



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

LKI.410.015.04.2017
P/17/115

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI

Delegatura w Kielcach

al. Tysiąclecia Państwa Polskiego 4, 25-520 Kielce

T +48 41 249 91 00, F +48 41 249 91 05

lki@nik.gov.pl

I. Dane identyfikacyjne kontroli

<i>Numer i tytuł kontroli</i>	P/17/115 – Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw.
<i>Okres objęty kontrolą</i>	Lata 2015-2018 (do czasu zakończenia kontroli). Badaniami kontrolnymi zostały objęte również zdarzenia i dokumenty sprzed 1 stycznia 2015 r., gdy miały związek z przedmiotem kontroli.
<i>Jednostka przeprowadzająca kontrolę</i>	Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Kielcach.
<i>Kontroler</i>	1. Iwona Reznier, doradca ekonomiczny, upoważnienie do kontroli nr LKI/113/2017 z dnia 8 grudnia 2017 r. 2. Krzysztof Kopeć, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKI/22/2018 z 14 marca 2018 r. (dowód: akta kontroli str. 1-2, 326-327)
<i>Jednostka kontrolowana</i>	Urząd Skarbowy w Ostrowcu Świętokrzyskim, ul. Polna 11, 27-400 Ostrowiec Świętokrzyski (dalej: Urząd).
<i>Kierownik jednostki kontrolowanej</i>	Mirosław Sejdziński, Naczelnik Urzędu od 18 lutego 2017 r. (dalej: Naczelnik). Upřednio, w okresie objętym kontrolą, stanowisko Naczelnika zajmowała Małgorzata Spadło. (dowód: akta kontroli str. 3)

II. Ocena kontrolowanej działalności¹

Ocena ogólna	Sposób postępowania Urzędu w sytuacji śmierci przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEIDG² nie zawsze był zgodny z przepisami prawa. Nieprzestrzeganie wymogów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa³ motywowane było chęcią przyspieszenia i uproszczenia działań wobec spadkobierców zmarłych podatników i nie miało negatywnych skutków w wymiarze finansowym. Kierując się potrzebą uporządkowania spraw po zmarłych przedsiębiorcach, w Urzędzie przyjęto nieformalną zasadę akceptowania dokumentów podatkowych złożonych po śmierci podatników, ze świadomością, że działania takie nie są prawidłowe. Przyjmowano także wpłaty dokonywane na poczet zobowiązań zmarłych przedsiębiorców – mimo obowiązku, wynikającego z art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej, Urząd nie zawsze wszczynał postępowania podatkowe dotyczące zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców. W szczególności nie były one prowadzone w sytuacjach, kiedy zaległość po zmarłym została uregulowana po jego śmierci lub kwota przypadająca do zwrotu spadkobiercom była nieznaczna. Działanie takie motywowane było chęcią uproszczenia i przyspieszenia trybu porządkowania spraw po zmarłym, a przyjęty sposób postępowania był korzystny
---------------------	--

¹ 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.

² Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej – prowadzona w systemie teleinformatycznym przez ministra właściwego do spraw gospodarki ewidencja przedsiębiorców będących osobami fizycznymi.

³ Dz. U. z 2017 r. poz. 201, ze zm.

zarówno dla podatników, jak i Urzędu (mniejsze obciążenie pracowników, niższe koszty korespondencji urzędowej).

W okresie objętym kontrolą widoczne było znaczne skrócenie czasu, w jakim Urząd pozyskiwał informacje o śmierci podatnika. Po otrzymaniu takich informacji Urząd szybko (zazwyczaj w czasie do dwóch dni) dokonywał zamknięcia obowiązków podatkowych zmarłego przedsiębiorcy. W jednym z 60 zbadanych przypadków stwierdzono wynikającą z błędu pracownika zwłokę w zamknięciu obowiązków podatkowych. Kontrola ujawniła ponadto nieliczne przypadki nierzetelnego wprowadzania danych związanych ze śmiercią przedsiębiorcy do systemu POLTAX⁴. Urząd nie zidentyfikował barier w sukcesji firm zmarłych osób fizycznych, a w konsekwencji nie sygnalizował ich organowi nadziedzemu.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego

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

Opis stanu
faktycznego

Skala problemu w kontrolowanym Urzędzie

W latach 2015-2017 liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG, którzy zmarli w kontrolowanym okresie, wynosiła 65⁵ (w 2015 r. – 17, w 2016 r. – 21 i w 2017 r. – 27). Spośród nich 31 zatrudniało pracowników w liczbie od 1 do 11 (łącznie 55)⁶, przy czym 8 z 60 przedsiębiorców objętych badaniem szczegółowym zatrudniało więcej niż jednego pracownika⁷. Czynnymi podatnikami podatku VAT było 25 zmarłych przedsiębiorców.

(dowód: akta kontroli str. 8-77, 94-95)

Jeden z przedsiębiorców prowadził działalność, której sukcesja nie była możliwa z uwagi na związanie jej z osobistymi przymiotami przedsiębiorcy (praktyka lekarska). Niemal połowa przedsiębiorców (30 z 65) prowadziła sprzedaż jako przeważający rodzaj działalności gospodarczej, w tym 24 – sprzedaż detaliczną różnych produktów i wyrobów.

Jeden ze zmarłych przedsiębiorców był wspólnikiem spółki cywilnej; spółka ta nie zatrudniała pracowników⁸ i była czynnym podatnikiem podatku VAT.

Naczelnik wyjaśnił, że nie jest możliwe wskazanie we wszystkich przypadkach, czy do Urzędu wpłynęła informacja o zamiarze kontynuacji działalności zmarłego przedsiębiorcy lub oświadczenie o wstąpieniu do spółki następcy/ów prawnego/ych wspólnika, gdyż większość pism wpływających do Urzędu rejestrowana jest w systemie kancelaryjnym jako pisma o charakterze ogólnym, zaś Urząd nie prowadzi w tym zakresie dodatkowych ewidencji.

(dowód: akta kontroli str. 10-24, 82-87)

Urząd nie posiadał danych o liczbie podatników podatku dochodowego prowadzących działalność gospodarczą, zarejestrowanych w województwie świętokrzyskim. Ogólna liczba podatników podatku dochodowego, prowadzących działalność gospodarczą,

⁴ System informatyczny do ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach.

⁵ W okresie od 1 stycznia 2015 r. do 30 listopada 2017 r. zmarło 60 przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG i taką liczbę podatników objęto szczegółowymi badaniami.

⁶ Tzn. posiadali oni otwarty obowiązek podatkowy jako płatnik podatku dochodowego PIT PLATNIK. Spośród 60 przedsiębiorców objętych badaniami kontrolnymi, 13 ostatnią deklarację PIT-4R złożyło za rok przed okresem objętym kontrolą (od 2009 r. do 2014 r.).

⁷ Wg ostatniej złożonej deklaracji PIT-4R. Trzech przedsiębiorców zatrudniało po dwóch pracowników, jeden zatrudniał trzech, trzech zatrudniało czterech pracowników i jeden zatrudniał 11.

⁸ Spółka w 2014 r. zatrudniała na umowę zlecenia, po tym okresie brak deklaracji PIT-4R.

z terenu działania Urzędu wynosiła na koniec 2015 r. 6 655, w tym 549 osób to wspólnicy spółek cywilnych. Na koniec 2016 r. liczba podatników wyniosła 7 036 (w tym 526 wspólników spółek cywilnych), a na koniec 2017 r. – 7 020 (487 wspólników spółek cywilnych). Urząd nie był w stanie określić liczby podatników podatku dochodowego z terenu działania Urzędu, podlegających wpisowi do CEIDG. Jak wyjaśnił Naczelnik, Urząd nie posiada narzędzi umożliwiających podanie takich danych, a także nie prowadzi w powyższym zakresie własnych statystyk. Podatnikami podatku dochodowego są nie tylko podmioty wpisane do CEIDG, ale także np. podatnicy zarejestrowani na podstawie NIP-7 i wspólnicy osobowych spółek prawa handlowego, które podlegają wpisowi do Krajowego Rejestru Sądowego.

