



LKI.430.002.2018
Nr ewid. 41/2018/P/17/115/LKI

Informacja o wynikach kontroli

**DZIAŁANIA ORGANÓW PAŃSTWA
WOBEC PROBLEMATYKI DZIEDZICZENIA
PRZEDSIĘBIORSTW**

DELEGATURA W KIELCACH

MISJA

Najwyższej Izby Kontroli jest dbałość o gospodarność i skuteczność w służbie publicznej dla Rzeczypospolitej Polskiej

WIZJA

Najwyższej Izby Kontroli jest cieszący się powszechnym autorytetem najwyższy organ kontroli państwowej, którego raporty będą oczekiwanym i poszukiwanym źródłem informacji dla organów władzy i społeczeństwa

Informacja o wynikach kontroli

Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw

Dyrektor Delegatury w Kielcach



Grzegorz Walendzik

Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Krzysztof Kwiatkowski

Warszawa, dnia 27.07.2018 r.

Najwyższa Izba Kontroli
ul. Filtrowa 57
02-056 Warszawa
T/F +48 22 444 50 00

www.nik.gov.pl

SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	5
2. OCENA OGÓLNA	8
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI	10
4. UWAGI.....	18
5. WNIOSKI.....	19
6. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI	21
6.1. Podejmowanie działań zmierzających do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne.....	21
6.1.1. Sukcesja przedsiębiorstwa osoby fizycznej – skala problemu w Polsce.....	21
6.1.2. Działania na rzecz uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej.....	27
6.2. Prawdliwość prowadzenia postępowań w sytuacji śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą	39
6.2.1. Przyjmowanie deklaracji i wpłat po śmierci przedsiębiorców.....	39
6.2.2. Opóźnienia w zamykaniu obowiązków podatkowych i wyrejestrowaniu podatników	41
6.2.3. Orzekanie o odpowiedzialności lub uprawnieniach spadkobierców	42
6.2.4. Kontynuacja działalności zmarłego przedsiębiorcy przez jego następców prawnych	45
6.2.5. Brak weryfikacji faktu śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą	45
6.2.6. Skutki gospodarcze likwidacji przedsiębiorstw po śmierci przedsiębiorcy	46
6.2.7. Późne ujawnianie informacji o zgonie przedsiębiorcy w urzędach miast i marszałkowskich	46
6.2.8. Opóźnienia w wygaszaniu uprawnień i przekazywaniu informacji do CEIDG	48
7. ZAŁĄCZNIKI	51
7.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	51
7.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	55
7.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności	67
7.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	68
7.5. Ekspertyza – sukcesja przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne na gruncie ustawodawstwa wybranych jurysdykcji sporządzona przez dr. hab. Adama Mariańskiego, prof. Uniwersytetu Łódzkiego	69
7.6. Ekspertyza dotycząca oceny wybranych zagadnień zawartych w skierowanym do Sejmu RP projekcie ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej sporządzona przez mgr. Łukasza Martyńca, doradcę sukcesyjnego	88
7.7. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli	106
7.8. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra	111

Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

CEIDG	Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej – prowadzona w systemie teleinformatycznym przez ministra właściwego do spraw gospodarki ewidencja przedsiębiorców będących osobami fizycznymi;
kc	ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny ¹ ;
k.p.a.	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego ² ;
IAS	Izba Administracji Skarbowej;
MPiT	Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii, powstałe z podziału Ministerstwa Rozwoju (MR). Prace nad ustawą mającą na celu uregulowanie kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej zostały zapoczątkowane w Ministerstwie Gospodarki, następnie prowadzone były przez Ministerstwo Rozwoju, a potem przez MPiT. W niniejszej informacji używa się jednolicie skrótu MPiT, dla opisanego prowadzonych działań poszczególnych resortów w zakresie sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej;
MF	Ministerstwo Finansów;
następca prawny (spadkobierca) kontynuujący działalność gospodarczą	spadkobierca, który w celu skorzystania z możliwości przejęcia praw o charakterze niemajątkowym przysługujących spadkodawcy, o których mowa w art. 97 § 2 Op, prowadzi działalność gospodarczą zmarłego przedsiębiorcy na swój rachunek (bez względu na to, na jakim etapie poinformuje urząd skarbowy o swoim zamiarze);
Op	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa ³ ;
PIT, PPL	podatek dochodowy opłacany odpowiednio według skali i podatek liniowy;
PIT-4R	roczna deklaracja o pobranych przez płatnika, tj. przedsiębiorcę zaliczkach na podatek dochodowy od zatrudnianych pracowników;
POLTAX	system informatyczny do ewidencjonowania i przetwarzania danych o podatnikach;
POLTAX2B	podsystem systemu POLTAX do obsługi księgowości podatkowej w urzędzie skarbowym;
PPE	podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych;
projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym	projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej;
projekt założeń do projektu ustawy	projekt założeń projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z sukcesją przedsiębiorstwa osoby fizycznej;
RCL	Rządowe Centrum Legislacji;
sukcesja przedsiębiorstwa	proces mający na celu zachowanie ciągłości funkcjonowania firmy, przez wstąpienie następców prawnych przedsiębiorcy w ogół praw i obowiązków związanych z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą;
US	urząd skarbowy;
ustawa o NIK	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ⁴ .

¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, ze zm.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 1257, ze zm.

³ Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.

⁴ Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.

1. WPROWADZENIE

Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy podejmowane przez organy państwa działania w zakresie problematyki sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne są prawidłowe i wystarczające?

Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy organy państwa podejmują działania zmierzające do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, w tym będące współnikami spółek cywilnych?
2. Czy właściwe instytucje w sytuacji śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, w tym współników spółek cywilnych, podejmują działania zgodne z istniejącymi regulacjami?

Jednostki

kontrolowane

Ministerstwo

Przedsiębiorczości

i Technologii (kontrola rozpoznawcza),

15 urzędów skarbowych,

pięć urzędów miast

i pięć urzędów

marszałkowskich.

Okres objęty kontrolą

2015–2018

(do 23 marca)

Polski system dziedziczenia jest oparty na regulacjach prawa spadkowego określonych w Kodeksie cywilnym. Powstały one w latach 60. XX w. i dlatego ich celem nie było zapewnienie ciągłości funkcjonowania działalności gospodarczej osoby fizycznej, prowadzonej w tamtych latach w ograniczonym zakresie.

Z obowiązujących regulacji prawnych wynika, że wraz ze śmiercią przedsiębiorcy, osoby fizycznej zarejestrowanej w CEIDG, kończy się byt prawny prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa a spadkobiercy nabywają uprawnienia do składników majątkowych przedsiębiorstwa. Wynika to z faktu, że przedsiębiorstwo osoby fizycznej jest zawsze nierozdzielnie związane z osobą zmarłego (nie tylko w znaczeniu przedmiotowym, ale także funkcjonalnym). Dlatego też po śmierci przedsiębiorcy (osoby fizycznej) zbywalne składniki materialne i niematerialne o charakterze majątkowym podlegają nabyciu wyłącznie w postępowaniu spadkowym. Mogą potem być wykorzystane do prowadzenia działalności gospodarczej w przypadku jej podjęcia przez następcę prawnego (spadkobiercę) na własny rachunek bądź wniesienia do istniejącej lub tworzonej spółki prawa handlowego. Przenoszony jest zatem wyłącznie majątek, bez praw i obowiązków o charakterze majątkowym lub niemajątkowym, związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

W takim stanie prawnym, spadkobiercy osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie mogą więc w sposób automatyczny kontynuować działalności gospodarczej prowadzonej przez spadkodawcę. Nabycie składników materialnych przedsiębiorstwa osoby fizycznej w ramach dziedziczenia ustawowego bądź testamentowego albo wskutek zapisu windykacyjnego, a także w związku z zastrzeżeniem w umowie spółki cywilnej wejścia do spółki na miejsce zmarłego współnika jego spadkobierców, nie oznacza zatem zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa.

Wraz ze śmiercią osoby fizycznej zarejestrowanej w CEIDG następuje, zgodnie z obowiązującym prawem, szereg zdarzeń prowadzących do „wygaszenia” prowadzonego przedsiębiorstwa. Należą do nich m.in.: brak możliwości posługiwania się, choćby tymczasowo, firmą przedsiębiorcy, która identyfikuje w obrocie prawnym nie tylko jego, ale także jego przedsiębiorstwo, wygaśnięcie umów o pracę i – co do zasady – pełnomocnictw dla pracowników i współpracowników, wygaśnięcie niektórych umów cywilnoprawnych (np. umowy z kontrahentami), wygaśnięcie decyzji administracyjnych niezbędnych do prowadzenia danego rodzaju działalności gospodarczej (np. koncesji, licencji i zezwoleń), brak możliwości płynnej kontynuacji rozliczeń podatkowych, w tym – posługiwania się numerem identyfikacji podatkowej NIP zmarłego przedsiębiorcy, trudności w dostępie do rachunku bankowego prowadzonego na potrzeby działalności przedsiębiorstwa i możliwości dokonywania z niego wypłat oraz obowiązków zwrotu pomocy publicznej otrzymanej na podstawie umów, które nie zostały jeszcze wykonane, w całości wraz z odsetkami od dnia jej przekazania

WPROWADZENIE

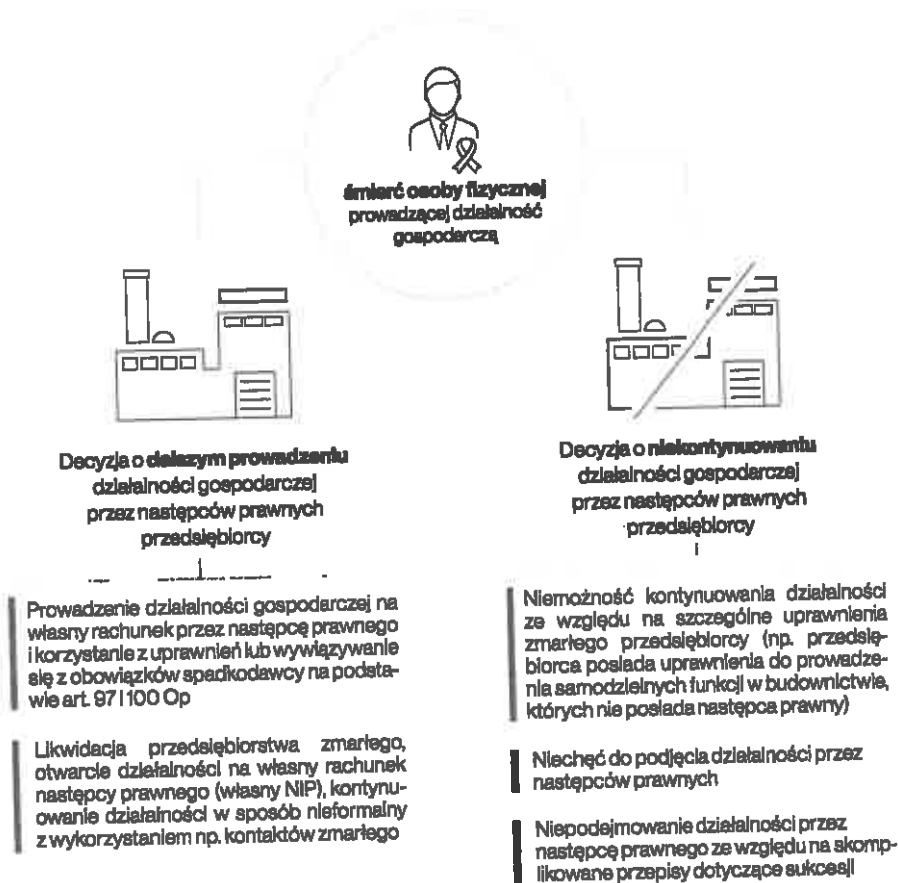
przez podmiot finansujący. Likwidacja firmy, utrata miejsc pracy, utrata wpływów do budżetu to tylko niektóre istotne dla życia społeczno-gospodarczego państwa konsekwencje braku regulacji prawnych w tym obszarze.

Ewentualne wznowienie działalności przez następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy wymaga uregulowania spraw spadkowych, rejestracji działalności, najczęściej pozyskania na nowo pracowników, kooperantów i klientów, a także uzyskania koniecznych pozwoleń i zgód organów administracji publicznej. Rozpoczęcie na nowo działalności przedsiębiorstwa może być więc odsunięte w czasie, niezależnie od woli spadkobierców zainteresowanych kontynuacją działalności przedsiębiorstwa. Trudności w przejściu działalności przedsiębiorstwa oraz formalności związane z jej wznowieniem mogą wręcz zniechęcać następców prawnych do podjęcia odpowiednich działań.

Schemat możliwych działań po śmierci przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą przedstawiono poniżej:

Infografika nr 1

Możliwe działania po śmierci przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

Z uwagi na niedostosowanie obowiązujących przepisów prawnych do potrzeb przedsiębiorców, Minister Przedsiębiorczości i Technologii podjął działania w celu uregulowania problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne. Przyjęte rozwiązania prawne

WPROWADZENIE

w uchwalonej przez Sejm RP w dniu 5 lipca 2018 r. ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej⁵ (dalej: ustawa o zarządzie sukcesyjnym), umożliwiają następcom prawnym zmarłych przedsiębiorców tymczasowe zarządzanie przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy.

Ze względu na wagę problemu NIK podjęła kontrolę w trakcie prac parlamentarnych nad nową ustawą, analizując zarówno podejście praktyczne do problemu sukcesji pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów, jak i przyjęte przez Parlament rozwiązania tego problemu.

⁵ Po rozpatrzeniu poprawek Senatu RP wprowadzonych na posiedzeniu w dniu 29 czerwca 2018 r. do ustawy uchwalonej przez Sejm RP w dniu 7 czerwca 2018 r.

2. OCENA OGÓLNA

Nowe regulacje umożliwiające kontynuowanie działalności do czasu działu spadku, lecz nie są wystarczające, gdyż nie spełniają wszystkich oczekiwań

W ocenie Najwyższej Izby Kontroli Minister Przedsiębiorczości i Technologii podjął właściwe i skuteczne działania mające na celu uregulowanie problemów związanych z sukcesją przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne. Zaprojektowane rozwiązania prawne umożliwiając następcom prawnym zmarłych przedsiębiorców kontynuowanie działalności gospodarczej do czasu ostatecznego uregulowania spraw spadkowych (działu spadku).

Minister w efekcie prowadzonych analiz, prawidłowo zidentyfikował problemy z jakimi zmierzyć się muszą spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy. Uznano, że istniejące regulacje w polskim systemie prawnym pozwalają jedynie na częściowe rozwiązanie tych problemów, a kwestia sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej, ze względu na przewidywane korzyści społeczne, wymaga kompleksowej regulacji prawnej. Przygotowywany projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej był przedmiotem uzgodnień, opinowania i konsultacji publicznych. W ramach uzgodnień i konsultacji uwzględniano zgłaszane uwagi, które przyczyniły się do poprawy jakości planowanej regulacji.

Konieczność wprowadzenia nowych rozwiązań prawnych potwierdziły wyniki kontroli NIK w urzędach skarbowych, urzędach miast oraz urzędach marszałkowskich.

