zapisami na kartach kontowych dotyczących dokonanych wpłat.

(dowód: akta kontroli str. 210-253)

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

1.4.1. W okresie objętym kontrolą (lata 2015-2018³⁸) dziewięciu następców prawnych zmarłych przedsiębiorców podjęło działalność gospodarczą po zmarłym przedsiębiorcy³⁹, w tym:

³⁷ Wytyczne Ministerstwa Finansów dla Urzędów Skarbowych w sprawie identyfikacji i monitorowania podmiotów podejrzanych o działania zmierzające do wyłudzenia zwrotów podatku od towarów i usług oraz przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym, Bydgoszcz 2016 r. oraz wytyczne Ministerstwa Finansów do organizacji prac urzędów skarbowych w zakresie podatku od towarów i usług, Warszawa 2016 r.

³⁸ Do 5 lutego.

³⁹ Przed śmiercią lub po śmierci prowadzili działalność o tym samym PKD, co zmarły przedsiębiorca.

- we wszystkich dziewięciu sprawach poświadczenie prawa do spadku zostało wydane przez notariusza,
- średnio 103 dni upłynęły od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia zarejestrowania przez notariusza poświadczenia dziedziczenia⁴⁰,
- informacja dotycząca zgłoszenia o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (druk SD-Z2) wpłynęła do Urzędu średnio w ciągu 82 dni od daty wydania przez notariusza poświadczenia prawa do spadku⁴¹,
- w dwóch sprawach masa spadkowa była objęta wspólnością małżeńską (na podstawie wspólnego zeznania małżonków), w jednej sprawie masa spadkowa nie była objęta wspólnością małżeńską, natomiast w sześciu sprawach Urząd nie posiadał informacji w tym zakresie,
- wśród spadkobierców nie znalazły się małoletnie dzieci. W objętych badaniem sprawach nie dostrzeżono zależności pomiędzy ustrojem majątkowym, kręgiem spadkobierców, a czasem trwania postępowania przed notariuszem,
- w żadnej z dziewięciu spraw do zgłoszenia SD-Z2 złożonego przez spadkobiercę nie załączono wykazu składników majątkowych na dzień zaprzestania działalności w związku ze śmiercią przedsiębiorcy. Natomiast w jednym przypadku na wezwanie Urzędu, w toku prowadzonego postępowania podatkowego, został złożony przez spadkobiercę spis z natury,
- w trzech przypadkach w okresie na sześć miesięcy przed i sześć miesięcy po śmierci przedsiębiorcy spadkobiercy zgłosili do Urzędu nabycie rzeczy lub praw majątkowych od zmarłego przedsiębiorcy w drodze darowizny, w tym w jednym przypadku⁴² nastąpiło to wcześniej aniżeli sześć miesięcy przed śmiercią przedsiębiorcy, a w dwóch przypadkach po śmierci przedsiębiorcy⁴³. W okresie objętym kontrolą dwie umowy darowizny zostały zawarte po dacie śmierci przedsiębiorcy⁴⁴. Umowy wprowadzono do systemu informatycznego CZM (czynności majątkowe),
- w siedmiu z dziewięciu przypadków następca prawny rozpoczął działalność gospodarczą przed datą zarejestrowania przez notariusza aktu poświadczenia dziedziczenia. Urząd nie podejmował żadnych działań w postaci czynności sprawdzających, kontroli lub weryfikacji związanych z faktem rozpoczęcia działalności gospodarczej przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku, gdyż – jak wyjaśniła Naczelniczka Urzędu – możliwość założenia i prowadzenia działalności gospodarczej nie była uzależniona ani uwarunkowana od posiadania tytułu prawnego do spadku,;
- średnio 53 dni⁴⁵ upłynęły od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia rozpoczęcia działalności gospodarczej przez jego następcę prawnego (od 1 do 140 dni).

(dowód: akta kontroli str. 177-194, 308-309, 315, 333-428)

1.4.2. Żaden ze zmarłych przedsiębiorców, których spadkobierca (następca prawny) podjął działalność gospodarczą, nie posiadał koncesji/zezwoleń/licencji związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

(dowód: akta kontroli str. 317-319)

Sześciu z dziewięciu zmarłych przedsiębiorców, których następcy prawni podjęli działalność nie posiadało zarejestrowanej kasy fiskalnej. W trzech pozostałych przypadkach, kasa fiskalna po zmarłym podatniku nie została zgłoszona do wyrejestrowania i nie dokonano odczytu zawartości pamięci fiskalnej a ich

⁴⁰ Od dziewięciu do 352 dni.