(dowód: akta kontroli str. 88-91)

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

W toku kontroli nie było możliwe pozyskanie danych o przedsiębiorcach prowadzących działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEIDG, pozostających we wspólności małżeńskiej, których małżonek/małżonka nie prowadził/a działalności gospodarczej i zmarł/a w okresie objętym kontrolą.

Jak wyjaśnił Naczelnik, Urząd dysponuje jedynie szczerkowymi danymi w zakresie informacji o małżeńskiej wspólności majątkowej, pochodzącymi z przesłanych do Urzędu aktów notarialnych i wpływających wniosków CEIDG. *Dane te są niepełne i nie odzwierciedlają faktycznego stanu rzeczy. Warto zauważyć, że dane wpisywane do wniosku CEIDG są inicjowane przez podatnika, a zatem to przedsiębiorca musi zawnioskować o aktualizację danych w tym zakresie. Także wiarygodne ustalenie danych małżonków przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG wydaje się nadmiernie utrudnione. Często są to bowiem osoby, które podają różne adresy zamieszkania, posługują się innymi nazwiskami i nie rozliczają się wspólnie.*

(dowód: akta kontroli str. 6-7)

Zamykanie obowiązków podatkowych

Urząd najczęściej pozyskiwał informacje o zgonach na podstawie raportów o datach zgonu, generowanych co tydzień w CRP KEP⁹ lub z CEIDG. Źródłem informacji o zgonie były też składane przez spadkobierców zgłoszenia o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (VAT-Z).

Badaniami kontrolnymi objęto dane dotyczące 60 przedsiębiorców. Po uzyskaniu informacji o zgonie Urząd zamykał obowiązki podatkowe osoby zmarłej i ją wyrejestrowywał, co uniemożliwia zaewidencjonowanie dalszych zeznań lub deklaracji podatkowych, przy czym w 39 przypadkach w systemie dokonano modyfikacji o różnym charakterze, np. ponownie otworzono i zamknięto obowiązki podatkowe, uzupełniono (zmodyfikowano) pole „Uwagi”.

W 15 spośród 60 zbadanych przypadków występowały rozbieżności w datach zamykania poszczególnych obowiązków podatkowych, czyli nie wszystkie obowiązki danego podatnika (np. PIT PODATNIK, PIT PŁATNIK, VAT) zostały zamknięte w tym samym czasie. Różnice wynikały z zamykania obowiązków na podstawie różnych dokumentów sporządzonych w odmiennym czasie (np. PIT PODATNIK i PIT

⁹ Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników.

PŁATNIK na podstawie CEIDG¹⁰ lub raportu o datach zgonu, VAT na podstawie VAT-Z).

(dowód: akta kontroli str. 98-108)

Katarzyna Mikulska, kierownik Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników wyjaśniła: *Rozbieżności w datach modyfikacji na poszczególnych obowiązkach podatkowych spowodowane mogą być koniecznością prowadzenia dodatkowych czynności wyjaśniających, jak też różnymi datami wpływu dokumentów, na podstawie których dokonano zamknięcia obowiązków podatkowych. Wartym podkreślenia jest fakt, iż rubryka „data modyfikacji” przyjęta jako data zamknięcia obowiązku podatkowego odnosi się do całej tablicy „Obowiązki podatkowe”. A zatem różnica w datach modyfikacji poszczególnych obowiązków podatkowych może być także spowodowana aktualizacją pola „Uwagi” przy danym obowiązkowi. Taka aktualizacja pola „Uwagi” nie wiąże się z aktualizacją pola „Data końca” i „Powód końca” obowiązku podatkowego. Zatem obowiązki zamykane są w tym samym czasie, a jedynie dokonywana aktualizacja pola „Uwagi” przy konkretnym obowiązkowi podatkowym.*

Dwa przypadki różnic w datach modyfikacji obowiązków podatkowych związane były z omyłkami pracowników, co opisano szerzej w sekcji *Ustalono nieprawidłowości*.

(dowód: akta kontroli str. 101-106)

Okres, jaki upłynął od daty śmierci do daty zamknięcia obowiązków podatkowych wynosił do 696 dni, średnio 30 dni. W terminie do 7 dni od daty śmierci podatnika zamknięto obowiązki podatkowe 44% przedsiębiorców, w czasie od 8 do 14 dni – 36% przedsiębiorców, od 15 do 60 dni – 12% przedsiębiorców, a powyżej 60 dni – 8% przedsiębiorców (pięć przypadków wynoszących odpowiednio 62, 72, 74, 483 i 696 dni).

(dowód: akta kontroli str. 98-108)

Kierownik Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników wyjaśniła m.in.: *Procedury postępowania w sprawie prowadzenia rejestru podatników i płatników (...) zalecają sporządzanie przedmiotowego raportu [o datach zgonu – przyp. kontrolerów] przynajmniej raz w miesiącu. Tutejszy urząd dokłada wszelkich starań, aby taki raport sporządzać raz w tygodniu.*

Odnosząc się do przypadków najdłuższego czasu między datą zgonu przedsiębiorcy i datą zamknięcia obowiązków podatkowych, wynoszącego 483 i 696 dni, wyjaśniła ona, że *Urząd pozyskał informację o śmierci podatnika z CEIDG. Najprawdopodobniej są to daty znalezienia zwłok. Podmioty te nie znalazły się na raportach o dacie zgonu generowanych z CRP KEP. Do dnia dzisiejszego brak uwidocznionej daty zgonu w danych z rejestru PESEL dostępnych w CRP KEP.*

(dowód: akta kontroli str. 101)

Czas, jaki upływał od daty śmierci podatnika do czasu pozyskania przez Urząd informacji o tym fakcie wynosił od 1 do 691 dni, średnio 31 dni (średnia nieuwzględniająca dwóch najdłuższych okresów, tj. 691 i 476 dni¹¹, wynosiła 12 dni). W czasie do 7 dni Urząd pozyskał dane o śmierci 45% podatników objętych badaniem, w czasie od 8 do 14 dni – 33%, od 15 do 60 dni – 15%, a w czasie równym lub dłuższym niż 70 dni – w 7% przypadków (70, 72, 476 i 691 dni).

¹⁰ Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej, tj. prowadzona w systemie teleinformatycznym przez ministra właściwego do spraw gospodarki ewidencja przedsiębiorców będących osobami fizycznymi.

¹¹ Przypadki opisane wcześniej w odniesieniu do najdłuższego czasu między datą zgonu przedsiębiorcy a datą zamknięcia obowiązków podatkowych.

Urząd znacznie szybciej pozyskiwał informacje o śmierci podatnika w sytuacji, kiedy ich źródłem była CEIDG, a nie raporty o datach zgonu¹². W okresie objętym kontrolą widoczne było znaczne skrócenie czasu, w jakim Urząd dowiadywał się o śmierci podatnika – średni czas dla zgonów w 2015 r. wyniósł 89 dni (bez dwóch najdłuższych czasów – 27 dni), dla zgonów w 2016 r. – 8 dni, a dla zgonów w 2017 r. – 5 dni. W latach 2015-2016 raporty o datach zgonu były dominującym źródłem informacji o śmierci podatników, natomiast w 2017 r. zdecydowanie częściej była nim CEIDG¹³.

Czas, jaki upłynął od daty pozyskania przez Urząd informacji o śmierci przedsiębiorcy do daty zamknięcia obowiązków podatkowych wynosił najczęściej do dwóch dni (78% przypadków), przy czym tego samego dnia, kiedy pozyskano informację o śmierci, zamknięto obowiązki 45% podatników. Najdłuższy czas, jaki upłynął od pozyskania informacji o śmierci do zamknięcia obowiązków wyniósł (w jednym przypadku) 43 dni, zamknięcia obowiązków pozostałych podatników dokonano w czasie do ośmiu dni po uzyskaniu informacji o ich śmierci.