W urzędach skarbowych stwierdzono wiele przypadków przyjmowania oraz księgowania deklaracji podatkowych i wpłat zaległych zobowiązań podatkowych, składanych za zmarłych przedsiębiorców przez członków rodziny, biura rachunkowe, a także nieznanne osoby. Działania takie, były niezgodne z przepisami prawa, umożliwiały jednak szybkie rozliczenie z fiskusem działalności zmarłego przedsiębiorcy, a tym samym stwarzały możliwość wcześniejszego rozpoczęcia działalności gospodarczej przez następców przedsiębiorcy z wykorzystaniem, uzyskanego w drodze postępowania spadkowego, majątku osoby zmarłej. W wyniku takich działań urzędy skarbowe ograniczały liczbę prowadzonych postępowań podatkowych i wydawanych na podstawie art. 100 Ordynacji podatkowej decyzji dotyczących ustalenia zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców zmarłego przedsiębiorcy. Stwierdzono jednocześnie, że w sytuacji gdy w urzędach skarbowych wydawano ww. decyzje, część z nich obarczona była błędami. Skontrolowane urzędy miast i urzędy marszałkowskie informację nt. śmierci przedsiębiorców prowadzących działalność na podstawie uprawnień wynikających z wydanych zezwoleń, koncesji i licencji oraz z wpisu do rejestru działalności regulowanej, uzyskiwały najczęściej przypadkowo, zwykle od członków najbliższej rodziny. Jednocześnie obieg informacji w tym zakresie pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędów nie był właściwy. Zarówno urzędy miast jak i urzędy marszałkowskie nie wykorzystywały możliwości jakie daje system CEIDG dla ustalenia faktu śmierci przedsiębiorcy. Powyższe powodowało, że skontrolowane jednostki nie przekazywały do CEIDG lub przekazywały ze znacznym opóźnieniem do tego systemu informacje na temat uprawnień przedsiębiorcy wynikających m.in. z udzielonych zezwoleń i koncesji oraz o ich wygaśnięciu w przypadku śmierci przedsiębiorcy. Wynikało to również z niejednorodnych przepisów dotyczących obowiązku wydania decyzji stwierdzającej wygaśnięcie uprawnień na skutek śmierci przedsiębiorcy, np. z wydanej koncesji oraz z braku jednoznacznych wskazań jakie informacje powinny zostać uwidocznione w systemie CEIDG.

Nie stwierdzono nieprawidłowości w zakresie działań skontrolowanych urzędów marszałkowskich dotyczących umów o dofinansowanie projektów środkami UE w sytuacji śmierci beneficjenta. Istniejące w tych urzędach procedury pozwalały na zawarcie przez następcę prawnego zmarłego przedsiębiorcy umowy cesji i dokończenie przedsięwzięć współfinansowanych ze środków UE.

OCENA OGÓLNA

Uchwalona przez Sejm RP w dniu 5 lipca 2018 r. ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej rozwiązuje wiele problemów związanych ze śmiercią przedsiębiorcy i umożliwia zachowanie ciągłości prowadzenia działalności gospodarczej w formie „przedsiębiorstwa w spadku” przez określony w ustawie okres, niezbędny do zakończenia postępowania spadkowego.

Wejście w życie ww. ustawy nie spełni jednak – zdaniem NIK – zakładanych oczekiwań i nie rozwiąże wszystkich problemów związanych z sukcesją, bowiem:

- nie przewidziano rozwiązań pozwalających przekazać przedsiębiorstwo zmarłego (rozumiane jako zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej) jego następcy prawnemu. W dalszym ciągu niezbędne będzie rozpoczęcie działalności gospodarczej na własny rachunek. Zdaniem NIK, powinny istnieć rozwiązania umożliwiające następcom prawnym przejęcie „wprost” działalności zmarłego;
- nowe regulacje nie mają charakteru kompleksowego – pomijają problemy wynikające ze śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, jeżeli pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej;
- wprowadzany ustawą obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn w sytuacji zaprzestania przez nabywcę własności przedsiębiorstwa działalności gospodarczej przed upływem dwóch lat od jego nabycia, może istotnie ograniczyć korzystanie z przewidzianych tą ustawą instrumentów przez osoby potencjalnie zainteresowane kontynuowaniem działalności po śmierci przedsiębiorcy, zwłaszcza w przypadku osób z najbliższej rodziny zmarłego.

3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Skala problemu w Polsce	W Polsce w latach 2015–2017 zarejestrowanych było średnio w ciągu roku 3540 tys. podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz podatników podatku dochodowego od osób prawnych ⁶ . Spośród ww. grupy podatników działalność gospodarczą jako osoby fizyczne podlegające wpisowi do CEIDG (w tym wspólnicy spółek cywilnych) prowadziło 2640 tys. podatników (75%). [str. 21–22]
Skala wyrejestrowanych płatników składek i ich pracowników	Według danych ZUS, w latach 2015–2017 z ubezpieczeń społecznych w każdym roku wyrejestrowywało się średnio 390,9 tys. przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG, w tym z powodu zgonu – 3,5 tys. przedsiębiorców. Śmierć przedsiębiorców w ww. okresie skutkowałą utratą pracy średnio każdego roku przez 7,4 tys. pracowników. [str. 22–23]
Skala problemu w jednostkach kontrolowanych	<p>Liczba przedsiębiorców z obszaru działania większości skontrolowanych US⁷ wzrastała w okresie objętym kontrolą. Ich łączna liczba wzrosła w latach 2015–2017 z 255,6 tys. do 272,2 tys. Odsetek firm podlegających wpisowi do CEIDG (ogółem podatników podatku dochodowego) z terenu działania tych urzędów również wzrastał. Był jednak zróżnicowany w skontrolowanych urzędach⁸ i w 2017 r. wynosił od 55%⁹ do 88%¹⁰. Łączna liczba zmarłych w latach 2015–2017 przedsiębiorców wpisanych do CEIDG z terenu działania objętych kontrolą urzędów wynosiła 2337. Spośród tych przedsiębiorców, 18% zatrudniało pracowników na umowę o pracę. [str. 23–25]</p> <p>W latach 2015–2017 na obszarze objętym właściwością skontrolowanych pięciu urzędów miast zmarło łącznie 1829 przedsiębiorców, w tym 145 (tj. 8%) prowadziło działalność na podstawie zezwolenia, licencji lub wpisu do rejestru działalności regulowanej. [str. 26]</p> <p>Łączna liczba zmarłych przedsiębiorców z obszaru skontrolowanych pięciu urzędów marszałkowskich, posiadających uprawnienia wynikające z koncesji, licencji i zezwoleń lub wpisanych do rejestrów działalności regulowanej, wynosiła 26. Zaledwie trzech zmarłych przedsiębiorców posiadało podpisane umowy o dofinansowanie projektów środkami z UE (w okresie trwałości tych projektów) i w każdym przypadku spadkobiercy, w drodze cesji tych umów, weszli w prawa i obowiązki zmarłego. Ponadto, trzech zmarłych przedsiębiorców miało podpisane umowy o dofinansowanie z <i>Instytucjami Pośredniczącymi</i>, z tego tylko w jednym przypadku, następcy prawni nie wyrazili woli kontynuacji projektu, co skutkowało koniecznością zwrotu pomocy wraz z odsetkami. W pozostałych dwóch sprawach, wewnętrzne procedury pozwoliły na zawarcie przez następcę prawnego zmarłego przedsiębiorcy umowy cesji i dokończenie przedsięwzięć współfinansowanych ze środków UE. [str. 26]</p>

⁶ Dane z Izby administracji skarbowej na 31 grudnia 2015 r., 2016 r. i 2017 r.

⁷ Dla Pierwszego US Łódź Górna z uwagi na brak danych za rok 2017, przyjęto liczbę podatników wg stanu na koniec 2016 r.

⁸ Bez danych za 2017 r. z US Ostrowiec Świętokrzyski i Pierwszy US Łódź Górna, które nimi nie dysponowały.

⁹ W Pierwszym US Łódź Bałuty.

¹⁰ W Drugim US w Częstochowie.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Prace nad uregulowaniem kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej rozpoczęły się w MPiT w połowie 2015 r. od powołania *Zespołu ds. Prawa Gospodarczego*. Podczas posiedzeń *Zespołu* prawidłowo zidentyfikowano problemy wynikające z aktualnie obowiązującego stanu prawnego w zakresie dziedziczenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej, a w efekcie eksperckich analiz wypracowano wstępne rekomendacje dotyczące potencjalnych możliwości ich rozwiązania. Przeprowadzono liczne analizy, spotkania i konsultacje w gronie przedstawicieli m.in. MPiT, stowarzyszeń, przedsiębiorców oraz organizacji reprezentujących interesy pracodawców. Dokonano również analizy prawodawstwa wybranych krajów europejskich – Francji, Ukrainy, Niemiec, Austrii i Szwajcarii. Nie doprowadziły one jednak do wskazania koncepcji, która mogłaby być wykorzystana w polskim prawie. Jako przyczynę podano, że Polskę, na tle innych krajów, wyróżnia fakt, że osoby fizyczne mogą prowadzić działalność na podstawie wpisu do CEIDG na bardzo dużą skalę, natomiast w innych krajach Europy Zachodniej, z formy tej korzystają raczej drobni przedsiębiorcy, najczęściej w ramach samozatrudnienia.

W efekcie przeprowadzonych prac zidentyfikowano wymagające regulacji problemy dziedziczenia przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną. Zostały one przedstawione na infografice poniżej. [str. 27–30]

Identyfikacja problemu dziedziczenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej

Infografika nr 2

Problemy związane z dziedziczeniem przedsiębiorstwa osoby fizycznej



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

W okresie objętym kontrolą spośród skontrolowanych 15 US fakt istnienia problemów związanych z sukcesją przedsiębiorstwa osoby fizycznej dostrzeżono w dwóch urzędach, natomiast w ośmiu, naczelnicy urzędów skarbowych wskazywali na ujawnione w trakcie kontroli NIK utrudnienia dla następców, które uniemożliwiają płynne i niezakłócone podjęcie działal-

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

ności gospodarczej zmarłego. Spośród badanych 10 urzędów miast i urzędów marszałkowskich w żadnym nie zauważono takich barier. W czterech urzędach miast oraz we wszystkich urzędach marszałkowskich nie weryfikowano faktu zaprzestania prowadzenia działalności po śmierci przedsiębiorcy. [str. 30–31]

Prace
nad projektem założeń
do projektu ustawy

Początkowo przygotowywanie nowych regulacji prowadzono w ramach prac nad projektem założeń do projektu ustawy. Pierwsze propozycje regulacji sformułowano już w marcu 2016 r. Na tym etapie prowadzono dalsze analizy i formułowano propozycje rozwiązań wykorzystując do tego celu liczne narzędzia i instrumenty. Podstawowe założenia projektu były przedmiotem zleconych przez MPiT badań ankietowych wśród przedsiębiorców, przeprowadzonych przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości (dalej: PARP) w maju 2016 r. W badaniu tym problem sukcesji został dostrzeżony przez 94% badanych. Zdaniem 93% respondentów, problem powinien zostać rozwiązany w trybie ustawowym. Jako najlepsze rozwiązanie problemu sukcesji respondenci wskazali umożliwienie dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa osoby zmarłej w niezmienionej formie i pod jego nazwą oraz nr REGON i NIP przez jego spadkobierców, a w przypadku braku ich porozumienia – za zgodą sądu, ale przy dookreśleniu czasu na postępowanie spadkowe (68,5%). Również na tym etapie pojawiła się pierwsza próba określenia skali adresatów projektowanych nowych rozwiązań. Oszacowano ją na podstawie informacji jakie wpływały do Departamentu Handlu i Usług MPiT o zgonach przedsiębiorców w 2015 i 2016 r. na ok. 100 przypadków w miesiącu. Wskazano także, że będzie się ona zwiększać w perspektywie najbliższych lat. W tym czasie projekt założeń podlegał uzgodnieniom wewnątrzresortowym i międzyresortowym oraz konsultacjom publicznym. Podczas uzgodnień prowadzonych w trybie roboczym z przedstawicielami MF w grudniu 2016 r. nie udało się wypracować wspólnego stanowiska w obszarze rozwiązań podatkowych. Rozbieżności dotyczyły poglądów m.in. na możliwość kontynuowania działalności przez przedsiębiorstwo w spadku z zachowaniem numeru NIP spadkodawcy oraz rozróżnienia odpowiedzialności prokurenta spadkowego za złożenie bieżących deklaracji za zaległości podatkowe. [str. 31–34]

Prace
nad projektem ustawy
o zarządzie sukcesyjnym

W grudniu 2017 r. zmieniono koncepcję procedowania rozwiązań legislacyjnych w zakresie sukcesji i rozpoczęto prace nad projektem ustawy o zarządzie sukcesyjnym (rezygnując z dalszych prac nad ww. projektem założeń), co spowodowało przyspieszenie prac. Na tym etapie zmianie uległa także koncepcja rozwiązania problemu sukcesji, poprzez propozycję stworzenia nowej instytucji – zarządu sukcesyjnego. Model zarządu przedsiębiorstwem po śmierci właściciela został kompleksowo uregulowany w ww. projekcie. Celem tej regulacji było zapewnienie zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. Istotnym celem było również zapewnienie silniejszej ochrony praw osób trzecich związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa (pracowników, kontrahentów). Projekt ustawy zakładał wprowadzenie rozwiązań regulujących funkcjonowanie przedsiębiorstwa w okresie od śmierci przedsiębiorcy do czasu ustalenia następ-

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

ców prawnych przedsiębiorstwa i rozstrzygnięcia o dalszym losie firmy – z zasady przez okres nie dłuższy niż dwa lata. Konsultacje przeprowadzono zgodnie z wymogami określonymi w *Wytycznych do przeprowadzenia oceny wpływu oraz konsultacji publicznych w ramach rządowego procesu legislacyjnego*. [str. 34–37]

Zarówno na etapie projektu założeń do projektu ustawy jak również projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym, w MPiT nie podjęto wystarczających działań pozwalających rzetelnie oszacować skalę problemów dotyczących przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną w przypadku jej śmierci (problemy pracownicze, związane z zawartymi umowami czy też z posiadanymi koncesjami bądź zezwoleniami). Ostatecznie w dniu 22 lutego 2018 r. projekt, po zakończeniu prac w MPiT, został skierowany do Sejmu RP. Zgodnie z uchwałą w dniu 5 lipca 2018 r. przez Sejm RP ustawą o zarządzie sukcesyjnym nowe regulacje, co do zasady, mają wejść w życie po upływie trzech miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy. Tymczasem NIK zwraca uwagę, że niektóre instytucje (np. ZUS, banki) w procesie opiniowania projektu sygnalizowały, że potrzebować będą więcej czasu na dostosowanie swoich systemów informatycznych do obowiązków wynikających z nowych przepisów. [str. 27, 37–38]

We wszystkich skontrolowanych US stwierdzono przypadki omijania przepisów prawa podatkowego poprzez przyjmowanie i wprowadzanie do systemu POLTAX danych z deklaracji podatkowych składanych za zmarłych przedsiębiorców oraz księgowanie wynikających z tych dokumentów wpłat zobowiązań podatkowych lub zaległych wpłat. Deklaracje składali i wpłaty dokonywali członkowie rodziny, pracownicy biur rachunkowych obsługujących zmarłych przedsiębiorców, a także nieznane osoby. Działania takie, choć były niezgodne z przepisami prawa, w konsekwencji powodowały zamknięcie rozliczeń z fiskusem w prosty i szybki sposób, bez konieczności wszczynania i prowadzenia postępowań podatkowych na podstawie art. 100 Op. Dla tych następców prawnych, którzy zdecydowali o rozpoczęciu działalności gospodarczej na własny rachunek, umożliwiały także wcześniejsze jej rozpoczęcie, z wykorzystaniem majątku osób zmarłych. [str. 39–41]

Przyjmowanie przez US deklaracji i wpłat zmarłych podatników

Przyjmowaniu deklaracji i wpłat po śmierci przedsiębiorców sprzyjały ujawnione podczas kontroli NIK opóźnienia w zamykaniu obowiązków podatkowych. Opóźnienia te stwierdzono w pięciu z 15 skontrolowanych US. W urzędach tych stwierdzono również zwłokę w wyrejestrowaniu zmarłych podatników. Ponadto, w jednej jednostce ustalono, że pięciu zmarłych przedsiębiorców zostało wyrejestrowanych z bazy POLTAX dopiero w trakcie kontroli NIK, po upływie nawet 1008 dni od powzięcia przez urząd informacji o zgonie, a w kolejnej stwierdzono, że nie zostali oni z bazy wyrejestrowani w ogóle.