⁴¹ Od 27 do 181 dni.

⁴² Zgon 26 maja 2017 r. a zgłoszenie SD-Z2 wpłynęło do Urzędu 15 lutego 2017 r.

⁴³ Zgon 3 listopada 2016 r. a zgłoszenie SD-Z2 wpłynęło do Urzędu 5 stycznia 2017 r., zgon 26 maja 2017 r. a zgłoszenie SD-Z2 1 i 2 sierpnia 2017 r. oraz 10 listopada 2017 r.

⁴⁴ Zgon 26 maja 2017 r., umowy darowizn z 29 maja 2017 r. oraz 1 czerwca 2017 r.

⁴⁵ W sześciu z dziewięciu przypadków następca prawny podjął działalność po śmierci przedsiębiorcy, a w trzech przypadkach następcy prawni podjęli działalność gospodarczą przez śmiercią przedsiębiorcy.

potencjalni następcy prawni nie posiadali zarejestrowanej kasy fiskalnej. Urząd nie posiadał informacji o prowadzeniu działalności gospodarczej z wykorzystaniem kasy fiskalnej zmarłego.

Zdaniem Naczelnika Urzędu:

- zgodnie z obowiązującymi przepisami nie było możliwości prowadzenia ewidencji na kasie fiskalnej zmarłego przedsiębiorcy przez spadkobiercę, który podjął działalność gospodarczą,
- istniała możliwość dokonania przez spadkobiercę odczytu kasy fiskalnej oraz wymiany jej modułu i zarejestrowania kasy na nowego podatnika, jednak koszty tej operacji zbliżone były do kosztów zakupu nowej kasy fiskalnej. W związku z powyższym praktyka taka nie była stosowana przez podatników.

(dowód: akta kontroli str. 310-316)

W Urzędzie nie było sytuacji, aby spadkobierca prowadzący działalność gospodarczą po zmarłym przedsiębiorcy wystawiał faktury VAT, jak również faktury korygujące dotyczące firmy zmarłego. Ponadto Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że spadkobierca prowadzący działalność gospodarczą po zmarłym przedsiębiorcy, nie posiada uprawnień do wystawiania faktur VAT, jak również faktur korygujących dotyczących firmy zmarłego.

Zmarli przedsiębiorcy, których spadkobiercy podjęli działalność gospodarczą, w ostatnich złożonych deklaracjach VAT nie wykazali nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w oparciu o sporządzone raporty prowadzono bieżącą analizę w zakresie wykazywanej przez podatników kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji.

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 odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od przyjętych pracowników, wystawiania informacji PIT-4R także za cały rok, włącznie z okresem, w którym płatnikiem był jeszcze zmarły przedsiębiorca, z uwagi na fakt – jak wyjaśniła Naczelnik Urzędu, że do Urzędu nie wpłynęła informacja o zamiarze „kontynuowania” działalności po zmarłym przedsiębiorcy przez spadkobiercę.

Urząd nie poddawał analizie możliwości finansowania nowo otwartej działalności gospodarczej w związku z ograniczonym dostępem do rachunku bankowego, wygaśnięciem umów np. kredytowych, leasingu i innych o okresie przed potwierdzeniem prawa następcy prawnego do spadku po zmarłym przedsiębiorcy. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że kwestie możliwości finansowania działalności gospodarczej były badane przez Urząd w toku oceny poszczególnych przedsiębiorców w prowadzonych czynnościach analitycznych, związanych ze sporządzeniem KORRP (Karta Oceny Ryzyka Rejestracji Podmiotu) czy analizy ryzyka.

(dowód: akta kontroli str. 308-314)

1.5. Wydawanie decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców

1.5.1. Naczelnik Urzędu wydał siedem decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców (w 2016 r. – trzy i w 2017 r. – cztery).

Podstawą prawną wydanych decyzji był art. 100 § 1, § 2 i art. 207 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa⁴⁶.

Postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej następców prawnych wszczęto:

- w pięciu przypadkach na żądanie strony⁴⁷ poprzez złożenie wniosku przez spadkobierców lub następców prawnych o rozliczenie wszystkich podatków, w związku ze śmiercią podatnika wraz ze złożonym aktem poświadczenia dziedziczenia wydanym przez notariusza,
- w dwóch przypadkach z Urzędu⁴⁸, na podstawie informacji uzyskanej z działań czynności analitycznych i sprawdzających o zaległościach podatkowych wraz z odsetkami.

We wszystkich 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. Pięć z siedmiu decyzji wydano w terminach wynikających z art. 139 § 1 i 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

W wydanych decyzjach orzeczono m.in. o:

- odpowiedzialności spadkobierców za zaległości podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych spadkodawcy na dzień otwarcia spadku,
- wysokości zobowiązania spadkodawcy w podatku dochodowym od osób fizycznych z tyt. prowadzenia działalności gospodarczej,
- solidarnej odpowiedzialności spadkobierców w podatku od towarów i usług,
- odpowiedzialności za zobowiązania spadkobiercy,
- odpowiedzialności spadkobiercy za zobowiązania podatkowe z tytułu pobranego i nie wpłaconego podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu wypłaty wynagrodzeń,
- solidarnej odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania spadkodawcy w zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne,
- określeniu wysokości zobowiązania spadkodawcy, jako płatnika z tytułu pobranych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych,
- określeniu wysokości znanych w dniu otwarcia spadku zobowiązań spadkodawcy w podatku od towarów i usług,
- określeniu wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych,
- określeniu wysokości zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne,
- umorzeniu postępowania w zakresie orzeczenia odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, jako płatnika z tytułu pobranych i zapłaconych przez spadkodawcę zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych z tytułu wypłaty wynagrodzeń.

Siedem decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobierców zostało doręczonych 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,

⁴⁶ Ustawa z dnia 29 sierpnia 199 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.).

⁴⁷ Na podstawie art. 165 § 1 w związku z art. 97 § 1 i 98 ustawy – Ordynacja podatkowa.

⁴⁸ Na podstawie art. 165 § 2, § 4 w związku z art. 97 § 1 i 98 ustawy – Ordynacja podatkowa.

- deklaracje podatkowe PIT-36, PIT-36L – zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym,
- deklaracje VAT-7 – deklaracja dla podatku od towarów i usług, na podstawie których ustalano wysokość zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej,
- dokumenty dotyczące prowadzonej działalności gospodarczej, m.in.: ewidencje zakupu, sprzedaży, faktury VAT, spis z natury,
- dokumenty dotyczące rozliczenia podatku dochodowego, m.in.: wydruki podatkowej księgi przychodów i rozchodów, deklaracje na zaliczkę miesięczną na podatek dochodowy,
- dokumenty dotyczące zatrudnionych pracowników, m.in.: listy płac, imienne raporty miesięczne o należnych składkach i wypłaconych świadczeniach, rozliczenia pobranych zaliczek z tytułu wynagrodzeń.

Średni czas trwania postępowań dla:

- pięciu z siedmiu zmarłych przedsiębiorców, których spadkobiercy nie podjęli działalności gospodarczej wyniósł 33 dni (od 13 do 63 dni),
- dwóch z siedmiu zmarłych przedsiębiorców, których 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 47 dni (21 i 73 dni).

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. Nie stwierdzono uchybień dotyczących czasu prowadzonych przez Urząd postępowań.

(dowód: akta kontroli str.466-472)

1.5.2. Na podstawie analizy 21⁴⁹ spraw zmarłych przedsiębiorców, których następcy prawni nie podjęli ich działalności gospodarczej⁵⁰ ustalono, że jeden zatrudniał pracowników – łącznie średniorocznie 13 osób⁵¹, a pozostałych 20 nie zatrudniało pracowników. Łączna kwota ich rocznych przychodów⁵² wyniosła 3 061,6 tys. zł, wielkość sprzedaży opodatkowanej⁵³ – 838,0 tys. zł, dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej⁵⁴ – 180,7 tys. zł, wpływy z tytułu podatku dochodowego⁵⁵ – 95,1 tys. zł, wpływy z tytułu VAT⁵⁶ – 58,9 tys. zł, a kwota wpłaconych zaliczek na podatek dochodowy od zatrudnionych pracowników – 19,1 tys. zł⁵⁷.