(dowód: akta kontroli str. 98-108)

Na temat zamknięcia obowiązków podatkowych 43 dni po dacie pozyskania przez Urząd informacji o śmierci podatnika Naczelnik wyjaśnił, że *informację o dacie zgonu uzyskano na podstawie CEIDG-1 z dnia 19.06.2017 r. W dniu 20.06.2017 r. na tej podstawie zamknięto obowiązek VAT (...) Data modyfikacji obowiązków PIT PODATNIK i PIT PŁATNIK z dnia 28.09.2017 r. wynika z przeoczenia zamknięcia tych obowiązków przez pracownika (...). Po ujawnieniu błędu obowiązki zostały niezwłocznie zamknięte.*

(dowód: akta kontroli str. 109-110)

W czterech przypadkach (7% badanych) obowiązki podatkowe zamknięto jeszcze przed formalnym pozyskaniem informacji o zgonie podatnika.

Naczelnik wyjaśnił, że dla tych podatników *dokonano zamknięcia obowiązków VAT na podstawie dokumentów VAT-Z złożonych przez następców prawnych po zgonie podatnika. Na tej podstawie pracownik dokonał jedynie zamknięcia obowiązków VAT dla tych podatników, natomiast zamknięcia innych obowiązków podatkowych oraz pozostałych danych dotyczących działalności gospodarczej w CRP-KEP dokonał inny pracownik po wykonaniu raportu o datach zgonu z CRP-KEP.*

(dowód: akta kontroli str.104-110)

Na podstawie badania stwierdzono przypadek nieprawidłowego wprowadzenia daty zgonu do systemu POLTAX. Kierownik Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników wyjaśniła: *(...) data zgonu podatnika to 01.01.2015 r. Obowiązek został zamknięty z datą 04.01.2015 r. Jest to błąd pracownika. Uchybienie to nie miało jednak wpływu na zarejestrowanie w systemie deklaracji bądź innych dokumentów po dacie zgonu podatnika.*

(dowód: akta kontroli str.104-110)

W toku kontroli stwierdzono przypadek daty modyfikacji obowiązku podatkowego późniejszej, niż data wyrejestrowania. Kierownik Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników wyjaśniła: *data wyrejestrowania podmiotu to*

¹² Średni czas od daty śmierci do poinformowania Urzędu dla informacji pozyskiwanych na podstawie raportu o datach zgonu wynosił 16 dni, a dla CEIDG (z wyłączeniem dwóch maksymalnych czasów) – 5 dni.

¹³ W latach 2015-2016 raport o datach zgonu był źródłem informacji w 26 przypadkach, a CEIDG w czterech, natomiast w 2017 r. raport o datach zgonu stanowił podstawę zamykania obowiązków podatkowych w 5 przypadkach, a CEIDG – w 14. Pozostałe sytuacje dotyczyły zgłoszeń VAT-Z lub innych sytuacji (np. kilka równoległych źródeł informacji, informacja z innego urzędu skarbowego).

28.04.2017 a data modyfikacji na tablicy „Obowiązki podatkowe” to 05.05.2017. Rozbieżność wynika z aktualizacji pola „Uwagi”, a nie aktualizacji daty zamknięcia obowiązku podatkowego.

(dowód: akta kontroli str. 98-100,103)

W spółce cywilnej objętej badaniami kontrolnymi śmierć przedsiębiorcy nie spowodowała likwidacji spółki, gdyż następca prawny, zgodnie z umową spółki, wszedł w prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy¹⁴.

(dowód: akta kontroli str. 82-87)

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

Urząd przyjął 36 deklaracji lub informacji podatkowych (głównie PIT-4R¹⁵, PIT-11) dotyczących 11 z 60 objętych badaniami przedsiębiorców, złożonych w czasie od 7 do 363 dni po dacie śmierci podatnika. W formie elektronicznej złożono 21 spośród 36 dokumentów. Wszystkie, zarówno w wersji papierowej, jak i elektronicznej, zostały zarejestrowane (zaakceptowane) w Urzędzie.

(dowód: akta kontroli str. 111-143, 151)

Wyjaśniając, czy funkcjonujące w Urzędzie narzędzia (programy komputerowe, aplikacje) pozwalają na zidentyfikowanie takich, jak wyżej wymienione sytuacji, tzn. czy występują powiadomienia (alerty) ostrzegające, iż deklaracja/zeznanie dotyczy zmarłego podatnika oraz czy możliwe jest „zignorowanie” w systemie takich ostrzeżeń, czy też wymagane jest wykonanie dodatkowych działań (np. ponowne otwarcie obowiązku podatkowego, dodatkowe potwierdzenie wykonania operacji), Kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej Ryszard Kolasa podał: *Istniejące w urzędzie systemy informatyczne sygnalizują fakt wyrejestrowania podmiotu. Szczegółowa analiza danych rejestracyjnych pozwala stwierdzić, co jest powodem wyrejestrowania. Wprowadzenie danych na wyrejestrowanym podmiocie możliwe jest po ponownym odrejestrowaniu w systemie POLTAX i ewentualnym otwarciu obowiązku podatkowego (w zależności od tego, jakiego okresu dotyczy złożona informacja).*

(dowód: akta kontroli str. 144-147)

Deklaracje i informacje złożone w formie papierowej były opatrzone podpisem złożonym za zmarłego podatnika (trzy dokumenty), podpisane przez spadkobierców zmarłych, z bezpośrednim wskazaniem, że to oni je podpisują, np. imię, nazwisko i adnotacja „żona zmarłego” (dziewięć) albo podpisane przez pracowników biur rachunkowych lub kancelarii podatkowych, którzy prowadzili dokumentację podatnika za jego życia (trzy dokumenty).

Deklaracje i informacje złożone w formie elektronicznej wysłane zostały z elektronicznym podpisem podatnika¹⁶ (osiem dokumentów) lub pracownika biura rachunkowego (13 dokumentów).

(dowód: akta kontroli str. 111-143, 151)

Pracownicy biur rachunkowych i kancelarii podatkowych, którzy złożyli deklaracje lub zeznania po śmierci podatników m.in. wyjaśniali, że powodem takiego działania, mimo

¹⁴ Dane przekazane przez IAS zawierały informacje o dwóch spółkach cywilnych, w których jeden z dwóch wspólników zmarł w okresie objętym kontrolą, przy czym weryfikacja danych pozwoliła na ustalenie, że jedna z nich jeszcze przed śmiercią wspólnika uległa przekształceniu w spółkę jawną.

¹⁵ Roczna deklaracja o pobranych przez płatnika, tj. przedsiębiorcę zaliczkach na podatek dochodowy od zatrudnianych pracowników.

¹⁶ Dokumenty wysyłane przez system e-deklaracje są podpisywane w większości „podpisem zastępczym”, czyli kwotą przychodu wynikającą z zeznania podatkowego za poprzedni rok. Osoba znająca tę kwotę może wysłać deklarację tak, jakby wysłał ją podatnik, a w urzędzie skarbowym w systemie będzie widoczna informacja, że osobą wysyłającą jest zmarły podatnik (nie ma możliwości weryfikacji faktycznego nadawcy).