Opóźnienia w zamykaniu obowiązków podatkowych

Kontrola wykazała, że średni czas uzyskania przez urząd informacji o śmierci przedsiębiorcy wyniósł od siedmiu do 68 dni od daty zgonu. Termin, w jakim zamykano obowiązki podatkowe był zróżnicowany w poszczególnych urzędach – od zamknięcia obowiązków w dniu pozyskania informacji o śmierci przedsiębiorcy do nawet 566 dni. [str. 41–42]

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Nieprawidłowe stosowanie art. 100 Op

W latach 2015–2017 wszystkie skontrolowane US wydały jedynie 83 decyzje o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców (w oparciu o art. 100 § 1 lub 2 Op), przy czym w siedmiu urzędach wydawano, niezgodnie z przepisami Op, kilka decyzji w jednej sprawie (tj. odrębnych decyzji dla poszczególnych spadkobierców lub odrębnych decyzji w poszczególnych tytułach podatkowych, a nawet za poszczególne okresy rozliczeniowe). Tak niewielką liczbę wydanych decyzji w porównaniu do liczby zmarłych przedsiębiorców (2337) naczelnicy urzędów uzasadniali głównie ekonomią postępowania oraz priorytetami w kolejności załatwiania spraw. Wynikała ona również z przyjmowania przez urzędników deklaracji podatkowych i wpłat składanych przez osoby nieuprawnione, tak aby nastąpiło pełne rozliczenie z fiskusem bez wszczynania postępowania w trybie art. 100 Op. [str. 42–43]

W trzech z 15 skontrolowanych US składane przez spadkobierców wnioski o wydanie decyzji w trybie art. 100 Op nie zostały potraktowane jako zdarzenia powodujące wszczęcie postępowania na żądanie strony, stosownie do art. 165 § 1 Op. W każdej z tych spraw, postępowanie wszczynane było z urzędu po upływie od 21 do nawet 381 dni od złożenia wniosku. Jednocześnie, w żadnej z ww. spraw, po złożeniu wniosków przez spadkobierców, urząd nie wydawał postanowień o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a Op. W konsekwencji, wszczęcie postępowań wyłącznie z urzędu, w terminie zależnym od organów podatkowych, mogło potencjalnie utrudniać szybkie przejęcie działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy przez jego spadkobierców. [str. 43–44]

Pomimo niewielkiej liczby postępowań podatkowych prowadzonych w celu wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców, stwierdzono przypadki ich prowadzenia z naruszeniem przepisów art. 200 § 1 Op (niewyznaczenie stronie siedmiodniowego terminu wypowiedzenia się co do zebranego materiału dowodowego). Ujawniono również bezczynność organu w jednym postępowaniu oraz wszczęcie postępowań w odrębnych tytułach podatkowych dla jednego spadkobiercy. Postępowania w każdym przypadku wszczynano po ustaleniu kręgu spadkobierców, a maksymalny czas trwania wyniósł 10 miesięcy. [str. 44–45]

Niekorzystanie z możliwości kontynuowania działalności

Konsekwencją powyższych działań w US, zdaniem NIK, był fakt, że następcy prawni zmarłego przedsiębiorcy nie korzystali z możliwości kontynuowania działalności gospodarczej w zakresie w jakim umożliwiają przepisy Op. W okresie objętym kontrolą w skontrolowanych urzędach następcy prawni zmarłych przedsiębiorców powiadomili US o zamiarze kontynuacji działalności zmarłego przedsiębiorcy zaledwie w jedenastu przypadkach (0,5% z 2337 działalności zmarłych przedsiębiorców). Niemniej jednak podczas kontroli zidentyfikowano prowadzenie przez 160 następców prawnych działalności gospodarczej zarejestrowanej na własne nazwisko w tożsamym lub zbliżonym do działalności zmarłego w zakresie lub pod tym samym adresem, pomimo niezłożenia informacji o zamiarze kontynuacji tej działalności. [str. 45]

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

W żadnym z kontrolowanych US nie był weryfikowany fakt śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, jeżeli pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej. Powodowało to, że urzędy nie sprawdzały prawidłowości rozliczeń podatkowych przedsiębiorców wykorzystujących majątek, który nie stanowił ich wyłącznej własności (był on dziedziczony również przez innych spadkobierców zmarłego małżonka przedsiębiorcy). Naczelnicy wszystkich skontrolowanych urzędów wyjaśniali, że nie posiadają dostępu do kompletnych danych dotyczących wspólności majątkowej małżonków. [str. 45]

Brak w US informacji o śmierci małżonka przedsiębiorcy

Zamknięcie 428 firm zmarłych przedsiębiorców, których działalność nie została podjęta przez żadnego ze spadkobierców¹¹, skutkowało likwidacją 404 miejsc pracy. Zlikwidowane firmy za ostatni rozliczony rok swej działalności osiągnęły łączne przychody w wysokości 111 971,7 tys. zł oraz dochody w wysokości 9304 tys. zł. Do budżetu państwa wpłaciły 3387 tys. zł z tytułu podatku od towarów i usług oraz 2108,8 tys. z tytułu podatku dochodowego. Ponadto, wpłacono 415,1 tys. zł zaliczek od zatrudnionych na etacie pracowników. [str. 46]

Gospodarcze skutki likwidacji przedsiębiorstw po śmierci przedsiębiorcy

W skontrolowanych urzędach miast, czas uzyskania informacji o śmierci przedsiębiorcy był zróżnicowany i wynosił od jednego do nawet 510 dni od dnia zgonu. Od uzyskania informacji o śmierci do wykreślenia z prowadzonych wykazów lub rejestrów upływało od jednego do 509 dni, a niektórzy zmarli przedsiębiorcy nie zostali wykreśleni z prowadzonych w urzędach wykazów. W urzędach marszałkowskich, czas w jakim pozyskiwano informację o śmierci przedsiębiorcy wynosił od trzech do nawet 1381 dni. [str. 46-47]

Późne ujawnianie informacji o zgonie przedsiębiorcy w urzędach miast i marszałkowskich

W czterech z pięciu skontrolowanych urzędów miast, pracownicy nie inicjowali procedury wykreślenia zmarłego przedsiębiorcy z CEIDG lub inicjowali ją z opóźnieniem wynoszącym nawet 635 dni. W konsekwencji, do czasu integracji bazy CEIDG z bazą PESEL (tj. do lutego 2017 r.), jedyny urząd który był w posiadaniu informacji o śmierci, nie przekazywał tej informacji ministrowi właściwemu ds. gospodarki, prowadzącemu ww. bazę. Informacje w tym zakresie nie były przekazywane pomiędzy komórkami organizacyjnymi urzędów, bowiem nie wypracowano zasad współpracy pozwalających na szybkie pozyskanie informacji o śmierci przedsiębiorcy w celu wygaszenia uprawnień wynikających z wydanych zezwoleń lub licencji albo wykreślenia z prowadzonych rejestrów. W związku z tym, prowadzone wykazy lub rejestry nie zawsze były rzetelne. [str. 47-48]

Opóźnienia w wygaszaniu uprawnień i przekazywaniu informacji do CEIDG

Informacje o śmierci przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą na podstawie koncesji, zezwolenia, licencji lub wpisu do rejestru działalności regulowanej, urzędy miast i urzędy marszałkowskie najczęściej uzyskiwały od członków rodziny lub pracowników przedsiębiorcy. Urzędy nie wykorzystywały w tym zakresie możliwości jakie daje system CEIDG i dedykowanej zakładki systemowej RDR¹², tłumacząc to jego niską przydatnością i brakiem możliwości filtrowania danych i generowania raportów.

¹¹ Badanie przeprowadzono na próbie losowo dobranych spraw spośród 2337 działalności zmarłych przedsiębiorców.

¹² Rejestr Działalności Regulowanej.

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

W efekcie, decyzje dotyczące działalności objętej np. zezwoleniem urzędy wygaszały ze znacznym opóźnieniem, nawet 17 miesięcy po śmierci przedsiębiorcy. Wskazywana niska przydatność funkcjonalności CEIDG wynikała głównie z braku systematycznego korzystania z zakładki RDR. [str. 46–47]

W trzech z pięciu skontrolowanych urzędów miast oraz w czterech z pięciu urzędów marszałkowskich, stwierdzono przypadki zaniechania obowiązku przekazywania do CEIDG bieżących informacji o uzyskaniu uprawnień wynikających z zezwolenia oraz o wpisach do rejestru działalności regulowanej. Skutkowało to niewykazaniem faktu wykreślenia przedsiębiorcy z powodu zgonu w CEIDG, w zakładce RDR. W sytuacji, gdy następcą prawnym nie informował urzędu o śmierci przedsiębiorcy, urząd pozbawiał się możliwości pozyskania wiedzy o śmierci i podjęcia działań zmierzających do wygaszenia uprawnień. Jednocześnie we wszystkich skontrolowanych urzędach miast i urzędach marszałkowskich stwierdzono nieprzekazywanie lub przekazywanie z dużym opóźnieniem (wynoszącym nawet 11 miesięcy) informacji nt. wygaszenia uprawnień w związku ze śmiercią przedsiębiorcy, w sytuacji, gdy urząd był w posiadaniu tej informacji. [str. 48–49]

Sukcesja przedsiębiorstw
w innych krajach

Sposób uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej w poszczególnych krajach jest zróżnicowany i warunkowany m.in. liczbą takich przedsiębiorstw w gospodarce narodowej oraz, a może przede wszystkim, uwarunkowaniami systemu prawnego. W ekspertyzie naukowej opracowanej na potrzeby niniejszej kontroli nt. *Sukcesja przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne na gruncie ustawodawstwa wybranych jurysdykcji* przedstawiono możliwe rozwiązania dla dalszego funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci osoby fizycznej, na przykładzie prawodawstwa Niemiec, Austrii, Szwajcarii, Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych. [str. 29–30]

Projekt ustawy
skierowany do Sejmu RP
– cele regulacji

Przekazany do Sejmu RP projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym zakładką, że ustawa będzie regulować zasady tymczasowego zarządzania przedsiębiorstwem po śmierci przedsiębiorcy, który we własnym imieniu wykonywał działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEIDG oraz kontynuowania działalności gospodarczej wykonywanej z wykorzystaniem tego przedsiębiorstwa. Celem tej regulacji jest m.in. zapewnienie warunków do zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, przy uwzględnieniu, że przedsiębiorstwo należy postrzegać jako dobro prawne, mające nie tylko wartość majątkową i gospodarczą, ale także społeczną. Dodatkowym celem regulacji jest ochrona praw osób trzecich, związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, w tym przede wszystkim pracowników, kontrahentów, konsumentów i innych podmiotów współpracujących z przedsiębiorcą. [str. 35, 38]

Ustawa
uchwalona przez Sejm RP
– najważniejsze
rozwiązania

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym wprowadza instytucję zarządcy sukcesyjnego, który będzie mógł zarządzać wyodrębnioną częścią majątku stanowiącą przedsiębiorstwo, we własnym imieniu na rachunek następców prawnych przedsiębiorcy, ze skutkiem dla ich majątku. Zarządca będzie umocowany do czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadzeniem firmy, zwanej w tym okresie *przedsiębiorstwem w spadku*. W ustawie przewidziano możliwości powołania zarządcy sukcesyjnego zarówno przed jak i po śmierci przedsiębiorcy, przy czym w tym ostatnim przypadku

SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

musi to nastąpić w terminie dwóch miesięcy od dnia śmierci przedsiębiorcy. Do powołania zarządcy po śmierci przedsiębiorcy potrzebna będzie zgoda osób, którym łącznie przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku większy niż 85/100. Do odwołania zarządcy sukcesyjnego po śmierci przedsiębiorcy wystarczy zgoda osób, którym łącznie przysługuje większy niż połowa udział w przedsiębiorstwie w spadku. Oznacza to, że przy ustroju wspólności majątkowej małzonek przedsiębiorcy samodzielnie może decydować o funkcjonowaniu zarządcy sukcesyjnego. Zarządca sukcesyjny będzie miał obowiązek zarządzania przedsiębiorstwem osoby fizycznej do momentu dokonania działu spadku albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego z innych przyczyn. Uprawnienia jego będą umożliwiały dokonywanie czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu w sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku za zgodą właścicieli przedsiębiorstwa w spadku, a w braku takiej zgody – za zezwoleniem sądu. [str. 38]

Ustawa ta zawiera też uregulowania stosunków między właścicielami przedsiębiorstwa w spadku a zarządcą sukcesyjnym, m.in. w zakresie prawa do udziału w zysku przedsiębiorstwa. Ustawa umożliwi kontynuację działalności przy zachowaniu uprawnień wynikających z decyzji administracyjnych, koncesji, zezwoleń i wpisów do rejestrów działalności regulowanej. Wprowadzenie instytucji zarządu sukcesyjnego, jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, uchyli ryzyko nakazu zwrotu pomocy publicznej w przypadku, gdy przedsiębiorstwo będzie realizowało zadania, z którymi wiąże się udzielenie pomocy, a przyszli beneficjenci spełniać będą warunki jej przyznania, a także umożliwi zachowanie ciągłości udzielonych koncesji i zezwoleń (pod warunkiem spełnienia przez zarządcę wymagań niezbędnych do uzyskania takich uprawnień). Ustawa przewiduje możliwość rezygnacji zarządcy z pełnionej funkcji, jego odwołania, a także wygaśnięcie zarządu sukcesyjnego.