(dowód: akta kontroli str. 177-197)

Z treści sześciu ankiet (spośród skierowanych do 50 następców prawnych, którzy nie podjęli działalności 21 zmarłych przedsiębiorców) wynika, że:

- dwóch następców prawnych rozważało podjęcie działalności po zmarłym przedsiębiorcy, ale nie zdecydowali się na jej kontynuowanie, ponieważ

⁴⁹ Spośród 130 w przypadku, których pozyskano dane o ich spadkobiercach oraz nie ustalono, aby ich następcy prawni, dla których kontrolowany Urząd był właściwy podjęli działalność o podobnym PKD jak działalność zmarłego oraz właściwym dla tych spadkobierców był kontrolowany Urząd bądź urząd skarbowy w jego okolicach.

⁵⁰ Nie prowadzili działalności gospodarczej lub przeważający rodzaj ich działalności gospodarczej (wg kodu PKD) był inny aniżeli zmarłego przedsiębiorcy.

⁵¹ Na podstawie PIT-4R.

⁵² Przychody tylko z działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy w oparciu o ostatni złożony PIT-28, PIT-36 i PIT-36L.

⁵³ Na podstawie VAT 7 i VAT 7K za ostatni rok poprzedzający datę śmierci. Żaden podatnik nie wykazał dostaw zwolnionych z VAT

⁵⁴ Na podstawie PIT-36.

⁵⁵ Z działalności opodatkowanej podatkiem liniowym i ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Przedsiębiorcy nie wykazali wpływów z tytułu działalności opodatkowanej w formie karty podatkowej.

⁵⁶ Na podstawie karty kontowej zmarłego przedsiębiorcy.

⁵⁷ Jw.

w jednym przypadku nie chciał jej kontynuować, a drugim z uwagi na brak odpowiedniego wykształcenia,

- czterech następców prawych nie rozważało podjęcia działalności po zmarłym przedsiębiorcy, gdyż jak wskazali nie chcieli jej kontynuować,
- żadna z sześciu 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 aktualnie⁵⁸ trzy osoby były zatrudnione (na etacie, na zlecenie lub na podstawie umowy o dzieło), a trzy były emerytami/kami lub rencistami/tkami.

(dowód: akta kontroli str. 199-209)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. W przypadku:

- jednego przedsiębiorcy⁵⁹ zamknięcia jednego z trzech jego obowiązków podatkowych dokonano po upływie ponad półtora roku (566 dni) od pozyskania przez Urząd informacji o jego zgonie⁶⁰, pomimo że z zapisów pkt 2 tiret 7 na str. 2 Wytycznych Ministra Finansów wynikało, że zamykania obowiązków podatkowych należy dokonywać na bieżąco,
- dwóch przedsiębiorców⁶¹ zamknięcia ich obowiązków podatkowych dokonano odpowiednio ósmego i 29 dnia roboczego od pozyskania z rejestru CEIDG informacji o ich zgonie⁶², podczas gdy zgodnie z pkt 13 Procedury Krajowej Administracji Skarbowej dane ze zgłoszeń aktualizujących należało wprowadzić do systemu POLTAX niezwłocznie, nie później niż w ciągu trzech dni roboczych od wpływu do urzędu poprawnego zgłoszenia,
- wyrejestrowania ośmiu zmarłych w 2015 r. przedsiębiorców dokonano dopiero w czerwcu 2017 r.⁶³, a dwóch zmarłych w 2016 r.⁶⁴ nie wyrejestrowano do 17 stycznia 2018 r.⁶⁵, pomimo że od tzw. „akcji zeznań 2016 r.” upłynęło ponad pół roku⁶⁶, a zgodnie z Wytycznymi Ministra Finansów podmioty należało wyrejestrowywać na bieżąco⁶⁷, a zgodnie z Procedurą Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie⁶⁸.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że opóźnienia w zamknięciu obowiązków podatkowych oraz w wyrejestrowaniu ośmiu zmarłych przedsiębiorców (sześciu zmarłych w 2015 r. i dwóch w 2016 r.) wynikało z przeoczenia, a późne wyrejestrowanie dwóch przedsiębiorców zmarłych w 2015 r. spowodowane było istniejącym (do czasu „akcji zeznań” za kolejny rok) powiązaniem z egzekucją⁶⁹.