świadomości jego nieprawidłowości, była chęć pomocy spadkobiercom zmarłych oraz pracownikom ich firm:

- *Chciałam ułatwić sytuację i tym pracownikom, i wdowie po zmarłym. Miałam świadomość, że jest to działanie niewłaściwe, ale nie widziałam innego wyjścia z tej sytuacji. Pracownicy nie mieli dokumentów do rozliczenia, a urząd skarbowy nie przyjąłby niepodpisanego dokumentu. [M.Z.]*
- *(...) deklarację roczną PIT-4R za [I.C.] złożyłam po jej śmierci w dobrej wierze, chcąc poprawnie zakończyć działalność. (...) Deklarację PIT-4R wysłałam za pomocą certyfikatu kwalifikowanego. Wydrukowałam potwierdzenie UPO ze statusem 200, co oznacza, iż pełnomocnictwo nie wygasło. Status 404 oznacza brak aktualnego pełnomocnictwa. [R.S.]*
- *Oświadczam, że PIT-11 oraz PIT-4R złożony dnia 31 stycznia za rok 2016 za zmarłą [B.L.] po wygaśnięciu pełnomocnictwa, które wraz z chwilą śmierci podatnika straciło swoją ważność zostały wysłane na prośbę dzieci podatnika przez wzgląd na pracowników, zatrudnionych w przedsiębiorstwie podatkniczk. (...) Z informacji uzyskanych przez dzieci podatnika wynikało, że pozostali pracownicy, którzy również znaleźli się w niecodziennej sytuacji, domagali się PIT-11 za rok 2016 w celu obowiązkowego rozliczenia, dlatego otrzymali deklaracje, które zawierały dane za okres od 1 stycznia 2016 r. do (...) śmierci podatkniczki. (...) Nadmieniam, że fakt wysłania ww. deklaracji do Urzędu Skarbowego w Ostrowcu Św. nie był zamierzeniem mającym na celu działanie na szkodę Urzędu Skarbowego i budżetu państwa. Dane, zawarte w deklaracjach opiewały okres prowadzenia działalności przez Panią (...), a więc okres sprzed jej śmierci. Ze względu na tragedię, jaka dotknęła rodzinę podatkniczki, postanowiłam pomóc osieroconym dzieciom dopełnić formalności spadkobierców poprzez wysłanie deklaracji za pomocą klucza i certyfikatu kwalifikowanego. [E.F.]*
- *(...) Wysłana deklaracja zakresem obejmowała okres aktywności firmy Pana [M.P.] – okres do dnia śmierci. Deklaracja została wysłana elektronicznie mimo, iż wygasło udzielone mi pełnomocnictwo, na ówczesny czas nie widziałem innego rozwiązania, a z posiadanej wiedzy wiem, iż niezłożenie deklaracji jest obciążone karą grzywny. [S.S.]*

W jednym przypadku wysłanie deklaracji VAT-7 za podatnika wynikało z niewiedzy pracownika biura podatkowego o śmierci przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 152-161)

Dwóch pracowników biur rachunkowych wskazało problemy i trudności związane z dziedziczeniem przedsiębiorstw (w formie działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne) lub rozliczaniem podatkowym takich podmiotów po śmierci przedsiębiorców, a także dostrzegło potrzebę odmiennego uregulowania tych kwestii:

- *[takie sytuacje] zawsze rodzą problemy z rozliczeniami po zmarłych przedsiębiorcach. Trzeba pomóc ludziom, którzy są w rozpacz po śmierci bliskiego, a nie ma dobrej drogi do dokonania tych rozliczeń. Przydatna byłaby zmiana przepisów w tym zakresie, np. pełnomocnictwo dla biur rachunkowych wygasłoby dopiero po dokończeniu wszelkich rozliczeń. [M.Z.]*
- *Z moich obserwacji i doświadczenia wynika, że trudności związane z dziedziczeniem przedsiębiorstw i formalności związanych z przedsiębiorstwem po śmierci podatnika związane są głównie z rozliczeniem pracowników i koniecznością sporządzenia odpowiednich dokumentów. Zgodnie z art. 101 par. 2 K.C. zawarte pełnomocnictwa i upoważnienia wygasają w momencie śmierci. Z drugiej jednak strony zgodnie z art. 935 K.C. prawa i obowiązki majątkowe*

zmarłego przechodzą z chwilą śmierci na spadkobierców, zatem oni powinni wystawić świadectwa pracy i inne dokumenty w tym PIT-11. Uważam, że na wniosek spadkobierców, firma zajmująca się dokumentacją podatnika przed śmiercią i posiadająca dokumenty źródłowe powinna pomóc w dopełnieniu wszelkich formalności związanych z deklaracjami podatkowymi przedsiębiorcy. [E.F.]

(dowód: akta kontroli str. 152-153, 157-159)

Wyjaśniając, dlaczego przyjęto oraz zaewidencjonowano dokumenty złożone po śmierci podatników Ryszard Kolasa, kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej wyjaśnił, że przyjmując dokumenty dwóch podatników Urząd nie posiadał informacji o ich śmierci. W pozostałych przypadkach dokumentów w formie papierowej informacje były podpisane, a podpis nie budził wątpliwości. (...) W przypadku dokumentów złożonych [drogą elektroniczną] weryfikacja następuje po odpowiednich kodach formularzy, a nie po numerach NIP podmiotów. Nie weryfikowano [nadawców] i powodów ich wysyłania.

(dowód: akta kontroli str. 144-147)

Wyjaśniając, jaki sposób postępowania przyjęto w Urzędzie w wyżej wymienionych sprawach (przyjmowaniu deklaracji i zeznań podatkowych po śmierci zmarłego przedsiębiorcy) oraz czy przyjęty sposób postępowania był uzgadniany z kierownictwem Urzędu, innymi urzędami skarbowymi lub organami wyższego szczebla, np. Izłą Administracji Skarbowej (także w sposób niesformalizowany, np. w trakcie narad szkoleniowych), kierownik Działu Obsługi Bezpośredniej podał: *W związku z brakiem regulacji prawnych dotyczących składania informacji o wypłaconych pracownikom dochodach oraz pobranych zaliczkach po śmierci płatnika, wobec wpływających informacji, składanych przez małżonków zmarłych przedsiębiorców oraz pełnomocników (biura rachunkowe prowadzące dokumentację podatkową płatnika), należało rozstrzygnąć sposób postępowania z tymi dokumentami. Postanowiono te dokumenty rejestrować w systemie POLTAX mimo ich „ułomności” celem odnotowania faktu złożenia takich informacji. Brak jest innego systemu operacyjnego pozwalającego rejestrować takie informacje. Taki sposób postępowania:*

- *pozwala zweryfikować prawidłowość rozliczenia się podatnika (pracownika) z osiągniętych dochodów oraz pobranych składek na ubezpieczenie społeczne oraz zaliczek na podatek,*
- *pozwala zweryfikować wpłacone w trakcie roku podatkowego zaliczki przez płatnika,*
- *pozwala na ustalenie dochodu podatnika dla celów pomocy społecznej (brak informacji wystawianej pracownikowi uniemożliwia mu rozliczenie się z uzyskanych dochodów oraz pobranych podatków, co może powodować uzyskiwanie przez pracownika nienależnych świadczeń z opieki społecznej).*

Nie możemy członkom rodzin zmarłego płatnika, ani pełnomocnikom zabronić składania takich informacji. Skoro osoby te składają takie informacje, należy je wykorzystać do weryfikacji rozliczeń podatkowych, mimo że nie stanowią dowodu. Takie informacje, mimo ich „ułomności”, pozwalają pracownikom na dokonanie rzetelnych rozliczeń podatkowych, a ponieważ nie rodzą skutków podatkowych, dla uporządkowania są przez urząd wprowadzane do systemu POLTAX. Nie jestem w stanie teraz zdecydowanie stwierdzić kto i kiedy podjął taką decyzję i z kim była ona konsultowana. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych funkcjonuje od

1992 roku i taki tok postępowania najprawdopodobniej był podjęty w tamtych latach i jest kontynuowany do dzisiaj.

(dowód: akta kontroli str. 144-147)

Za 10 z 60 objętych badaniami kontrolnymi zmarłych przedsiębiorców dokonano 23 wpłat już po ich śmierci. W Urzędzie przedmiotowe wpłaty na łączną kwotę 11 tys. zł zostały przyjęte i zaksięgowane. Wpłat dokonano w czasie od 5 do 380 dni po śmierci podatnika (wpłata po maksymalnym czasie dotyczyła zobowiązań spadkobiercy z tytułu zaległości podatkowych zmarłego przedsiębiorcy).