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym choć rozwiązuje szereg problemów następców prawnych, poprzez możliwość ustanowienia zarządcy sukcesyjnego, prowadzenia przez niego działalności gospodarczej do momentu działu spadku, to jednak nie pozwala na przekazanie przedsiębiorstwa następcy prawnemu. Po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego następca w dalszym ciągu będzie musiał otworzyć działalność gospodarczą na własny rachunek.

Ustawa pomija problemy wynikające ze śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, jeżeli pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej. Brak uregulowania tej kwestii może powodować wystąpienie tak samo trudnej dla przedsiębiorstwa sytuacji jak w przypadku śmierci przedsiębiorcy. Dodatkowo wprowadzony ustawą obowiązek zapłaty podatku od spadku i darowizn w sytuacji zaprzestania działalności gospodarczej przed upływem dwóch lat od nabycia własności przedsiębiorstwa, może spowodować ograniczenia w stosowaniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym, przede wszystkim jeśli chodzi o osoby z najbliższej rodziny zmarłego¹³. [str. 38–39, 88–105]

¹³ Stanowisko NIK w tym zakresie zbliżone jest z opinią eksperta mgr. Łukasza Martyńca, doradcy sukcesyjnego, dotyczącą oceny wybranych zagadnień zawartych w skierowanym do Sejmu RP projekcie ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej.

4. UWAGI

Kontynuowanie
działalności
zmarłego przedsiębiorcy

Pierwotnie zdefiniowane przez MPiP problemy, właściwie określiły ograniczenia stojące przed następcami prawnymi zmarłego przedsiębiorcy, pragnącymi kontynuować rozpoczętą działalność. Prace nad projektem założeń do projektu ustawy ukierunkowane były na próbę likwidacji ww. problemów. Niemniej jednak ze względu na skomplikowany charakter regulacji, złożoność i wielowątkowość zagadnień zaprzestano dalszych prac nad projektem założeń, a rozpoczęto je nad projektem ustawy o zarządzie sukcesyjnym. W nowym rozwiązaniu cele zdefiniowano odmiennie. Celem ustawy o zarządzie sukcesyjnym jest zapewnienie warunków do zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. Takie określenie celu powoduje, że wprowadzane ustawą regulacje prawne należy ocenić jako pozwalające na rozwiązanie zidentyfikowanego problemu. Przewidziane w tej ustawie rozwiązania stwarzają warunki do dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej przez zarządcę sukcesyjnego. Umożliwiają bowiem kontynuację przez określony czas działalności po zmarłym przedsiębiorcy w oparciu o przedsiębiorstwo zmarłego. Natomiast prowadzenie działalności gospodarczej przez następcę prawnego po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego i tak będzie wymagało uruchomienia nowej, własnej działalności, z wykorzystaniem ewentualnie majątku zmarłego przedsiębiorcy.

Powyższe stanowisko NIK znajduje potwierdzenie w opracowanej przez biegłego ekspertyzie¹⁴, w której stwierdzono m.in.: (...) *Ustawa buduje pomost prawny oparty o instytucję zarządu sukcesyjnego oraz osobę zarządcę sukcesyjnego na gruncie prawa pracy, prawa administracyjnego, podatkowego oraz pozostałych przepisów, np. dotyczących kontynuacji stosunków obligacyjnych (...), czy odpowiedniego stosowania przepisów o wykonywaniu działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę (...) służący do utrzymania możliwości kontynuacji działalności zmarłego przedsiębiorcy oraz zarządzania przedsiębiorstwem tak długo, jak znajduje się ono w rękach kilku współwłaścicieli. (...) Nie zmienia to faktu, że nowy właściciel albo nabywca przedsiębiorstwa, pragnąc kontynuować jego działalność, będzie musiał w oparciu o nowy wpis do CEIDG, własny REGON, NIP i majątek przedsiębiorstwa, powołać i prowadzić nowe jednoosobowe przedsiębiorstwo, dokładnie tak samo, jak to ma miejsce w dotychczasowym stanie prawnym, gdyby udało się w ciągu kilku dni formalnie nabyć spadek obejmujący przedsiębiorstwo i nie pojawiły się inne przeszkody w kontynuacji jego działalności.* Ekspertyza stanowi załącznik nr 7.6 do niniejszej Informacji.

¹⁴ Dotyczącej oceny wybranych zagadnień zawartych w skierowanym do Sejmu RP projekcie ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, sporządzona przez mgr. Łukasza Martyńca, doradcę sukcesyjnego.

5. WNIOSKI

Najwyższa Izba Kontroli w wyniku kontroli oraz dokonanej analizy rozwiązań przewidzianych w ustawie o zarządzie sukcesyjnym i oceny ich skuteczności w zakresie ułatwienia kontynuowania działalności gospodarczej przez następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy, wskazuje na potrzebę:

Minister
Przedsiębiorczości
i Technologii

1. *Wprowadzenia do ustawy zmian mających na celu likwidację skutków śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEIDG, jeżeli pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej.*

Zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego, w przypadku śmierci małżonka przedsiębiorcy, gdy istniała pomiędzy nimi wspólność majątkowa i występowania innych, poza przedsiębiorcą spadkobierców, sytuacja dla prowadzonej działalności gospodarczej jest w zasadzie bardzo podobna – przedsiębiorca nie może swobodnie prowadzić działalności (wykorzystywać składników majątkowych, które objęte były wspólnością majątkową) bez zgody pozostałych spadkobierców.

2. *Doprecyzowanie art. 4b ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹⁵ (dodawanego ustawą o zarządzie sukcesyjnym) w taki sposób, aby jednoznacznie z niego wynikało, że dotyczy on wyłącznie osób nieobjętych dyspozycją art. 4a ust. 1 tej ustawy.*

Zgodnie z art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadku i darowizn zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę (...). W aktualnym stanie prawnym nie ma mowy o nabyciu własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej przez ww. osoby, lecz o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych (poszczególnych składników majątkowych i praw majątkowych).

Z treści projektowanego art. 4b ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wynika, aby planowane zwolnienie dotyczyło wyłącznie osób nienależących do kręgu osób wymienionych w art. 4a ust. 1 tej ustawy.

Istnieje zatem ryzyko, że w sytuacji nabycia własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej przez osobę wymienioną w art. 4a ust. 1 ww. ustawy i zaprzestania działalności przed upływem dwóch lat od przejęcia przedsiębiorstwa z przyczyn zależnych lub niezależnych od tej osoby, wystąpi konieczność zapłaty podatku od spadków i darowizn. Tymczasem, gdyby osoba taka nie zdecydowała się na kontynuowanie działalności zmarłego (i nie zobowiązała się do prowadzenia przedsiębiorstwa przez dwa lata), a w zgłoszeniu nabycia wykazała poszczególne składniki majątkowe i prawa majątkowe, mogłaby skorzystać ze zwolnienia w trybie art. 4a ww. ustawy.

¹⁵ Dz. U. z 2018 r. poz. 644.

WNIOSKI

- 3. Wprowadzenie dłuższego *vacatio legis* ustawy o zarządzie sukcesyjnym w celu umożliwienia dostosowania systemów informatycznych instytucji publicznych, które zgodnie z ustawą będą egzekwować wywiązywanie się z zobowiązań publicznoprawnych przedsiębiorstwa w spadku.*

Podczas procedury uzgodnieniowej realizowanej w MPiT przy projektowaniu rozwiązań o zarządzie sukcesyjnym w projekcie ustawy, niektóre instytucje sygnalizowały konieczność wydłużenia terminu wejścia w życie nowych rozwiązań. Konieczność ta podyktowana jest skomplikowanym procesem dostosowawczym systemów informatycznych istniejących w tych instytucjach.

6. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

6.1. Podejmowanie działań zmierzających do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne

MPiT podejmowało liczne działania zmierzające do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej. W tym celu prawidłowo zidentyfikowało problemy z jakimi zmierzyć się muszą spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy. Oszacowano na podstawie CEIDG skalę podmiotów, których ewentualne nowe regulacje mogą dotyczyć, przy czym z bazy tej nie wyeliminowano błędów. Nie ustalono także części danych ukazujących problem w pełnym zakresie np. o skali przedsiębiorców prowadzących działalność na podstawie koncesji bądź zezwoleń. Działania zmierzające do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej prowadzono na wielu płaszczyznach – dokonano analizy m.in. rozwiązań prawnych, przeprowadzono konsultacje i dyskusje, których efektem był przedłożony do Sejmu RP projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

Działalność gospodarcza
w liczbach

Skontrolowane urzędy miast i marszałkowskie, realizując swoje zadania nie zidentyfikowały barier i utrudnień związanych z sukcesją przedsiębiorstw osób fizycznych. Urzędy skarbowe, nawet jeśli takie utrudnienia zidentyfikowały, nie podejmowały działań, których celem byłoby ich usunięcie lub wprowadzenie zmian w systemie podatkowym.

6.1.1. Sukcesja przedsiębiorstwa osoby fizycznej – skala problemu w Polsce

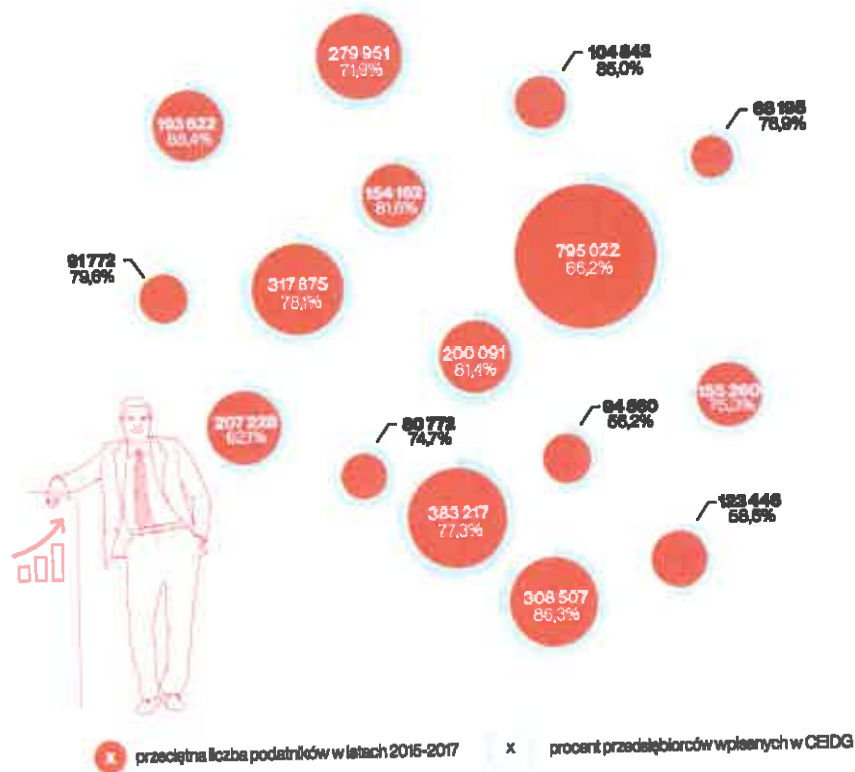
W Polsce liczba przedsiębiorców – podatników podatku dochodowego od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą i podatku dochodowego osób prawnych, wzrosła z 3502 tys. w 2015 r. do 3603 tys. w 2017 r., tj. o 2,9%¹⁶. W kontrolowanym okresie zwiększyła się również liczba osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą (podlegających wpisowi do CEIDG, w tym wspólników spółek cywilnych) z 2609 tys. do 2694 tys., tj. o 3,2%. Powyższy wzrost nie był równomierny w skali kraju. W poszczególnych województwach udział ww. podatników w ogóle podatników podatku dochodowego wahał się w przedziale od 56,2% w województwie świętokrzyskim do 88,4% w województwie zachodniopomorskim.

¹⁶ Dane z Izby Administracji Skarbowej na 31 grudnia 2015 r., 2016 r. i 2017 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 3

Przeciętny udział przedsiębiorców wpisanych do CEIDG w ogóle podatników podatku dochodowego



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

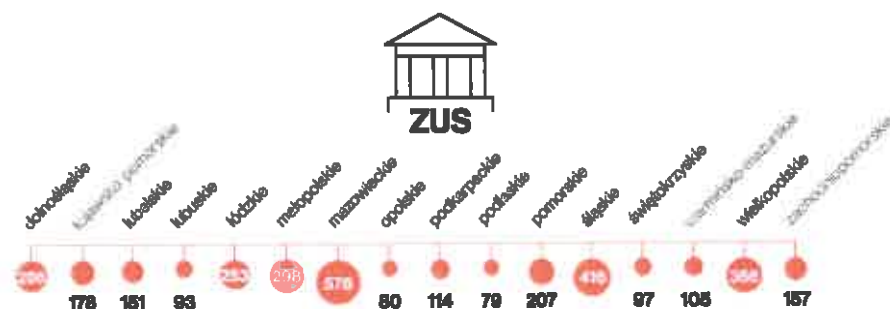
Liczba wyrejestrowanych płatników składek i ich pracowników

Według danych ZUS, łączna liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG, wyrejestrowanych z ubezpieczeń społecznych w kontrolowanym okresie systematycznie zmniejszała się – z 401,1 tys. w 2015 r., przez 389 tys. w 2016 r., do 382,7 tys. w 2017 r. Jednocześnie liczba przedsiębiorców wyrejestrowanych z ubezpieczeń z powodu śmierci przedsiębiorcy w analogicznym okresie wzrosła z 3,2 tys. w 2015 r., przez 3,3 tys. w 2016 r. do 3,9 tys. w 2017 r. Śmierć przedsiębiorców w ww. okresie skutkowałą utratą miejsc pracy: 6,8 tys. – w 2015 r., 7 tys. – w 2016 r. i 8,3 tys. – w 2017 r. W latach 2015–2017 największą liczbę przedsiębiorców z powodu zgonu wyrejestrowano w województwach mazowieckim i śląskim (odpowiednio 578 i 416), natomiast najmniej – w podlaskim i opolskim (79 i 80). W kontrolowanym okresie, przeciętnie, najwięcej pracowników zostało wyrejestrowanych z ubezpieczeń społecznych w województwach mazowieckim i wielkopolskim (1,1 tys. i 0,8 tys.) natomiast najmniej – w podlaskim i świętokrzyskim (147 i 178).

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 4

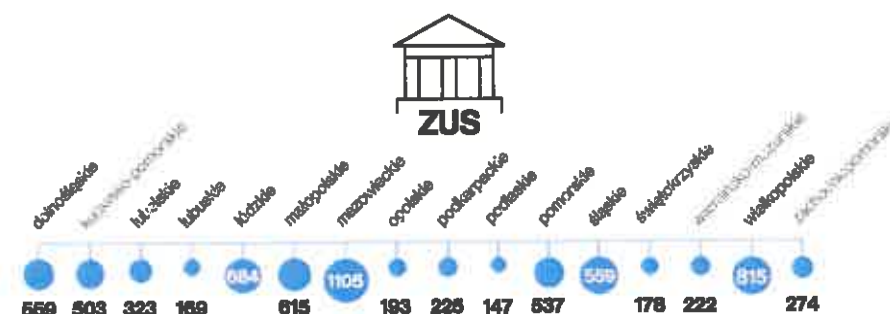
Rozkład geograficzny przedsiębiorców wyrejestrowanych z ubezpieczeń społecznych w latach 2015–2017 z powodu zgonu



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

Infografika nr 5

Rozkład geograficzny pracowników wyrejestrowanych z ubezpieczeń społecznych w latach 2015–2017 z powodu śmierci przedsiębiorcy



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

W latach 2015–2017, łączna liczba przedsiębiorców z terenu działania skontrolowanych US wzrosła z 255,6 tys. do 272,2 tys.