⁵⁸ Według stanu na dzień wypełniania ankiety.

⁵⁹ Zmarłego 29 kwietnia 2016 r.

⁶⁰ Informację o zgonie uzyskano 12 maja 2016 r., a zamknięcia obowiązku podatkowego dokonano 29 listopada 2017 r.

⁶¹ Zmarłych 25 października 2017 r. i 20 sierpnia 2017 r.

⁶² Informację o zgonie uzyskano 6 listopada 2017 r. i 23 sierpnia 2017 r., a zamknięcia obowiązków podatkowych dokonano odpowiednio 16 listopada 2017 r. i 3 października 2017 r.

⁶³ 19 czerwca 2017 r. wyrejestrowano dwóch przedsiębiorców zmarłych w 2015 r. (15 i 21 lutego), 20 czerwca 2017 r. wyrejestrowano przedsiębiorcę zmarłego 14 sierpnia 2015 r., 21 czerwca 2017 r. wyrejestrowano czterech przedsiębiorców zmarłych w 2015 r. (10 stycznia, 10 i 15 lutego, 5 lipca), 22 czerwca 2017 r. wyrejestrowano przedsiębiorcę zmarłego 31 sierpnia 2015 r. Pierwszą informację o ich zgonie uzyskano od ośmiu do 24 dni od zgonu.

⁶⁴ 29 kwietnia i 20 listopada. Pierwszą informację o ich zgonie uzyskano 12 maja 2016 r. i 13 grudnia 2016 r., tj. odpowiednio 13 i 23 dnia od zgonu.

⁶⁵ Dzień dokonania ustaleń – oględzin danych zamieszczonych w systemie POLTAX.

⁶⁶ Na podstawie analizy 16 wyrejestrowanych w 2017 r. przedsiębiorców, którzy zmarli w 2015 r. i 2016 r. ustalono, że ich wyrejestrowania dokonano w okresie od 19 do 28 czerwca 2017 r.

⁶⁷ Wytyczne dotyczą wszystkich 10 przedsiębiorców, w tym w zakresie dwóch zmarłych w 2016 r. do sierpnia 2017 r.

⁶⁸ W zakresie dwóch przedsiębiorców zmarłych w 2016 r.

⁶⁹ „Otwartą” egzekucją w powiązaniem z POLTAX systemie informatycznym.

W ocenie NIK, w przypadku obowiązków podatkowych dwóch zmarłych w 2015 r. przedsiębiorców nieuzasadnione było oczekiwanie na tzw. akcję zeznań za kolejny rok (2016 r.) w sytuacji, gdy postępowania egzekucyjne zakończono odpowiednio w czerwcu i lipcu 2016 r.

(dowód: akta kontroli str. 87-92, 94-152, 158-160)

2. W Urzędzie przyjęto i zaksięgowano wpłaty⁷⁰, które wpłynęły do Urzędu po śmierci czterech przedsiębiorców oraz przyjęto, wprowadzono i zatwierdzano w systemie POLTAX deklaracje podpisane po śmierci pięciu przedsiębiorców⁷¹ przez osoby nieuprawnione⁷², a w jednym przypadku również deklarację niepodpisaną.

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w powyższych sprawach nie wszczęto postępowań podatkowych, ponieważ:

- nie wiązało się to z ujawnieniem uszczupień podatkowych – wpływów podatkowych,
- kierowano się ekonomiką postępowania,
- wpłaty dotyczyły rozliczeń przedsiębiorstw za okresy sprzed śmierci podatników.