(dowód: akta kontroli str. 162-164, 235-236)

Wyjaśniając, dlaczego przyjęto i zaksięgowano wpłaty, o których mowa, Krystyna Jaśkiewicz, kierownik Działu Rachunkowości wyjaśniła m.in., że:

- siedem wpłat na poczet zobowiązań pięciu przedsiębiorców zostało zaksięgowanych przed zamknięciem obowiązków podatkowych zmarłego, w ten sam dzień lub dzień po ich zamknięciu, a migracja informacji z POLTAX do POLTAX2B¹⁷ dokonywana jest po zakończeniu dnia, w związku z czym Dział Rachunkowości nie miał informacji o zgonie;
- osiem wpłat dotyczących czterech podatników zostało zaksięgowanych po zamknięciu obowiązków podatkowych, przy czym dotyczyły one okresów sprzed śmierci podatnika i mogły być zlecone wcześniej przez podatnika jako tzw. przelew przyszły;
- trzy wpłaty zostały dokonane przez spadkobierców zmarłego podatnika i przeksięgowane z ich kart kontowych na kartę kontową zmarłego podatnika na podstawie zaksięgowanej decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności;
- w przypadku jednego ze zmarłych przedsiębiorców jedna wpłata w imieniu zmarłego podatnika, brak danych przez kogo, a druga wpłata dotyczyła zobowiązań powstałych przed śmiercią podatnika, tj. PIT-4R/2016 – podatek dochodowy od pracowników za m-ce: 02,09/2016 w wyniku deklaracji PIT-4R/2016 z dnia 31-01-2017 złożonej elektronicznie, na podstawie której przypisano według rejestru wymiarowego dnia 06-04-2017 dokumentami wewnętrznymi ZOB-D zaległości za ww. m-ce;
- w przypadku innego podatnika dwie wpłaty zostały dokonane przez dwoje jego spadkobierców. W tej sprawie w związku brakiem możliwości wyegzekwowania należnego podatku sporządzony był wniosek z Referatu Spraw Wierzycielskich o przeprowadzenie postępowania w sprawie przeniesienia odpowiedzialności na spadkobierców. Postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego w przedmiocie przeniesienia odpowiedzialności podatkowej zostało wydane 7 grudnia 2017 r., do zakończenia kontroli nie została wydana decyzja podatkowa w tej sprawie.

(dowód: akta kontroli str. 173-177, 235-236)

Na podstawie oględzin systemu POLTAX ustalono, że w jednym z badanych przypadków spadkobiercom przedsiębiorcy zwrócono kwotę wynikającą z nadpłaty VAT, bez wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, co szerzej opisano w sekcji *Ustalone nieprawidłowości*.

(dowód: akta kontroli str. 162-167)

¹⁷ Podsystem systemu POLTAX do obsługi księgowości podatkowej w urzędzie skarbowym.

Wyjaśniając, czy funkcjonujące w Urzędzie narzędzia (programy komputerowe, aplikacje) pozwalają na zidentyfikowanie takich, jak wyżej wymienione sytuacje, tzn. czy występują powiadomienia (alerty) ostrzegające, iż wpłata dotyczy zmarłego podatnika oraz czy możliwe jest „zignorowanie” w systemie takich ostrzeżeń, czy też wymagane jest wykonanie dodatkowych działań (np. ponowne utworzenie obowiązku podatkowego, dodatkowe potwierdzenie wykonania operacji, inne) kierownik Działu Rachunkowości podała: *Komórka rachunkowości pracuje na aplikacji POLTAX-2B. Wszystkie dane rejestracyjne oraz dotyczące obowiązków podatkowych dokonywane są w systemie POLTAX i migrowane przez informatyków do POLTAX-2B. Dopiero po tym czasie widoczna jest na karcie kontowej informacja o dacie zgonu i braku obowiązku podatkowego, ale mimo takiego powiadomienia istnieje możliwość dokonywania operacji księgowych i zapisów na karcie kontowej zmarłego podatnika. Zablokowanie operacji na karcie podatnika po dacie zgonu utrudniałoby dalsze postępowanie podatkowe. W przypadku kiedy brak jest zaległości i nadpłat na karcie kontowej zmarłego podatnika – karta jest zamykana, ale w przypadku wystąpienia zaległości bądź wpłat będzie wszczęte postępowanie podatkowe z udziałem spadkobierców w wyniku czego dokonane będą operacje księgowe na karcie kontowej zmarłego i przeniesione zobowiązania na spadkobierców. Dlatego nie jest możliwe całkowite zignorowanie powiadomień o zgonie, ponieważ są sytuacje gdzie toczą się postępowania i z góry wiemy, że bez ponownego otwierania obowiązku podatkowego będą dokonane zapisy na karcie kontowej zmarłego, na podstawie rejestrów wymiarowych.*

(dowód: akta kontroli str. 173-177, 235-236)

Wyjaśniając, jaki sposób postępowania przyjęto w Urzędzie przy przyjmowaniu wpłat dokonywanych po śmierci zmarłego przedsiębiorcy oraz czy był on uzgadniany z kierownictwem Urzędu, innymi urzędami skarbowymi lub organami wyższego szczebla, np. Izbą Administracji Skarbowej (także w sposób niesformalizowany), kierownik Działu Rachunkowości podała: *W wyżej wymienionych przypadkach dotyczących przyjmowania wpłat dokonanych po śmierci zmarłego przedsiębiorcy każdą sprawę rozpatrywano indywidualnie i uzgadniano z kierownictwem Urzędu. Często przed właściwym zaksięgowaniem wpłaty pracownicy działu rachunkowości zwracali się o dodatkowe informacje do pracowników komórek organizacyjnych Urzędu w ramach współpracy. Niejednokrotnie różne osoby z kręgu potencjalnych spadkobierców znając sytuację spadkodawcy dokonywały wpłaty oznaczając jako wpłacającego osobę zmarłą. Ponieważ na dowodach wpłat w wyciągach bankowych widniały dane identyfikacyjne zmarłego, a zapłata pokrywała istniejącą zaległość, to po szczegółowej analizie – często niesformalizowanej przyjmowano, że zobowiązanie wygasło.*

Obowiązujące przepisy prawne nakazywały wszczęcie w tym zakresie stosownych procedur. Chcąc oszczędzić potencjalnym spadkobiercom ewentualnych przeżyć związanych z postępowaniem podatkowym – bo to jednak dla wielu osób kontakt z urzędem i kolejny stres, przyjęto zasadę, że jeśli zaległość po zmarłym została uregulowana nie uruchamiano całej procedury. Ponadto należy wspomnieć, że wszczęcie postępowania podatkowego wiązałoby się z kosztami korespondencji między stronami postępowania, zaangażowaniem pracowników do poszukiwania ewentualnych spadkobierców i prowadzenia postępowania spadkowego. Przyjęte takie rozwiązania w uzgodnieniu z kierownictwem Urzędu pozwoliły na zaoszczędzenie środków budżetowych i pokazało, że Urząd może być przyjazny dla podatnika nawet w trudnych sytuacjach losowych.

(dowód: akta kontroli str. 171-177)

Działania Urzędu w stosunku do działalności gospodarczej następcy prawnego zmarłego przedsiębiorcy

Na podstawie danych dostępnych w Urzędzie oraz analizy rozpoczętej przez następców prawnych działalności gospodarczej (dane CEIDG, zawartość firmowych stron internetowych) ustalono, że działalność gospodarczą o tym samym lub podobnym charakterze, co prowadzona przez zmarłego przedsiębiorcę, podjęli następcy prawni pięciu przedsiębiorców¹⁸. Osoby te nie składały w Urzędzie informacji o zamiarze kontynuowania działalności.

Pomiędzy śmiercią przedsiębiorcy a datą rozpoczęcia działalności na własny rachunek przez spadkobiercę miało od jednego do 232 dni¹⁹. Najdłuższy okres dotyczył sytuacji, w której działalność gospodarczą w tym samym przedmiocie podjął kolejny ze spadkobierców (pierwszy rozpoczął ją 20 dni po śmierci spadkodawcy).

(dowód: akta kontroli str. 328-330)

Urząd nie podejmował działań w zakresie działalności gospodarczej następcy prawnego zmarłego przedsiębiorcy i nie weryfikował możliwości i źródła finansowania nowo otwartej działalności gospodarczej przed dokonaniem działu spadku.