Skala problemu
w skontrolowanych US

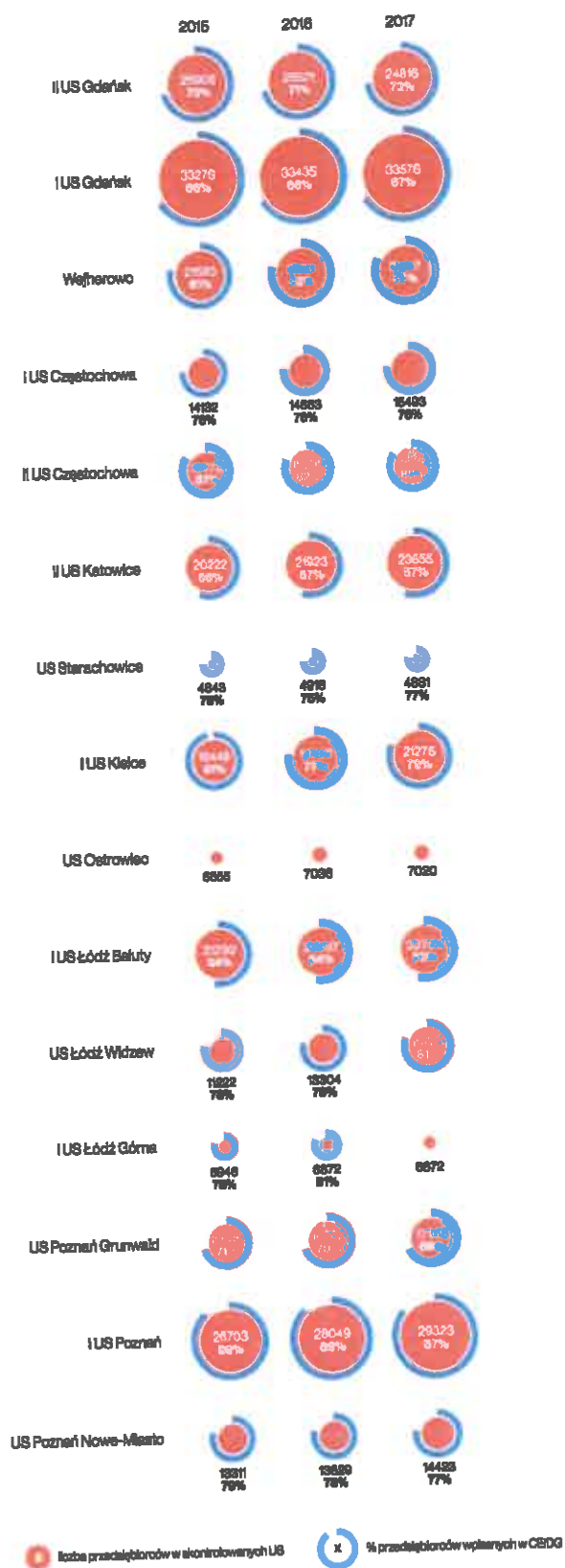
Odsetek firm podlegających wpisowi do CEIDG w ogólnej liczbie podatników podatku dochodowego z obszaru działania tych urzędów również wykazywał tendencję wzrostową i w 2017 r. wynosił od 55% do 88%¹⁷.

¹⁷ Bez danych z US Ostrowiec Świętokrzyski i Pierwszy US Łódź Górna, które nie dysponowały danymi za 2017 r.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 6

Przedsiębiorcy z terenu działania kontrolowanych US w latach 2015–2017, w tym odsetek firm wpisanych do CEiDG



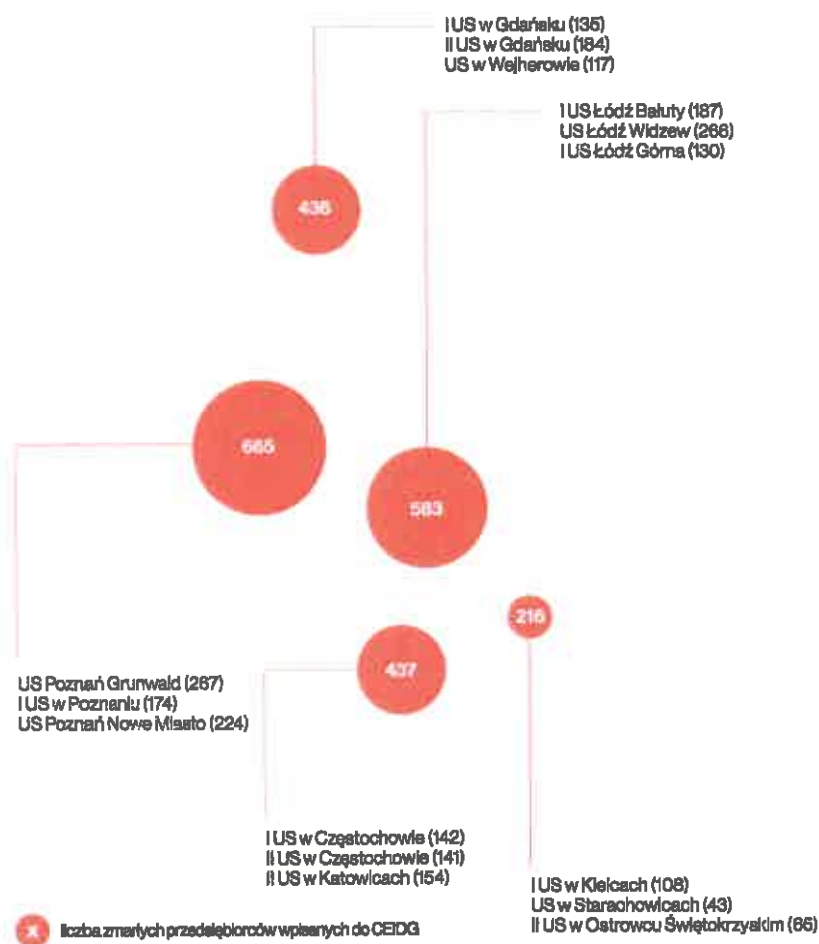
Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Łączna liczba zmarłych w latach 2015–2017 przedsiębiorców wpisanych do CEIDG z terenu działania objętych kontrolą urzędów wynosiła 2337, z tego 18% zatrudniało pracowników na umowę o pracę, a 34% było podatnikami podatku od towarów i usług. Przedsiębiorcy ci zatrudniali od 20 do nawet 293 pracowników. Najwięcej zmarłych przedsiębiorców (267) pozostawało we własności US Poznań Grunwald, a najmniej – US w Starachowicach (43).

Infografika nr 7

Liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG zmarłych w latach 2015–2017 (do 30 listopada) w objętych kontrolą urzędach skarbowych



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

Łączna liczba przedsiębiorców z terenu kontrolowanych urzędów miast¹⁸ wrosła z 323,8 tys. w 2015 r. do 333,9 tys. w 2017 r. Nieznacznie zwiększyła się też liczba przedsiębiorców podlegających wpisowi do CEIDG – z 220,1 tys. w 2015 r. do 220,7 tys. w 2017 r. Odsetek firm jednoosobowych lub prowadzonych w formie spółki cywilnej w 2017 r. w poszczególnych miastach wyniósł od 61 do 84%.

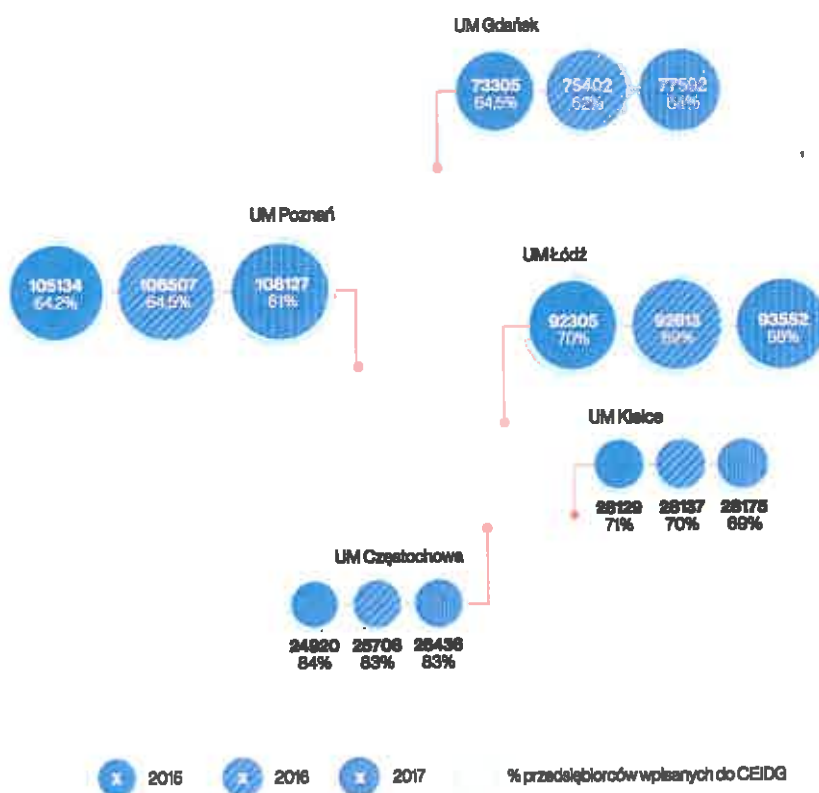
Skala problemu
w skontrolowanych
urzędach miast

¹⁸ Dla UM Gdańsk dane za 2017 r. przyjęto w wysokości analogicznej dla roku 2016 z powodu braku informacji w powyższym zakresie.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 8

Liczba przedsiębiorców z terenu działania kontrolowanych urzędów, w tym wpisanych do CEiDG w latach 2015–2017



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

W latach 2015–2017 na terenie objętym właściwością skontrolowanych pięciu urzędów miast zmarło łącznie 1829 przedsiębiorców, w tym 145 (tj. 8%) posiadało aktywne zezwolenia, licencje lub prowadziło działalność podlegającą wpisowi do rejestru działalności regulowanej.

Skala problemu w skontrolowanych urzędach marszałkowskich

Łączna liczba przedsiębiorców w objętych kontrolą pięciu województwach wzrosła z 1496 tys. w 2015 r. do 1520,8 tys. w 2017 r., a odsetek firm podlegających wpisowi do CEiDG zmniejszył się z 74% do 60%. Łączna liczba zmarłych przedsiębiorców w tych województwach, posiadających uprawnienia wynikające z koncesji, licencji, zezwoleń lub wpisanych do rejestrów działalności regulowanej, wynosiła 26. Zaledwie trzech zmarłych przedsiębiorców miało podpisane umowy o dofinansowanie ze środków UE (w okresie trwałości tych projektów), zawarte przez zarząd województwa. Ponadto trzech zmarłych przedsiębiorców podpisało umowy o dofinansowanie z upoważnionymi dyrektorami *Instytucji Pośredniczących*. Tylko w jednym przypadku, następcy prawni nie wyrazili woli kontynuacji projektu, co skutkowało koniecznością zwrotu pomocy w wysokości 7,7 tys. zł, wraz z odsetkami. W pozostałych pięciu sprawach, wewnętrzne procedury pozwoliły na zawarcie przez następcę prawnego zmarłego przedsiębiorcy umowy cesji i dokończenie współfinansowanych ze środków UE przedsięwzięć.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Przystępując do prac nad uregulowaniem kwestii sukcesji przedsiębiorstw osób fizycznych, po raz pierwszy skalę tego problemu wykazano w dniu 8 czerwca 2016 r. w zgłoszeniu do *Wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów* oraz w *Teście Regulacyjnym*. Skalę oszacowano na ok. 100 przypadków w miesiącu, z tendencją wzrostową w perspektywie najbliższych lat. W zgłoszeniu przywołano także dokonane w ramach wstępnych analiz wyliczenia dotyczące 80 tys. osób wpisanych do bazy CEIDG w wieku powyżej 65. roku życia.

Identyfikowanie przez MPiIT skali wykreślanych z CEIDG przedsiębiorców z powodu śmierci

Dokonane oszacowanie skali problemu dla potrzeb *Oceny Skutków Regulacji* obarczone było błędem, ponieważ nie sprostowano w CEIDG wpisów zawierających niezgodności pomiędzy datą urodzenia przedsiębiorcy a jego numerem PESEL. W bazie CEIDG na dzień 30 listopada 2017 r. znajdowało się 249,7 tys. przedsiębiorców, którzy nie posiadali numeru PESEL¹⁹. W bazie ujawniono także ponad 500 tys. przedsiębiorców, bez wprowadzonej daty urodzenia. Powyższe dane nie zostały uwzględnione w kalkulacjach dokonywanych przez MPiIT.

Według wyjaśnień pracownika MPiIT, *źródłem informacji o skali problemu sukcesji przedsiębiorstw osób fizycznych było ostrożne oszacowanie informacji jakie wpływały do MPiIT o zgonach przedsiębiorców w 2015 i 2016 r.*

Powyższą skalę problemu (tj. 100 przypadków miesięcznie) wskazywano także w kolejnych dokumentach, tj. *Ocenie Skutków Regulacji* opracowywanych na etapie, zarówno projektu założeń do projektu ustawy, jak i projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym i jego kolejnych wersji.

Możliwość skorzystania z bazy CEIDG do ustalenia liczby podmiotów wykreślanych z tej bazy z powodu śmierci pojawiła się dopiero w lutym 2017 r. dzięki jej integracji z bazą PESEL. Od tego czasu wykreślanie z CEIDG przedsiębiorców odbywa się automatycznie, w terminie dwóch dni roboczych od uwidocznienia zmian w bazie PESEL. W 2017 r. średnia miesięczna liczba wykreślonych przedsiębiorców z CEIDG wynosiła 750²⁰.

Kontrola wykazała, że pracownicy MPiIT nie podjęli także wystarczających działań pozwalających właściwie oszacować skalę problemów dotyczących przedsiębiorstwa prowadzone przez osoby fizyczne w przypadku śmierci przedsiębiorcy (problemy pracownicze, związane z zawartymi umowami czy też z posiadanymi koncesjami bądź zezwoleniami).

Identyfikowanie przez MPiIT skali problemów sukcesji

6.1.2. Działania na rzecz uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej

Prace nad uregulowaniem kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej rozpoczęły się w połowie 2015 r. Pierwotnie prowadzone były w Ministerstwie Gospodarki, następnie w Ministerstwie Rozwoju, a po podziale tego Ministerstwa – w MPiIT.

Identyfikowane problemów sukcesji

¹⁹ Zgodnie z art. 61 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1893), przedsiębiorcy powinni uzupełnić brakujący wpis o nr PESEL w terminie 2 lat od dnia wejścia w życie ustawy, a ci, którzy tego nie uczynią powinni zostać wykreśleni z CEIDG (do 19 maja 2018 r.).