NIK dostrzega, że we wskazanych sytuacjach Urzędu działał na korzyść spadkobierców zmarłych przedsiębiorców i były to działania zmierzające do ograniczenia kosztów prowadzonych postępowań, niemniej jednak w ocenie NIK, przyjęcie i zatwierdzenie powyższych wpłat i deklaracji, zamiast wszczęcia postępowań zmierzających do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców i wydania takich decyzji było niezgodne z art. 100 § 1 i 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Zgodnie z art. 12 ust. 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników⁷³ w przypadku zgonu nadany NIP wygasa⁷⁴, a zgodnie z art. 12 ust. 1 tej ustawy NIP nadany takiemu podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego. Zatem po śmierci przedsiębiorcy nikt nie miał prawa posługiwać się jego numerem NIP, a ponadto wraz z jego śmiercią wygasły również pełnomocnictwa, których udzielił. Zatem deklaracje złożone po śmierci przedsiębiorców należało – w ocenie NIK – potraktować jako niezłożone przez osobę do tego uprawnioną. W przypadku wystąpienia po zmarłym przedsiębiorcy należności/nadpłat podatkowych oraz gdy nie złożono deklaracji lub gdy złożone deklaracje były nieprawidłowe, należało zastosować przepisy art. 100 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którymi organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji oraz przepisy art. 100 § 2 tej ustawy, zgodnie z którymi, jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, organ podatkowy jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a.

(dowód: akta kontroli str. 210-253)

⁷⁰ W łącznej kwocie 135,3 tys. zł.

⁷¹ Deklaracje VAT-7, PIT-28, PIT-4R.

⁷² W trzech przypadkach przez osoby posiadające pełnomocnictwo wydane za życia przedsiębiorcy, w jednym przypadku przez żonę zmarłego, a w trzech przypadkach przez osoby nieposiadające pełnomocnictwa wydanego nawet za życia przedsiębiorcy.

⁷³ Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2017 r. poz. 869, ze zm.).

⁷⁴ Z wyjątkiem przypadków wymienionych w art. 12 ust. 1 i 1a tej ustawy.

3. Do 15 marca 2018 r. w Urzędzie nie podjęto działań sprawdzających dotyczących wykazania w deklaracji SD-Z2 faktu otrzymania przez następcę prawnego od zmarłego przedsiębiorcy darowizn na podstawie dwóch umów, z których treści wynikało, że zostały zawarte po dacie śmierci tego przedsiębiorcy⁷⁵. Informacja dotycząca udzielonych darowizn wpłynęła do Urzędu na podstawie zgłoszenia SD-Z2 w dniu 10 listopada 2017 r. i została wprowadzona do systemu informatycznego CZM (czynności majątkowe).

Zastępca Naczelnika Urzędu wyjaśnił, że:

- systemy SSP oraz CZM, do których są wprowadzane deklaracje SD-Z2, nie sygnalizują operatorowi informacji o zgonie osoby, której dotyczą. Weryfikacja pod tym kątem następuje jedynie ręcznie,
- czynności analityczne/sprawdzające dotyczące badania prawidłowości składanych dokumentów dokonywane są sukcesywnie. W pierwszej kolejności obsługiwane są deklaracje SD-3, które powodują powstanie zobowiązania podatkowego, natomiast weryfikacja informacji SD-Z2 odbywa się w ramach prowadzonych czynności sprawdzających, z uwzględnieniem posiadanych zasobów kadrowych i czasowych. W obszarze badania prawidłowości zastosowania zwolnienia dotyczącego darowizny badane są głównie przesłanki takie jak: czy stronami były osoby spokrewnione – I grupa, czy informacja została złożona w terminie 6 miesięcy od daty czynności oraz czy darowizna została przekazana na rachunek bankowy obdarowanego.

W ocenie NIK zaniechanie czynności sprawdzających w powyższej sprawie świadczy o braku rzetelności w wyjaśnianiu wątpliwości dotyczących wykazania w deklaracji SD-Z2 przez następcę prawnego zmarłego przedsiębiorcy otrzymania dwóch darowizn po śmierci tego przedsiębiorcy, pomimo oznaczenia w systemie tej sprawy, jako „wymagającej przeprowadzenia czynności sprawdzających”⁷⁶.

(dowód: akta kontroli str. 8, 322-332)

4. W pięciu sprawach dotyczących orzeczenia o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, Naczelnik Urzędu wydawała dwie, a nawet trzy decyzje, zamiast jednej, co było niezgodne z art. 100 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, stanowiącym, że organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji.

Z wyjaśnień Zastępcy Naczelnika Urzędu wynika, że z uwagi na różne przepisy regulujące zasady powstawania zobowiązania w poszczególnych tytułach podatkowych, dla każdego tytułu wydaje się jedną decyzję i w każdej z nich orzeka się o odpowiedzialności wszystkich spadkobierców.