Jak wyjaśnił Naczelnik, w momencie zgonu podatnika Urząd nie ma wiedzy co do następców prawnych, do czasu aż zgłoszą się ewentualni spadkobiercy z postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku. Jeżeli z kręgu ewentualnych spadkobierców ktoś rozpocznie działalność gospodarczą w oparciu o wpis do CEIDG, Urząd nie weryfikuje źródeł jej finansowania, tak jak każdej innej rozpoczętej działalności.

(dowód: akta kontroli str. 331)

Od dnia śmierci do dnia prawomocnego postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku miało od 38 do 235 dni (średnio 135 dni). Informacja o stwierdzeniu nabycia spadku wpływała do Urzędu w czasie od 46 do 285 dni od daty śmierci przedsiębiorcy (średnio 152 dni). W Urzędzie nie było pełnych danych dotyczących tego, czy masa spadkowa była objęta wspólnością małżeńską. W objętych badaniem sprawach wśród spadkobierców nie było małoletnich dzieci.

(dowód: akta kontroli str. 328-330)

Do zgłoszeń SD-Z2 lub zeznań SD-3 składanych przez przedsiębiorców nie załączano wykazu składników majątkowych na dzień zaprzestania działalności w związku ze śmiercią przedsiębiorcy.

(dowód: akta kontroli str. 334-402)

Jeden z następców prawnych zmarłej podatniczki na 6 miesięcy przed i 6 miesięcy po śmierci przedsiębiorcy dwukrotnie zgłosił nabycie rzeczy (samochodów osobowych) od przedsiębiorcy w drodze darowizny (dzień oraz 26 dni przed jej śmiercią).

(dowód: akta kontroli str. 334-347)

Jeden z ośmiu spadkobierców kontynuujących działalność rozpoczął ją 18 dni po uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, natomiast pozostali rozpoczęli działalność przed uprawomocnieniem się postanowienia o nabyciu spadku lub przed sporządzeniem notarialnego poświadczenia dziedziczenia. Urząd nie prowadził w stosunku do spadkobierców działań polegających na kontroli, czynnościach sprawdzających czy weryfikacji.

(dowód: akta kontroli str. 328-331)

¹⁸ W jednym przypadku działalność kontynuowało (odrębnie) dwoje spadkobierców zmarłego przedsiębiorcy.

¹⁹ Poszczególne wartości to: 8, 20, 10, 1, 20 i 232 dni (średnio 48).

Następcy prawny nie składali w Urzędzie wykazów składników majątkowych na dzień zakończenia działalności zmarłego przedsiębiorcy ani spisów z natury na dzień zaprzestania czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Naczelnik wyjaśnił, że *z momentem śmierci ustaje byt prawny podatnika, więc zgodnie z art. 14 ust. 1 i 3 ustawy o VAT następca prawny nie jest zobowiązany do sporządzenia remanentu likwidacyjnego i odprowadzenia z tego tytułu podatku należnego.*

(dowód: akta kontroli str. 332, 415-419)

Urząd nie weryfikował sposobu rozwiązania przez spadkobiercę kontynuującego działalność zmarłego przedsiębiorcy kwestii działalności koncesjonowanej, regulowanej, wymagającej zezwolenia ani sprzedaży prowadzonej z wykorzystaniem kasy rejestrującej.

Naczelnik wyjaśnił, że *przepisy dotyczące kas rejestrujących odwołują się wyłącznie do obowiązków podatnika, a w przypadku śmierci podatnika, ustaje byt prawny podmiotu prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą. Przepisy prawa podatkowego nie przewidują więc, aby obowiązki związane z zakończeniem pracy kasy w trybie fiskalnym spoczywały na następcy prawnym zmarłego podatnika. Nie dokonywano więc weryfikacji tych obowiązków.*

(dowód: akta kontroli str. 322)

Do Urzędu nie wpłynęły informacje, by wystawiane były korekty wystawionych przez firmę zmarłego przedsiębiorcy faktur VAT, stanowiących podstawę odliczenia podatku VAT naliczonego przez jego kontrahentów i nie podejmowano w tym zakresie żadnych działań.

Naczelnik wyjaśnił: *Ponieważ z momentem zgonu ustał byt prawny podatnika, nie ma więc możliwości skorygowania faktur VAT.*

(dowód: akta kontroli str. 322, 415-419)

U spadkobierców, którzy kontynuowali działalność gospodarczą zmarłych przedsiębiorców w deklaracjach VAT-7 nie wystąpiło przeniesienie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym z przedmiotowych deklaracji spadkodawców.

(dowód: akta kontroli str. 323, 415-419)

W sprawie odprowadzania przez następców prawnych kontynuujących działalność 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, Naczelnik wyjaśnił: *do urzędu nie wpłynęły informacje o przejęciu obowiązków z art. 23(1) kodeksu pracy przez spadkobierców w stosunku do pracowników. Przyjęto więc, że umowy wygasły z chwilą zgonu pracodawcy. Za okres, za który były płacone zaliczki od wynagrodzeń wypłaconych dla zatrudnionych pracowników, po śmierci pracodawcy wpłynęły za ten okres PIT-11 za pracowników i PIT-4R. Nie chcąc narażać spadkobierców na dodatkowe trudne wrażenia związane z kontaktem z urzędem po śmierci najbliższej osoby przyjęto tak dokonane rozliczenie i nie wzywano spadkobierców do podjęcia w tym temacie działań m.in. przez prowadzenie przez urząd postępowań o przeniesieniu odpowiedzialności na spadkobierców, skoro nie występowały tu zaległości. Jeżeli w trakcie roku podatnik nie dokonuje wpłat z tytułu zaliczek od wypłaconych wynagrodzeń pracowniczych, to urząd nie posiada wiedzy czy zatrudnia pracowników. Taką wiedzę urząd może nabyć z chwilą złożenia przez podatnika PIT-4R za dany rok lub z chwilą kiedy do urzędu wpłyną PIT-11 dla pracowników.*

(dowód: akta kontroli str. 333, 415-419)

Wydawanie decyzji w zakresie odpowiedzialności podatkowej lub uprawnień spadkobierców

W badanym okresie wydano dwie decyzje o odpowiedzialności podatkowej lub zakresie uprawnień spadkobierców, w trzeciej sprawie w trakcie kontroli wszczęto postępowanie podatkowe.

(dowód: akta kontroli str. 92-97, 208-213, 420-426)

Podstawą prawną wydanych decyzji (wg stanu prawnego na dzień ich podpisania) były następujące przepisy:

- art. 3 pkt 7, art. 21 § 1 pkt 1, § 3a, art. 72 § 1 pkt 1, art. 77 § 1 pkt 2, art. 97 § 1, art. 100 § 1, § 2, art. 105 § 2, art. 207, art. 210 § 1, § 4, art. 211 Ordynacji podatkowej oraz art. 15 ust. 1, ust. 2, art. 19a, art. 28 b, art. 83 ust. 1 pkt 23, ust. 3 pkt 1, ust. 5, art. 86 ust. 1, ust. 2, art. 87 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁰;
- art. 30 § 1, § 3, § 4, art. 97 § 1, art. 98, art. 100 § 1 i § 3, art. 101, art. 207, art. 210, art. 211 Ordynacji podatkowej oraz art. 31, art. 32, art. 38 ust. 1, art. 42 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²¹.

W obydwu decyzjach orzeczono o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień trojga spadkobierców, co umożliwia art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej. Decyzje dotyczyły sytuacji, w których spadkobiercy nie kontynuowali działalności gospodarczej zmarłych przedsiębiorców.

Jedna z decyzji dotyczyła określenia wysokości nadpłaty w podatku VAT przypadającej na zmarłego podatnika oraz stwierdzenia, że zwrot nadpłaty spadkobiercom zostanie dokonany proporcjonalnie do ich udziałów spadkowych, a druga określała wysokość zaległości podatkowych zmarłego przedsiębiorcy i orzekała o odpowiedzialności spadkobierców za te zobowiązania.