²⁰ Średnia obliczona za okres od marca do listopada 2017 r.

Minister Gospodarki powołał w dniu 29 maja 2015 r. *Zespół ds. Prawa Gospodarczego* (dalej: *Zespół*), do zadań którego należała m.in. ocena efektywności i skuteczności funkcjonowania obowiązujących regulacji, w tym identyfikacja obszarów, w których niezbędna jest interwencja prawodawcy oraz przygotowywanie rekomendacji rozwiązań. Podczas inauguracyjnego posiedzenia *Zespołu*, wśród wstępnie zgłoszonych propozycji, znalazły się m.in. sprawy dziedziczenia przedsiębiorstwa według zasad pozwalających na zapewnienie jego nieprzerwanego, dalszego funkcjonowania. Podczas posiedzeń oraz spotkań roboczych, w okresie od lipca 2015 r. do stycznia 2016 r., członkowie *Zespołu* identyfikowali problemy wynikające z aktualnego stanu prawnego i przedstawiali wstępne koncepcje uregulowania tej kwestii oraz alternatywne modele rozliczania podatkowego przedsiębiorstwa zmarłego przedsiębiorcy. Propozycje te oparte były na pomostowym zarządzaniu przedsiębiorstwem po śmierci jego właściciela.

W grudniu 2015 r. w Ministerstwie Gospodarki zorganizowano spotkanie z przedstawicielami przedsiębiorców, stowarzyszeń i organizacji reprezentujących interesy pracodawców, na którym rozważano, czy problematyka dziedziczenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej wymaga kompleksowych zmian w prawie oraz jakie przeszkody prawne napotyka spadkobierca, chcący kontynuować działalność zmarłego przedsiębiorcy. Analizowano również przyczyny niechęci przedsiębiorców prowadzących jednoosobową działalność do przekształcania tej działalności w spółkę prawa handlowego. Dyskutowano nad tym, czy zmiany w prawie handlowym mogą zachęcić przedsiębiorców do zakładania spółek. Podczas spotkania zaprezentowano także wstępne rekomendacje rozwiązań dotyczących problematyki dziedziczenia przedsiębiorstwa prowadzonego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, będące efektem eksperckich analiz przeprowadzonych w ramach prac członków *Zespołu*. W efekcie przeprowadzonych analiz zidentyfikowano wymagający regulacji problem dziedziczenia przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną.

Przykład

W obecnym stanie prawnym zidentyfikowano w szczególności następujące problemy związane z dziedziczeniem przedsiębiorstwa osoby fizycznej:

- ograniczone możliwości posługiwania się firmą (nazwą) przedsiębiorcy po jego śmierci;
- brak możliwości posługiwania się, choćby tymczasowo, numerami NIP i REGON przedsiębiorcy, które w obrocie prawnym identyfikują jego przedsiębiorstwo;
- małe szanse na wznowienie działalności przedsiębiorstwa przy braku porozumienia wszystkich spadkobierców co do kontynuacji działalności w krótkim czasie po otwarciu spadku;
- konieczność uzyskania zgody sądu opiekuńczego na dokonywanie czynności związanych ze spadkiem w sytuacji, gdy w kręgu spadkobierców będą małoletni;
- wygaśnięcie umów o pracę i co do zasady - pełnomocnictw, niektórych umów cywilnoprawnych i decyzji administracyjnych wraz ze śmiercią przedsiębiorcy;
- trudności związane z koniecznością potwierdzenia dokonania czynności powodujących powstanie zobowiązań podatkowych i obowiązków z zakresu

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ubezpieczeń społecznych, mimo istniejącej regulacji w zakresie sukcesji podatkowej (w Ordynacji podatkowej);

- co do zasady – konieczność zwrotu, wraz z odsetkami, pomocy publicznej otrzymanej na podstawie umów będących w toku wykonywania;
- znikoma świadomość przedsiębiorców co do skutków ich śmierci dla przedsiębiorstwa oraz potrzeba działań pozalegisłacyjnych popularyzujących działania pozwalające zakończyć proces sukcesji za życia przedsiębiorcy.

Wskazano także, iż jedyne dostępne w aktualnym stanie prawnym rozwiązania dla przedsiębiorcy – osoby fizycznej, oznaczają konieczność zmiany formy prawnej, tj. przekształcenie w spółkę kapitałową lub wniesienie przedsiębiorstwa aportem do wcześniej założonej spółki prawa handlowego. Żadne z nich nie jest jednak postrzegane przez przedsiębiorców jako rozwiązanie atrakcyjne i łatwe do przeprowadzenia.

Dokonana w tamtym okresie analiza prawodawstwa wybranych krajów europejskich nie doprowadziła do wskazania koncepcji, która mogłaby być wykorzystana w polskim prawie. Analizie poddano rozwiązania funkcjonujące we Francji i na Ukrainie, a także w systemach niemieckim, austriackim i szwajcarskim. Wynik przeprowadzonych analiz zamieszczono w *Teście Regulacyjnym*. Wynikało z niego, że Polskę, na tle innych krajów, wyróżnia fakt, że osoby fizyczne mogą prowadzić działalność na podstawie wpisu do CEIDG także na bardzo dużą skalę. W innych krajach Europy Zachodniej, z formy tej korzystają raczej drobni przedsiębiorcy, najczęściej w ramach samozatrudnienia.

Analiza rozwiązań przyjętych w innych krajach

Według ekspertyzy naukowej opracowanej na zlecenie NIK pt. *Sukcesja przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne na gruncie ustawodawstwa wybranych jurysdykcji*²¹, istotą regulacji przyjętych w prawodawstwie Niemiec, Austrii, Szwajcarii, Wielkiej Brytanii i Stanów Zjednoczonych jest próba zapewnienia funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy. Do najczęściej stosowanych instrumentów należą m.in. możliwość udzielania prokury i pełnomocnictw, które nie wygasają na skutek śmierci przedsiębiorcy (Niemcy, Szwajcaria), ustanowienie wykonawcy testamentu (Niemcy i Austria) czy prawo do prowadzenia przedsiębiorstwa, ale w różny sposób (Austria, Szwajcaria, Wielka Brytania). Opinia eksperta stanowi załącznik nr 7.5. do niniejszej *Informacji*.

Przykład

W Republice Austrii małe i średnie przedsiębiorstwa stanowią 99,6% wszystkich przedsiębiorstw, a 36,6% wszystkich austriackich przedsiębiorstw jest prowadzonych w formie jednoosobowej działalności gospodarczej²². Powyższe powoduje, iż zagadnienie sukcesji przedsiębiorstwa prowadzonego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej ma doniosłe znaczenie dla gospodarki austriackiej.

²¹ Ekspertyza na temat rozwiązań prawnych w innych krajach możliwych do zastosowania w zakresie sukcesji przedsiębiorstw osób fizycznych została sporządzona przez dr. hab. Adama Marjańskiego prof. Uniwersytetu Łódzkiego.

²² J. Węclawski, *Przedsiębiorstwa rodzinne we współczesnej gospodarce*, w: red. H. Pernsteiner, J. Węclawski, *Finansowanie i corporate governance w przedsiębiorstwach rodzinnych*, Warszawa 2016, str. 33.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Do najważniejszych regulacji, korzystnie wpływających na płynną sukcesję jednoosobowej działalności gospodarczej, należy możliwość płynnego przeprowadzenia postępowania spadkowego, ustanowienie wykonawcy testamentu, udzielenia pełnomocnictwa niewygasającego z chwilą śmierci oraz procedura stosowana na wypadek śmierci przedsiębiorcy – prawo dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa (niem. *Fortbetriebsrecht*). W tym ostatnim zakresie, najistotniejsze znaczenie mają, dwa warianty prawa dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa: prawo przysługujące masie spadkowej (niem. *Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft*) oraz prawo przysługujące członkom rodziny (niem. *Fortbetriebsrecht der Angehörigen*).

Problemy sukcesji
wg dyrektorów izb
administracji skarbowej

Dyrektorzy 16 izb administracji skarbowej, w informacji nt. zidentyfikowanych barier w obszarze dziedziczenia przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne potwierdzali dokonane ustalenia przez członków ww. *Zespołu*.

Przykład

Zastępca Dyrektora Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu wśród najczęstszych problemów w obszarze dziedziczenia przedsiębiorstwa wymienił m.in.:

- status prawny przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy, a przed przejęciem przez spadkobierców;
- długi czas trwania postępowania spadkowego, co przy braku zgody pomiędzy spadkobiercami unieumożliwia prowadzenie przedsiębiorstwa;
- ważność wszelkich umów, koncesji, zezwoleń itd. oraz nr NIP;
- brak możliwości kontynuowania działalności gdy jednym ze spadkobierców jest osoba małoletnia;
- brak możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od składników majątkowych nabytych w drodze spadku, jeżeli nabycie to korzystało ze zwolnienia od podatku od spadku i darowizn.

Wskazał ponadto: mając na uwadze powyższe wydaje się, iż najprostszym rozwiązaniem byłoby usankcjonowanie przedsiębiorstwa osoby fizycznej jako w pewnym stopniu odrębnego bytu prawnego od tej osoby fizycznej. Zmiana właściciela prowadzącego takie przedsiębiorstwo odbywałaby się na zasadach analogicznych ze sprzedażą lub dziedziczeniem udziałów w spółkach prawa handlowego, w których nowy właściciel wchodzi w prawa i obowiązki dotychczasowego. Taki byt prawny musiałby jednak posługiwać się odrębnym od osoby fizycznej identyfikatorem podatkowym.

Problemy z sukcesją
wg naczelników US,
burmistrzów
i prezydentów miast
oraz marszałków
województw

Barier w sukcesji zauważono w dwóch urzędach skarbowych, a w ośmiu, naczelnicy urzędów wskazywali na ujawnione w trakcie kontroli NIK utrudnienia dla następców, które uniemożliwiają płynne i niezakłócone podjęcie działalności gospodarczej zmarłego. Były to:

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Infografika nr 9

Barieri i utrudnienia w dziedziczeniu przedsiębiorstw osób fizycznych ujawnione w skontrolowanych US



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

Przykład

Naczelnik US w Ostrowcu Świętokrzyskim wyjaśnił: *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.*

Naczelnik US w Starachowicach wyjaśnił natomiast: *Zdarzało się, że nieoficjalnie podatnicy w rozmowie z pracownikiem urzędu skarbowego skarżyli się na złożoność problemu w przypadku zgonu przedsiębiorcy i brak możliwości kontynuacji przez spadkobiercę wcześniej zawartych umów czy koncesji, ale tego typu problemy nie były zgłaszane oficjalnie do urzędu skarbowego. (...) sytuacja skarżenia się podatników (...) pojawiała się w rozmowach z podatnikami prowadzonych w czasie załatwiania innych spraw. Osoby takie nie prosiły o kontakt ze strony urzędu; z uwagi na ilość obsługiwanych podatników dotarcie do nich celem uszczegółowienia problemów i wyjaśnienia wątpliwości było utrudnione.*

W żadnym ze skontrolowanych urzędów miast i urzędów marszałkowskich nie zidentyfikowano barier związanych z sukcesją przedsiębiorstwa.

Prace nad wypracowanymi wstępnymi propozycjami do założeń projektu ustawy trwały od początku 2016 r. Sporządzony projekt wstępnych propozycji do założeń projektu ustawy z 3 marca 2016 r. oraz kolejna jego wersja, opracowana 18 marca 2016 r., nie określały precyzyjnie liczby przedsiębior-

Prace nad projektem założeń do projektu ustawy

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ców, których problem ten może dotyczyć. Podstawowe założenia projektu były przedmiotem licznych konsultacji, spotkań i dyskusji, a także zleconych przez MPiT badań ankietowych *Nowe rozwiązania prawne dla firm*, przeprowadzonych przez PARP w dniach 13–23 maja 2016 r.

Z ww. badań wynika m.in., że problem sukcesji został potwierdzony przez 94% badanych. Dla 93% respondentów problem powinien zostać rozwiązany w trybie ustawowym. Jako najlepsze rozwiązanie respondenci wskazali umożliwienie dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa osoby zmarłej w niezmienionej formie i pod jego nazwą oraz nr REGON i NIP przez jego spadkobierców, a w przypadku braku ich porozumienia – za zgodą sądu, ale przy dookreśleniu czasu na postępowanie spadkowe (68,5%). Kolejnym rozwiązaniem wybieranym przez ankietowanych było m.in. powołanie po śmierci przedsiębiorcy zarządcy/prokurenta/pełnomocnika, który poprowadzi działalność gospodarczą do czasu uregulowania spraw spadkowych przez spadkobierców (32,4%). W ocenie respondentów możliwość jego powołania powinien mieć przedsiębiorca za życia oraz spadkobiercy, zaś sąd jedynie przy braku porozumienia.

Na etapie prac nad projektem założeń przyjęto, że wprowadzenie do porządku prawnego rozwiązań umożliwiających kontynuację funkcjonowania przedsiębiorstwa osoby fizycznej po jej śmierci (instytucji prokurenta *mortis causa*²³) wymusi zmianę wielu przepisów prawa cywilnego, administracyjnego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych oraz podatkowego.

W dniu 13 czerwca 2016 r. został skierowany do Przewodniczącego Zespołu ds. Programowania Prac Rządu, Ministra Członka Rady Ministrów wniosek o włączenie do *Wykazu prac projektu założeń do projektu ustawy wraz z Testem Regulacyjnym*, który stanowił udokumentowanie przeprowadzonego procesu oceny wpływu planowanych rozwiązań legislacyjnych. Dokument ten, zgodnie z § 28 ust. 3 pkt 1 Regulaminu pracy Rady Ministrów, zawierał zidentyfikowanie rozwiązywanego problemu. Jako rekomendowane rozwiązanie wskazano działania legislacyjne wprowadzające nową instytucję – przedstawiciela działającego po śmierci przedsiębiorcy, któremu powierzone zostanie prowadzenie spraw przedsiębiorstwa oraz rozwiązania umożliwiające aktywną działalność firmy. W Teście Regulacyjnym, w sekcji – *Wyniki analizy wpływu* odnotowano, że na obecnym etapie nie jest możliwe przedstawienie w ujęciu niepieniężnym oszacowania wpływu projektowanych rozwiązań na budżet państwa, jednostki samorządu terytorialnego i inne jednostki sektora finansów publicznych. W odniesieniu do przedsiębiorstw i obywateli wskazano, że projektowane rozwiązanie spowoduje koszty związane z ustanowieniem i działalnością prokurenta. Wśród korzyści w ujęciu niepieniężnym wymieniono natomiast:

- utrzymanie obowiązków i uprawnień o charakterze publicznoprawnym, sygnalizując brak możliwości oszacowania wpływu projektowanych rozwiązań;

²³ Tj. przedstawiciela działającego po śmierci przedsiębiorcy, któremu powierzone zostanie prowadzenie spraw przedsiębiorstwa w zakresie określonym na wzór reprezentacji przedsiębiorcy przez prokurenta samoistnego, przy uwzględnieniu specyfiki dotyczącej zarządu spadkiem.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- możliwość kontynuacji działalności gospodarczej;
- utrzymanie miejsc pracy i relacji biznesowych;
- możliwość utrzymania wartości ekonomicznej przedsiębiorstwa i czerpania dochodów generowanych z tytułu tej działalności.