W ocenie NIK organ podatkowy w zakresie odpowiedzialności podatkowej spadkobierców orzekał wbrew dyspozycji art. 100 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

(dowód: akta kontroli str. 465-471)

Ocena cząstkowa

Najwyższa Izba Kontroli ocenia, że działania Urzędu po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy nie zawsze były prawidłowe. Decyzje o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców wydano bez zbędnej zwłoki, niemniej jednak orzekano w tym zakresie, wbrew wymogom art. 100 § 1 ustawy –

⁷⁵ Zgon 26 maja 2017 r., umowy darowizn z 29 maja 2017 r. oraz 1 czerwca 2017 r.

⁷⁶ Informacja ta została wprowadzona do systemu CZM w dniu 14 grudnia 2017 r.

Ordynacja podatkowa, w kilku decyzjach, zamiast w jednej. Wystąpiły przypadki zamykania z opóźnieniem obowiązków podatkowych zmarłych przedsiębiorców. Nie podejmowano działań w celu wyjaśnienia wpłat i deklaracji, w które wpłynęły do Urzędu po śmierci przedsiębiorcy, w tym w zakresie darowizn przekazanych na mocy umów zawartych po śmierci darczyńcy.

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

Opis stanu faktycznego

Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że w okresie objętym kontrolą Urząd w swojej pracy nie zidentyfikował trudności dla następców prawnych, związanych z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych. Nie stwierdzono, aby następcy prawni zmarłych przedsiębiorców spotkali się z problemami w związku z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych.

Problematyka związana z podejmowaniem przez spadkobierców działalności gospodarczej, po śmierci spadkodawcy (następcy prawnego), nie była również przedmiotem wytycznych kierowanych do Urzędu przez jednostki nadrzędne.

W Urzędzie nie zostały wydane wewnętrzne regulacje w tym zakresie ani nie prowadzono dla tego obszaru rejestru ryzyka wewnętrznego. Zagadnienia te nie były objęte kontrolami, ani nie kierowano pism w tym zakresie do organów wyższego stopnia.

Jak wynika z wyjaśnień Naczelnika Urzędu zagadnienia dotyczące sukcesji przedsiębiorstw nie leżały w obszarze zainteresowania Urzędu, jako organu podatkowego, a kwestie związane z odpowiedzialnością następców prawnych zostały wprost uregulowane w przepisach podatkowych, które Urząd stosował, zachowując przy tym zasady ekonomiki postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 475-477)

Zastępca Naczelnika 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 ze względu na skalę i rangę problemu Urząd nie widział takiej potrzeby. Urząd kierując się zasadą ekonomiki postępowania przetwarzał składane dokumenty w systemach informatycznych.

(dowód: akta kontroli str. 305-306)

Ocena cząstkowa

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. Wnioski

Wnioski pokontrolne

Przedstawiając powyższe oceny wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli⁷⁷, wnosi o podjęcie działań mających na celu:

- 1) podjęcie działań ograniczających zamykanie z opóźnieniem obowiązków podatkowych i wyrejestrowywanie zmarłych przedsiębiorców;
- 2) wyeliminowanie rozliczania obowiązków lub uprawnień zmarłych przedsiębiorców na podstawie dokumentów złożonych przez inne osoby za zmarłych przedsiębiorców – poza przypadkami przewidzianymi przez ustawodawcę;
- 3) podejmowanie działań sprawdzających w przypadkach wykazania przez następcę prawnego otrzymania darowizny po śmierci darczyńcy;
- 4) orzekanie o zakresie odpowiedzialności lub uprawnieniach poszczególnych spadkobierców w jednej decyzji, zgodnie z art. 100 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

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
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 uwagi 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.

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Gdańsku

Dyrektor

z up.

WICEDYREKTOR DELEGATURY
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
w Gdańsku

Teresa Sawicka
.....
Teresa Sawicka
Podpis

Kontrolerzy
Maria Mieszalska
specjalista kontroli państwowej

Mieszalska
.....
podpis

Joanna Szychalewska
starszy inspektor kontroli państwowej

Szychalewska
.....
podpis

⁷⁷ Dz. U. z 2017 r. poz. 524.