Postępowania w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej następców prawnych wszczęto:

- 9 listopada 2016 r. na wniosek trojga spadkobierców (ta sama data pisma i wpływu do Urzędu);
- na wniosek Samodzielnego Referatu Spraw Wierzycielskich postanowieniami z 8 grudnia 2016 r., doręczonymi trzem stronom postępowania 16 i 21 grudnia 2016 r.

Jak stanowi art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej, załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Postępowania nie były zawieszane, a całkowity czas ich trwania wynosił odpowiednio:

- dla poszczególnych spadkobierców 46, 50 i 62 dni;
- dla każdego ze spadkobierców 56 dni.

W obydwu przypadkach, a także w sprawie niezakończonych w trakcie kontroli postępowania, wszczęcie nastąpiło po ustaleniu kręgu spadkobierców zmarłych przedsiębiorców. Wysokość zobowiązań lub uprawnień podatkowych spadkodawcy określono na dzień otwarcia spadku (na dzień jego śmierci).

²⁰ Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.

²¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 200, ze zm.

Decyzje zostały wydane z datami 9 stycznia 2017 r. oraz 1 lutego 2017 r. Rozstrzygnięcia były następujące:

- Naczelnik Urzędu określił wysokość nadpłaty w podatku od towarów i usług oraz stwierdził, że zwrot nadpłaty zostanie dokonany proporcjonalnie do udziału spadkowego określonego w akcie poświadczenia dziedziczenia, tj. po 1/3 części na rzecz trojga spadkobierców;
- Naczelnik Urzędu określił wysokość znanych w dniu otwarcia spadku zaległości podatkowych z tytułu pełnienia funkcji płatnika z powodu pobranego a niewpłaconego podatku dochodowego od dokonanych wypłat wynagrodzeń na podstawie umów o pracę za miesiące: luty, marzec, czerwiec, listopad i grudzień 2014 r. wraz z należnymi odsetkami i orzekł o odpowiedzialności trojga spadkobierców zmarłego za ww. zaległości podatkowe zgodnie z udziałami określonymi w akcie notarialnym dotyczącym poświadczenia dziedziczenia, wynoszącymi po 1/3 na każdego spadkobiercę. Z decyzji wynikało, o jakie należności chodzi, jaka jest wysokość każdej z nich oraz jaki jest ich termin płatności (14 dni od dnia doręczenia decyzji, zgodnie z art. 100 § 3 Ordynacji podatkowej).

Decyzje zostały doręczone poszczególnym spadkobiercom:

- 10 stycznia 2017 r. (dwie osoby) i 14 stycznia 2017 r.;
- 10 lutego 2017 r. (dwie osoby) i 15 lutego 2017 r.

Od żadnej z ww. decyzji podatnicy nie złożyli odwołań.

(dowód: akta kontroli str. 237-299)

Na podstawie danych dotyczących 22 przedsiębiorstw osób zmarłych, prowadzących w chwili śmierci działalność gospodarczą na własny rachunek, których spadkobiercy nie podejmowali działalności gospodarczej o tożsamym lub podobnym charakterze co spadkodawca²² ustalono, że zatrudniały one łącznie 13 pracowników i z tego tytułu w ciągu ostatniego roku funkcjonowania ww. podmiotów wpłacono zaliczki w wysokości 26,8 tys. zł. Ich łączne roczne przychody wynosiły 4 150,0 tys. zł, dochód wykazany w PIT 36 - 435,3 tys. zł, a wpływy z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych – liniowego, zryczałtowanego oraz karty podatkowej wyniosły 38,8 tys. zł. Obroty roczne tych przedsiębiorstw wyniosły 3 672,2 tys. zł, a wpływy z podatku od towarów i usług – 71,8 tys. zł.

(dowód: akta kontroli str. 403-408)

Do 41 spadkobierców przedsiębiorców, których działalność gospodarcza nie była kontynuowana, wysłano ankiety w celu pozyskania informacji na temat przyczyn niepodjęcia działalności. Otrzymano wypełnione trzy ankiety, z których wynika, że żaden z respondentów nie rozważał kontynuacji działalności i nie oczekiwał pomocy w tym zakresie od instytucji publicznych.

(dowód: akta kontroli str. 410-413)

Ustalone
nieprawidłowości

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

1. Dokumenty (deklaracje i informacje podatkowe) dziewięciu z 60 objętych badaniem podatników, które wpłynęły do Urzędu po dacie śmierci

²² Z analizy wyłączono te podmioty, których działalność była kontynuowana, lecz rozpoczęta przez potencjalnych spadkobierców jeszcze przed śmiercią podatnika (nieuwzględnione w badaniach dotyczących działań Urzędu w stosunku do działalności gospodarczej następcy prawnego zmarłego przedsiębiorcy), a także te podmioty, w stosunku do których nie można było bezspornie ustalić, czy ich działalność jest kontynuowana.

i pozyskaniu informacji o tym fakcie przez Urząd, zostały przyjęte i zarejestrowane. Jak wynika z wyjaśnień kierownika Działu Obsługi Bezpośredniej, przyjęto je pomimo świadomości, że są nieprawidłowe, a przyczyny takiego działania to chęć dokonania weryfikacji wcześniejszych rozliczeń podatkowych oraz ich zakończenia (uporządkowania spraw zmarłego i ewentualnie jego pracowników).

(dowód: akta kontroli str. 144-151)

2. Dziesięć wpłat dotyczących pięciu podatników zostało zaksięgowanych po zamknięciu ich obowiązków podatkowych, bez prowadzenia w tym zakresie postępowań podatkowych. Jak wyjaśniła kierownik Działu Rachunkowości, dotyczyły one okresów sprzed śmierci podatnika i mogły być zlecone wcześniej przez podatnika jako tzw. przelew przyszły. Podała ona także, że na dowodach wpłat w wyciągach bankowych widniały dane identyfikacyjne zmarłego, zapłata pokrywała istniejącą zaległość, więc po przeprowadzeniu analizy sprawy przyjmowano, że zobowiązanie wygasło. Motywem takiego działania była m.in. chęć ułatwienia rozliczeń spadkobiercom zmarłych, a także zmniejszenia obciążenia pracowników Urzędu i kosztów korespondencji między stronami postępowania.

(dowód: akta kontroli str. 162-164, 171-177)

3. Spadkobiercom jednego ze zmarłych w okresie objętym kontrolą przedsiębiorców zwrócono kwotę wynikającą z nadpłaty VAT, bez wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, czego wymaga art. 100 § 1 Ordynacji podatkowej.

(dowód: akta kontroli str. 162-167)

Kierownik Działu Rachunkowości wyjaśniła: *nadpłatę VAT z dnia 26.01.2015 r. w kwocie 34,00 zł. zwrócono w dniu 23.10.2015 r. na rachunek bankowy jednego ze spadkobierców²³ (...). W dniu 19.10.2015 r. złożono w tut. urzędzie wniosek o zwrot nadpłaty VAT za 12/2014 r. Do wniosku dołączono postanowienie sądu (...). Nadpłatę do zwrotu wprowadzono na podstawie dokumentu wewnętrznego (...) i zwrócono na rachunek bankowy żony zmarłego bez konieczności przeprowadzania postępowań (znikoma kwota a wyższe koszty postępowania) (...).*

(dowód: akta kontroli str. 173-177, 235-236)

NIK zauważa, że niewydawanie decyzji o zakresie odpowiedzialności jest nie tylko nieprawidłowe pod względem formalnym, ale także w praktyce uniemożliwia kwestionowanie wpłaty dokonanej przez spadkobiercę (zarówno przez organ podatkowy przy wpłacie zbyt niskiej, jak i przez spadkobiercę przy wpłacie zbyt wysokiej).