Wejście w życie ustawy zaplanowano na 1 stycznia 2018 r.

Projekt założeń do projektu ustawy został przekazany do uzgodnień wewnątrzresortowych. Uwagi zgłosiło wiele departamentów MPiT. W tabeli zgłoszonych uwag MPiT przedstawiło zgłoszone sugestie i sposób odniesienia się do nich. Projekt został przekazany również do zaparafowania do Departamentu Prawnego MPiT jako zgodny pod względem prawnym, legislacyjnym i redakcyjnym, a następnie wraz z *Oceną Skutków Regulacji* został udostępniony w BIP RCL i na stronie konsultacje.gov.pl.

W połowie 2016 r. projekt założeń do projektu ustawy został przekazany do uzgodnień międzyresortowych i konsultacji publicznych, zgodnie z § 31 oraz § 36 ust. 1 Regulaminu pracy Rady Ministrów.

W toku uzgodnień międzyresortowych uwagi do projektu zgłoszone zostały przez Kancelarię Prezesa Rady Ministrów, Ministra Obrony Narodowej, Ministra Finansów, Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji, Ministra Spraw Zagranicznych, Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej, Ministra Sprawiedliwości, Ministra Rolnictwa i Rozwoju Wsi, Rządowe Centrum Legislacji. W trakcie konsultacji publicznych do projektu założeń zgłoszono 101 uwag. Stosownie do § 43 Regulaminu pracy Rady Ministrów, opiekun merytoryczny projektu MPiT, wobec zgłoszonych w ramach konsultacji, uzgodnień i opiniowania uwag i opinii do projektu założeń zajął stanowisko, przedstawiając je w tabelach uwag.

Przykład

W obszarze prawa podatkowego podczas konferencji uzgodnieniowej przedstawiciele MF zgłosili m.in. następujące uwagi:

- zmiany w podatku dochodowym wymagają dalszej dyskusji, należy rozważyć kwestię zaliczek na podatek dochodowy oraz egzekucji;
- akceptowalne jest przyjęcie, iż dochód przedsiębiorstw stanowi osobny dochód spadkobierców oraz że spadkobiercy będą mogli korzystać z ulg podatkowych, mimo posiadania udziałów generujących zyski;
- MF postulowało obciążenie prokurenta *mortis causa* odpowiedzialnością za prowadzenie ksiąg rozliczeniowych, rozliczanie podatku w momencie działy spadku, konkretyzację osoby podatnika, by prokurent *mortis causa* był tymczasowym, w pełni odpowiedzialnym podatnikiem. Ponadto, małżonek zmarłego przedsiębiorcy powinien mieć możliwość wspólnego rozliczenia się z nim w roku podatkowym, w którym zmarł, a prokurent *mortis causa* musi zachować sposób rozliczania do końca roku podatkowego;
- w ocenie MF niedopuszczalny jest brak odpowiedzialności prokurenta *mortis causa*, mimo jego działań w sferze podatkowej i występowanie w charakterze strony;
- nie jest możliwe bez projektu ustawy rozstrzygnięcie, czy prokurent *mortis causa* będzie podatnikiem podatku VAT, a dyskusja o podatkach w sytuacji gdy nie są znane szczegóły instytucji prokurenta *mortis causa* jest w ocenie MF bezprzedmiotowa. Przedstawiciel RCL zasugerował przeprowadzenie dwustronnych uzgodnień między MPiT a MF w kwestii prawa podatkowego.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W celu wypracowania wspólnego stanowiska pomiędzy pracownikami MF i MPiT w czwartym kwartale 2016 r. w obszarze rozwiązań podatkowych przeprowadzono uzgodnienia w trybie roboczym. Podczas spotkania 13 grudnia 2016 r. ustalono, m.in. że:

- przedsiębiorstwo w spadku może być podatnikiem w wybranych ustawach podatkowych, sama definicja znajduje się w wybranych przepisach materialnych ustaw podatkowych;
- w zakresie podatku VAT, MF nie widzi możliwości uznania *przedsiębiorstwa w spadku* za nowego podatnika. Możliwe jest ustanowienie przez spadkobierców *substratu osobowego*, reprezentującego przedsiębiorstwo w spadku, który byłby podatnikiem.

Nie uzgodniono wspólnego stanowiska w następujących kwestiach:

- możliwości kontynuowania działalności przez *przedsiębiorstwo w spadku* z zachowaniem numeru NIP spadkodawcy;
- rozróżnienia odpowiedzialności prokurenta spadkowego za złożenie bieżących deklaracji, za zaległości podatkowe;
- możliwości uznania przedsiębiorstwa w spadku za podatnika podatku akcyzowego, co wynika z regulacji prawa wspólnotowego;
- konieczność zamknięcia ksiąg rachunkowych z dniem śmierci uniemożliwia kontynuowanie działalności po pewnym czasie, tj. z chwilą ustanowienia prokurenta spadkowego.

Zmiana koncepcji
– rozpoczęcie prac
nad projektem ustawy
o zarządzie sukcesyjnym

W dniu 7 grudnia 2016 r. do Departamentu Oceny Ryzyka Regulacyjnego MPiT przesłano do uzgodnienia projekt zgłoszenia do *Wykazu prac projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z sukcesją przedsiębiorstwa osoby fizycznej*. Jednocześnie do uzgodnienia przekazano także projekt zgłoszenia rezygnacji z prac nad założeniami projektu ustawy. Podjęta decyzja o rezygnacji z prac nad projektem założeń, podyktowana była modyfikacją pierwotnej koncepcji w wyniku licznych uwag oraz zgłaszaną w toku konsultacji przez partnerów społecznych pilną potrzebą wprowadzenia projektowanych zmian.

Wnioski o włączenie do *Wykazu prac* projektu ustawy w związku z sukcesją i jednocześnie wycofanie z ww. wykazu projektu założeń, przesłano 16 grudnia 2016 r. W załączonym do pisma z 16 grudnia 2016 r. skierowanego do Ministra – Członka Rady Ministrów Henryka Kowalczyka, formularzu *Zgłoszenia projektu ustawy w związku z sukcesją* przedstawiono następujące zidentyfikowane problemy: ograniczone możliwości posługiwania się firmą (nazwą) przedsiębiorcy po jego śmierci, wygaśnięcie umów o pracę, umów cywilnoprawnych, pełnomocnictw, decyzji administracyjnych, brak możliwości kontynuacji rozliczeń podatkowych i umów związanych z realizacją projektów unijnych, małe szanse na wznowienie działalności przedsiębiorstwa w przypadku braku porozumienia wszystkich spadkobierców w kwestii kontynuacji działalności przedsiębiorstwa osiągniętego w krótkim czasie po otwarciu spadku. W zgłoszeniu do *Wykazu* wskazano, że prace nad projektem ustawy odbywać się będą przy wykorzystaniu wyników analiz, uzgodnień, i konsultacji przeprowadzonych na etapie procedowania założeń.

Jako przyczynę zmiany koncepcji rozwiązań legislacyjnych w zakresie sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej pracownik MPiT wskazał: *W toku prac nad projektem ustawy i analizowania szczegółowych kwestii związanych z problemem sukcesji przedsiębiorstw projektodawca uznał, że potrzebny*

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

model zarządu przedsiębiorstwem po śmierci jego właściciela powinien różnić się w szczególności od prokury w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego. W szczególności, konieczne jest wprowadzenie funkcji (formy zarządu), która będzie wiązała się nie tylko z umocowaniem do działania (jak prokura), ale również z obowiązkami po stronie zarządcy. Inny powinien być również zakres umocowania zarządcy sukcesyjnego i „klasycznego” prokurenta, co z kolei spowodowane jest specyfiką sytuacji, w której właścicielami zarządzanego majątku jest najczęściej kilka osób, np. spadkobierców.

W lutym 2017 r. zmieniono zakres i tytuł projektu ustawy – na projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym. W ramach dokonanej, na etapie opracowywania projektu ustawy, oceny wpływu, określono cele regulacji (jako podstawowy cel wskazano zapewnienie przedsiębiorcom będącym osobami fizycznymi warunków do zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po ich śmierci, jako dodatkowy – wzmocnienie ochrony praw osób trzecich, związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, w tym przede wszystkim pracowników, kontrahentów, konsumentów i innych podmiotów współpracujących z przedsiębiorcą) oraz pożądany rezultat projektowanej zmiany. Określenie celu i istoty interwencji, zgodnie z § 28 ust. 3 pkt 2 Regulaminu pracy Rady Ministrów, ujęto w *Ocenie Skutków Regulacji* projektu.

Przykład

Projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przewidywał m.in.:

- wprowadzenie instytucji zarządu sukcesyjnego (zasady jego ustanowienia, odwołania i wygaśnięcia oraz warunki rezygnacji zarządcy sukcesyjnego z funkcji);
- uregulowanie zasad tymczasowego zarządzania przedsiębiorstwem przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną po jego śmierci oraz kontynuowania działalności gospodarczej wykonywanej przy użyciu tego przedsiębiorstwa i stosunków prawnych dotyczących zmarłego przedsiębiorcy lub przedsiębiorstwa w spadku (w tym m.in. odpowiedzialność za zobowiązania związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa w spadku, warunki niewygasania decyzji związanych z przedsiębiorstwem, warunki niewygasania umów zawartych przez przedsiębiorcę w zakresie działalności jego przedsiębiorstwa);
- zmiany w obowiązujących przepisach, w związku z projektowaną ustawą.

Celem tej regulacji było zapewnienie przedsiębiorcom będącym osobami fizycznymi, warunków do zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po ich śmierci. Celem pośrednim – była silniejsza ochrona praw osób trzecich związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa (np. pracowników, kontrahentów). Projekt ustawy zakładał wprowadzenie rozwiązań regulujących funkcjonowanie przedsiębiorstwa w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do czasu ustalenia następców prawnych i rozstrzygnięcia o dalszym losie firmy oraz pociągał za sobą zmiany w obszarach prawa prywatnego, administracyjnego, prawa pracy, upadłościowego i podatkowego.

Z uwagi na zidentyfikowane problemy uznano, że zapewnienie kontynuacji prowadzenia działalności gospodarczej po śmierci osoby wpisanej do CEIDG wymaga kompleksowych rozwiązań m.in. w zakresie prawa cywilnego, handlowego, administracyjnego, podatkowego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, które wprowadzić można jedynie w toku prac legislacyjnych.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Projekt ustawy został w lutym 2017 r. przekazany do uzgodnienia do resortu finansów oraz do poszczególnych komórek organizacyjnych MPiT. Najwięcej uwag do projektu zgłosiło MF.

Przykład

Uwagi MF do projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym dotyczyły m.in.:

- podatku od towarów i usług i kwestii niepowołania w projektowanym terminie zarządcy sukcesyjnego oraz związanej z tym odpowiedzialności za zaległości podatkowe przedsiębiorstwa;
- podatku dochodowego, w tym objęcia regulacją spółek cywilnych, w sytuacji, gdy w umowie spółki nie zastrzeżono wejścia do spółki spadkobierców, zasad reprezentacji w okresie od otwarcia spadku do powołania zarządcy sukcesyjnego, określenie płatnika podatku dochodowego dla osób zatrudnionych w oparciu o umowy cywilnoprawne po śmierci przedsiębiorcy, wpływu projektowanych regulacji na możliwość stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania;
- podatku akcyzowego, w zakresie zgodności koncepcji przedsiębiorstwa w spadku jako podatnika z przepisami dyrektywy Rady 2008/118/WE²⁴;
- podatku od gier; podatków i opłat lokalnych; postępowania egzekucyjnego w administracji; zasad ewidencji i identyfikacji podatników i płatników; ordynacji podatkowej; rachunkowości.

Wszystkie uwagi zostały przeanalizowane przez pracowników MPiT i opatrzone komentarzem. W wyniku dalszych uzgodnień z resortem finansów oraz wewnętrznych powstawały kolejne wersje projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

Zaktualizowany projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym z 19 lipca 2017 r. został, zgodnie z § 31, 35, 36 ust. 1 i 38 Regulaminu pracy Rady Ministrów, skierowany do zaopiniowania, uzgodnień międzyresortowych oraz opinionowania i konsultacji publicznych. Projekt wraz z uzasadnieniem i *Oceną Skutków Regulacji*, zgodnie z zasadą powszechności udostępniono w BIP RCL.

Przykład

W ramach uzgodnień międzyresortowych:

- Minister Członek Rady Ministrów Henryk Kowalczyk zauważył, że *Ocena Skutków Regulacji* wymaga uzupełnienia o wskazanie skutków wszystkich projektowanych zmian o charakterze podatkowym, w tym zmian dotyczących poszerzenia zakresu podmiotów i osób uprawnionych do korzystania z ulg i zwolnień wymienionych w ustawie o podatkach od spadków i darowizn. Ponadto zaproponował rozważenie przedstawienia procedury sukcesji w obecnym i projektowanym stanie prawnym w postaci mapy procesu z zaznaczonymi kosztami poszczególnych kroków formalno-prawnych. Odnosząc się do tej uwagi, przedstawiciele MPiT poinformowali, że dokument *Ocena Skutków Regulacji* zostanie uzupełniony w możliwym zakresie, przy czym z uwagi na całkowitą fakultatywność regulacji, jak również z uwagi na fakt, że projekt nie wprowadza odrębnych, innych niż w przypadku osób fizycznych, zasad naliczania czy uiszczania podatków nie jest możliwe wyliczenie skutków budżetowych. W kolejnej wersji *Oceny* zawarto informację, że z uwagi na brak danych niemożliwe jest ustalenie, w ilu przypadkach przedsiębiorstwo jest dziedziczone przez osoby spoza kręgu krewnych już dziś zwolnionych z podatku od spadków oraz, że nie jest możliwe kwotowe oszacowanie skutków finansowych tej zmiany.