4. Dwa przypadki różnic w datach modyfikacji poszczególnych obowiązków podatkowych zbadanych 60 podatników związane były z omyłkami pracowników przy wprowadzaniu danych. Kierownik Referatu Identyfikacji i Weryfikacji Poprawności Rejestracji Podatników wyjaśniła:
 - [obowiązki podatkowe] PIT/PŁATNIK – *data modyfikacji 16.05.2016 r. na podstawie raportu o datach zgonu z dnia 21.04.2016 r. (zamknięto tablicę okresy opodatkowania, przeoczono zamknięcie tablicy obowiązków*

²³ Wszyscy spadkobiercy wystąpili ze zgodnym wnioskiem w tej sprawie.

podatkowe – brak uzupełniono dnia 16.05.2016 r. przy całkowitym wyrejestrowywaniu podmiotu (...);

- *[obowiązki podatkowe] PIT/PODATNIK i PIT/PŁATNIK – data modyfikacji 28.09.2017 r. wynika z przeoczenia zamknięcia tych obowiązków na podstawie CEIDG-1 z dnia 19.06.2017 r., po ujawnieniu błędu niezwłocznie dane uzupełniono (...).*

(dowód: akta kontroli str. 101-106)

Uwagi dotyczące
badanej działalności

1. NIK zwraca uwagę, że chociaż w dwóch przypadkach najdłuższego czasu między datą zgonu przedsiębiorcy i datą zamknięcia jego obowiązków podatkowych, wynoszących 483 i 696 dni, Urząd pozyskał informacje o tym fakcie dopiero po odpowiednio 476 i 691 dniach od daty zgonu, to biorąc pod uwagę długi okres braku wpływu deklaracji i zeznań podatkowych sytuacje te powinny być przedmiotem zainteresowania Urzędu, np. w postaci czynności sprawdzających.
2. Zdaniem NIK wysoki, 25% udział sytuacji, w których wystąpiły różnice w datach zamykania poszczególnych obowiązków podatkowych, wynikający m.in. z dokonywania tych działań w różnych komórkach organizacyjnych Urzędu, powinien być przedmiotem analizy pod kątem możliwości wypracowania rozwiązań organizacyjnych, dzięki którym wszystkie obowiązki podatkowe zmarłych będą zamykane w tym samym czasie.

Ocena cząstkowa

Dane o zgonach podatników wprowadzano do systemu POLTAX z częstotliwością wyższą, niż wymagana. Urząd otrzymywał informację o śmierci podatnika w średnim czasie 12 dni od daty zgonu. W okresie objętym kontrolą widoczne było znaczne skrócenie czasu, w jakim Urząd pozyskiwał informacje w tym zakresie²⁴. Chociaż szybko zamykano obowiązki podatkowe zmarłych (w 45% przypadków odbywało się to tego samego dnia, a w 78% w czasie do dwóch dni), to w co czwartym zbadanym przypadku nie zamknięto w tym samym czasie wszystkich obowiązków podatkowych danego przedsiębiorcy.

Po śmierci przedsiębiorców przyjmowano deklaracje i informacje podatkowe, składane „w imieniu” zmarłych, a także wpłaty na poczet ich zobowiązań podatkowych.

Dwie decyzje podatkowe w sprawie zakresu zobowiązań lub uprawnień spadkobierców zostały wydane zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej. Występowały sytuacje, w których Urząd nie wszczynał postępowań w sprawach, w których wystąpiły formalne przesłanki do tego, a tym samym działań podejmowanych w tym zakresie, motywowanych potrzebą uproszczenia i przyspieszenia postępowania, nie można uznać za prawidłowe.

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

Opis stanu
faktycznego

W latach 2015-2017 do Urzędu nie wpłynęła żadna skarga dotycząca trudności związanych z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych wpisanych do rejestru CEIDG.

(dowód: akta kontroli str. 409)

Odnosząc się do tego, czy w okresie objętym kontrolą w trakcie realizacji bieżących zadań lub w wyniku sygnałów zewnętrznych w Urzędzie podejmowano analizy,

²⁴ Ze średnio 27 dni od daty śmierci w 2015 r. do 5 dni w 2017 r.

dotyczące identyfikowania trudności dla następców prawnych, związane z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych, Naczelnik wyjaśnił, że problem sukcesji prawnej przedsiębiorstw nie był zgłaszany przez przedsiębiorców lub ich następców w wystąpieniach do Urzędu. *Sygnały takie pojawiają się w niesformalizowanej formie jako hasła zgłaszane gdzieś przy okazji innych problemów. Stąd trudność w ich identyfikacji i rozpoznaniu.*

W sprawie podejmowania ewentualnych działań w związku ze stwierdzonymi trudnościami, Naczelnik wyjaśnił, że w konsekwencji niezidentyfikowania problemów nie były też formalizowane procesy co do trybu załatwiania takich spraw ani nie informowano organów wyższego stopnia o problemach w tym zakresie.

(dowód: akta kontroli str. 4-5)

Naczelnik dodał: *Należy zauważyć, że często w trakcie prowadzenia działalności gospodarczej, przy wspólności małżeńskiej, małżonkowie dochodzą do wniosku, że rozwiążą swoje małżeństwo przez rozwód. Ustaje byt prawny wspólności małżeńskiej. Urząd skarbowy nie dysponuje tutaj żadną wiedzą w tym zakresie, gdyż orzeczenia sądowe w tym przedmiocie nie są przekazywane do urzędu skarbowego. Działalność gospodarcza najczęściej nadal jest prowadzona, bez podziału majątku. W przypadku śmierci osoby, która została przy działalności gospodarczej urząd skarbowy nie ma wtedy żadnej wiedzy co się z takim majątkiem stało, chyba że spadkobiercy złożą stosowne dokumenty. Wtedy dopiero inicjowane są stosowne postępowania.*

Podatnicy w sposób nieoficjalny mówią o czekających ich problemach z następstwem prawnym, nie widzą jednak potrzeby zgłaszania tego problemu w sposób oficjalny do urzędu. Nie widzą bowiem możliwości i mocy prawnej w rozwiązaniu takich problemów przez urząd skarbowy. Zwłaszcza, gdy wchodzi w grę kontynuacja działalności w oparciu o koncesje lub licencje.

(dowód: akta kontroli str. 4-5)

Ustalone nieprawidłowości	W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.
Uwaga dotycząca badanej działalności	NIK zwraca uwagę, że w trakcie kontroli ujawniono trudności związane z sukcesją przedsiębiorstw, które wymagają podjęcia działań zmierzających do ich uregulowania, takich jak kwestia usprawnienia trybu przyjmowania dokumentów i wpłat dokonywanych po śmierci podatników.
Ocena częściowa	Urząd nie zidentyfikował barier w sukcesji firm zmarłych osób fizycznych i w konsekwencji nie sygnalizował takich zjawisk organowi nadziedzemu.

IV. Wnioski

Wnioski pokontrolne	Przedstawiając powyższe oceny i uwagi wynikające z ustaleń kontroli, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli²⁵, wnosi o: 1. Podjęcie działań mających na celu wyeliminowanie wprowadzania do systemu POLTAX dokumentów podpisywanych przez inne osoby za zmarłych, poza przypadkami przewidzianymi w obowiązujących przepisach. 2. Prowadzenie wymaganych przepisami działań w sytuacji dokonywania przez inne osoby wpłat na poczet zobowiązań zmarłych przedsiębiorców.
---------------------	---

²⁵ Dz. U. z 2017 r. poz. 524.

3. Wydawanie decyzji o zakresie uprawnień spadkobierców we wszystkich wymaganych prawem sytuacjach.
4. Wyeliminowanie przypadków nierzetelnego wprowadzania danych, związanych ze śmiercią podatnika, do systemu POLTAX.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

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 Kielcach.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykonania
wniosków i
wykorzystania
uwag

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

Kielce, 23 marca 2018 r.

Kontroler
Krzysztof Kopeć
główny specjalista kontroli państwowej

Najwyższa Izba Kontroli
Delegatura w Kielcach

Dyrektor
Grzegorz Walendzik

.....
podpis

.....
podpis