²⁴ Z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- Minister Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej zauważyła m.in., że projekt nie zabezpiecza należności z tytułu składek, do dochodzenia których Zakład Ubezpieczeń Społecznych jest ustawowo zobowiązany. Ponadto, projekt wprowadza nową kategorię płatnika składek – zarządcę sukcesyjnego, co wymaga wprowadzenia także nowych wzorów zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych i ubezpieczenia zdrowotnego oraz wprowadzenia nowego kodu ubezpieczenia (zakresu trzycyfrowego). Ze względu na konieczność zmiany aktów wykonawczych oraz aplikacji wspomagających realizację zadań związanych z prowadzoną egzekucją i wydawaniem decyzji orzekających o odpowiedzialności z tytułu należności składkowych, zaproponowano wprowadzenie co najmniej 12-miesięcznego *vacatio legis* od dnia wejścia w życie ustawy. MPiT zakwestionowało tak długi okres na wprowadzenie rozwiązań technicznych, a pozostałe miały podlegać dalszej dyskusji podczas konferencji uzgodnieniowej.
- Wiceprezes Rządowego Centrum Legislacji w przekazanej opinii sygnalizował m.in. potrzebę najdalszej precyzji regulacji, usunięcie dostrzeżonych niespójności i luk. Wskazał na wątpliwości dotyczące definicji „małżonka przedsiębiorcy” i „następca prawnego przedsiębiorcy”, konieczność doprecyzowania trybu odwołania zarządcy i zgłoszenia aktu odwołania do CEIDG przez przedsiębiorcę. Zwrócono także uwagę na ograniczoną regulację sytuacji przedsiębiorstwa w okresie, w którym zarząd sukcesyjny nie jest ustanowiony. MPiT zadeklarowało zmianę definicji i wolę usunięcia dostrzeżonych niespójności, a odnosząc się do kwestii sytuacji przedsiębiorstwa przed ustanowieniem zarządu, kwestię pozostawiono do dyskusji podczas planowanej konferencji uzgodnieniowej.
- ZUS oraz Związek Banków Polskich sygnalizowały, że potrzebować mogą dłuższego terminu na dostosowanie swych systemów informatycznych do nowych przepisów. Pracownicy MPiT uznali, że proponowany przez ZUS 12-miesięczny okres *vacatio legis* jest zbyt długi.

Konsultacje przeprowadzono zgodnie z wymogami określonymi w *Wytycznych do przeprowadzenia oceny wpływu oraz konsultacji publicznych w ramach rządowego procesu legislacyjnego*. Stosownie do § 43 Regulaminu pracy Rady Ministrów, wobec zgłoszonych w ramach konsultacji, uzgodnień i opiniowania uwag i opinii do projektu ustawy, MPiT zajęło stanowisko. Wyniki konsultacji projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym zostały omówione w raporcie z konsultacji, sporządzonym zgodnie z § 51 ww. Regulaminu i zamieszczonym na stronie RCL.

W wyniku uzgodnień projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym stwierdzono rozbieżności stanowisk i zgodnie z § 50 ust. 1 i 2 Regulaminu pracy Rady Ministrów sporządzono w październiku 2017 r. protokół rozbieżności wraz z uwagami, które nie zostały uwzględnione w projekcie.

Przykład

Rozbieżność stanowisk dotyczyła m.in. następujących zagadnień:

- wprowadzonej w art. 3 projektowanej ustawy definicji współwłaściciela przedsiębiorstwa;
- kwestii, czy powołanie zarządcy sukcesyjnego przez przedstawiciela ustawowego osoby nieposiadającej pełnej zdolności do czynności prawnych powinno wymagać zgody sądu opiekuńczego;
- ograniczonej regulacji sytuacji prawnej przedsiębiorstwa w spadku w okresie, w którym zarząd sukcesyjny nie jest ustanowiony;
- kwestii powołania zarządcy sukcesyjnego w sytuacji, gdy sam przedsiębiorca powołał kogoś, kto taki zarząd ma w ramach swoich obowiązków;

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- kwestii długości okresu, po upływie którego współwłaściciele przedsiębiorstwa w spadku mogą żądać wypłaty udziałów w zyskach tego przedsiębiorstwa;
- projektowanej ogólnej regulacji dotyczącej przedłużenia wszystkich decyzji związanych z przedsiębiorstwem, w tym koncesji, zezwoleń, licencji i ich przejście na następcę prawnego zamiast wprowadzenia szczegółowych regulacji we właściwych ustawach. Pozwoliłoby to na dostosowanie warunków i trybu przejścia decyzji na następcę prawnego do specyfiki działalności;
- zwiększenie obciążenia sądów generowane przez projektowane przepisy, które w OSR nie zostało oszacowane.

Skierowanie projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym do Sejmu RP

W październiku 2017 r. projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym został przyjęty przez Komitet Rady Ministrów do Spraw Cyfryzacji, a po zakończeniu posiedzeń Komisji Prawniczej, zaakceptowany przez RCL. W dniu 22 lutego 2018 r. projekt został skierowany do Marszałka Sejmu²⁵. Nowe regulacje wprowadzają instytucję zarządcy sukcesyjnego, który będzie mógł zarządzać wyodrębnioną częścią majątku stanowiącą przedsiębiorstwo, we własnym imieniu i na rachunek następców prawnych przedsiębiorcy, ze skutkiem w ich majątku. Zarządca będzie umocowany do czynności sądowych i pozasądowych związanych z prowadzeniem firmy, zwanej w tym okresie przedsiębiorstwem w spadku. Ustawa reguluje zasady ustanowienia zarządcy sukcesyjnego zarówno za życia przedsiębiorcy, jak i w okresie dwóch miesięcy po jego śmierci. Do powołania zarządcy po śmierci przedsiębiorcy potrzebna będzie zgoda osób, którym łącznie przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku większy niż 85/100. Zarządca sukcesyjny będzie miał obowiązek zarządzania przedsiębiorstwem osoby fizycznej do momentu dokonania działu spadku albo wygaśnięcia zarządcy sukcesyjnego z innych przyczyn. Uprawnienia jego będą umożliwiały dokonywanie czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu w sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku za zgodą właścicieli przedsiębiorstwa w spadku, a w braku takiej zgody – za zezwoleniem sądu. Ustawa ta zawiera też uregulowania stosunków między właścicielami przedsiębiorstwa w spadku a zarządcą sukcesyjnym, m.in. w zakresie prawa do udziału w zysku przedsiębiorstwa czy odwołania zarządcy. W dokumencie wprowadzono zasady odpowiedzialności za zobowiązania zaciągnięte w sprawach wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, zgodnie z którymi zarządca sukcesyjny nie ponosi osobistej odpowiedzialności za te zobowiązania – odpowiedzialność ta obciąża współwłaścicieli przedsiębiorstwa w spadku. Ustawa umożliwi prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy przy zachowaniu uprawnień wynikających z decyzji administracyjnych, koncesji, zezwoleń i wpisów do rejestrów działalności regulowanej. Wprowadzenie instytucji zarządcy sukcesyjnego, jak wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy, uchyli ryzyko nakazu zwrotu pomocy publicznej w przypadku, gdy przedsiębiorstwo będzie realizowało zadania, z którymi wiąże się udzielenie pomocy, a przyszli beneficjenci spełniać będą warunki jej przyznania. Ustawa przewiduje możliwość rezygnacji zarządcy z pełnionej funkcji, jego odwołania, a także wygaśnięcie zarządcy sukcesyjnego.

²⁵ <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-10-14-18>

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym choć rozwiązuje szereg problemów następców prawnych, poprzez możliwość ustanowienia zarządcy sukcesyjnego, prowadzenia przez niego działalności gospodarczej do momentu działu spadku, to jednak nie przewiduje rozwiązań umożliwiających przekazanie przedsiębiorstwa następcy prawnemu. Po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego następcą w dalszym ciągu będzie musiał otworzyć własną działalność gospodarczą na własny rachunek. Ponadto ustawa pomija problemy wynikające ze śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, jeżeli pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej. Brak uregulowania tej kwestii może powodować wystąpienie tak samo trudnej dla przedsiębiorstwa sytuacji jak w przypadku śmierci przedsiębiorcy. Dodatkowo wprowadzony w ustawie obowiązek zapłaty podatku od spadku i darowizn w sytuacji zaprzestania działalności gospodarczej przez okres dwóch lat, może spowodować ograniczenia w stosowaniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

6.2. Prawidłowość prowadzenia postępowań w sytuacji śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą

Stwierdzono, że po śmierci osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, skontrolowane urzędy nie zawsze postępowały zgodnie z przepisami prawa. Takie nieprawidłowości wystąpiły we wszystkich typach jednostek objętych kontrolą (US, urzędy miasta czy urzędy marszałkowskie). Działania te, jakkolwiek nie zawsze zgodne z prawem i wynikające m.in. z chęci ograniczenia wykonywania obowiązków w skontrolowanych urzędach skarbowych, w dużej mierze przyczyniły się także do szybszego i bezproblemowego zakończenia działalności po osobie fizycznej przez członków rodziny lub następców prawnych i rozpoczęcia nowej działalności.

6.2.1. Przyjmowanie deklaracji i wpłat po śmierci przedsiębiorców

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników²⁶, identyfikatorem podatkowym podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, jest numer NIP.

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ww. ustawy, podatnicy są obowiązani podawać identyfikator podatkowy na dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru są obowiązane organy podatkowe lub celne. Art. 12 ust. 1 ustawy przewiduje, że NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem:

- 1) przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy;
- 2) przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową;
- 3) przekształcenia stowarzyszenia zwykłego w stowarzyszenie.

²⁶ Dz. U. z 2017 r. poz. 869, ze zm.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Przyjmowanie deklaracji i wpłat powodowało szybkie zamknięcie rozliczeń z US

We wszystkich skontrolowanych urzędach skarbowych stwierdzono, że po śmierci przedsiębiorcy do urzędu nadal wpływały deklaracje dotyczące rozliczeń zmarłego, a na rachunek urzędu dokonywane były wpłaty. Ich przyjęcie od osób nieuprawnionych, zatwierdzenie i zaksięgowanie stanowiło zatem omińnięcie obowiązujących przepisów prawa podatkowego.

Deklaracje VAT-7, PIT-28, PIT-36, PIT-4R oraz PIT-11 składali i wpłat dokonywali członkowie rodziny zmarłego, pracownicy biur rachunkowych obsługujących zmarłych przedsiębiorców, a także nieznanne osoby. Działania te, choć niezgodne z przepisami prawa, w konsekwencji powodowały zamknięcie rozliczeń zmarłego w szybki i prosty sposób, bez konieczności wszczęcia i prowadzenia postępowań podatkowych. Następcy prawni, którzy zdecydowali o rozpoczęciu działalności gospodarczej po śmierci przedsiębiorcy na własny rachunek, mieli możliwość uniknięcia czasochłonnych postępowań i wcześniejsze jej rozpoczęcie, z wykorzystaniem majątku osób zmarłych.

Infografika nr 10

Przyczyny przyjmowania deklaracji i wpłat po śmierci przedsiębiorcy wskazywane przez pracowników biur rachunkowych



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

Pracownicy biur rachunkowych i kancelarii podatkowych zgodnie podawali, że działali w dobrej wierze, mając na względzie dopełnienie obowiązków przez swoich klientów.

Przykład

Pracownicy biur rachunkowych i kancelarii podatkowych z terenu Ostrowca Świętokrzyskiego wyjaśniali m.in.:

Chciałam ułatwić sytuację i (...) pracownikom, i wdowie po zmarłym. Miałam świadomość, że jest to działanie niewłaściwe, ale nie widziałam innego wyjścia

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

z tej sytuacji. Pracownicy nie mieli dokumentów do rozliczenia, a urząd skarbowy nie przyjąłby niepodpisanego dokumentu.

Wysłana deklaracja zakresem obejmowała okres aktywności firmy Pana (...) – okres do dnia śmierci. Deklaracja została wysłana elektronicznie, pomimo, że wygasło udzielone mi pełnomocnictwo, na ówczesny czas nie widziałem innego rozwiązania, a z posiadanej wiedzy wiem, iż niezłożenie deklaracji jest obciążone karą grzywny.

Infografika nr 11

Przyczyny przyjmowania deklaracji i wpłat po śmierci przedsiębiorcy wskazywane przez naczelników urzędów skarbowych



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

W dwóch skontrolowanych urzędach (Pierwszy i Drugi Urząd Skarbowy w Gdańsku) stwierdzono także pojedyncze przypadki przyjęcia i zatwierdzenia niepodpisanych deklaracji.

6.2.2. Opóźnienia w zamykaniu obowiązków podatkowych i wyrejestrowaniu podatników

Zgodnie z art. 34 ust. 8²⁷ ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej²⁸, CEIDG przekazuje drogą elektroniczną niezwłocznie, nie później niż następnego dnia roboczego od dnia wykreślenia przedsiębiorcy z CEIDG, informacje o dokonaniu wykreślenia, o którym mowa w ust. 5, do Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników (...). Tymczasem, informacja o zgonie lub ustaniu bytu prawnego podmiotu odnotowywana była przez pracowników urzędów skarbowych

Zwłoka w zamykaniu obowiązków podatkowych

²⁷ Przepis ten obowiązywał od 19 maja 2016 r.

²⁸ Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm. Z dniem 30 kwietnia 2018 r. weszła w życie ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 650), zgodnie z którą, z dniem 30 kwietnia 2018 r. m.in. utraciła moc ustawa o swobodzie działalności gospodarczej.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ręcznie, m.in. na podstawie sporządzanych co najmniej raz w miesiącu *Raportów o danych zgonu*, udostępnianych w aplikacji SeRCe²⁹, co również wpływało na szybkość zamknięcia obowiązków podatkowych.

Wśród sygnalizowanych przez naczelników urzędów skarbowych przyczyn przyjmowania dokumentów i wpłat po śmierci przedsiębiorcy był m.in. fakt opóźnień w zamykaniu obowiązków podatkowych oraz brak lub opóźnienia w wyrejestrowaniu podatników z bazy POLTAX. Późne zamykanie obowiązków stwierdzono w pięciu³⁰ z 15 skontrolowanych urzędów skarbowych, co w konsekwencji przyczyniło się także do opóźnień w wyrejestrowaniu zmarłych podatników. W skrajnych przypadkach (w Drugim US w Katowicach) opóźnienia w wyrejestrowaniu z bazy POLTAX wynosiły nawet 1008 dni od uzyskania informacji o śmierci przedsiębiorcy.

Przykład

Najdłuższe terminy zamknięcia obowiązków podatkowych ujawniono w **Drugim US w Gdańsku** (566 dni)³¹ i w **Drugim US w Katowicach** (473 dni).

Ponadto w Drugim US w Gdańsku ustalono, że siedmiu zmarłych przedsiębiorców nie wyrejestrowano z bazy POLTAX.

Kontrola ujawniła, że średni czas uzyskania przez urząd informacji o śmierci przedsiębiorcy wyniósł od siedmiu (US Poznań Grunwald) do 68 dni (US w Wejherowie) od daty zgonu. Czas, w jakim zamykano obowiązki podatkowe był istotnie zróżnicowany w poszczególnych urzędach – od zamknięcia obowiązków w dniu pozyskania informacji o śmierci do nawet 411 dni. Jako przyczynę opóźnień w zamknięciu obowiązków podatkowych lub wyrejestrowaniu podatników, naczelnicy wskazywali m.in. przeoczenie lub stan zatrudnienia w powiązaniu z ilością przetwarzanych dokumentów.

6.2.3. Orzekanie o odpowiedzialności lub uprawnieniach spadkobierców

Zgodnie z art. 100 Op (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.), 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. 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 ustawy.

²⁹ System Rejestracji Centralnej, element systemu wprowadzonego przez Ministerstwo Finansów, przeznaczonego do rejestracji internetowej podatników e-Rejestracja.

³⁰ Pierwszy i Drugi US w Gdańsku, US w Wejherowie, Drugi US w Katowicach, Pierwszy US w Poznaniu.

³¹ W Drugim US w Gdańsku ujawniono jeden taki przypadek. W zakresie pozostałych 29 objętych badaniem przedsiębiorców zamknięcia obowiązków dokonano do 45 dni od pozyskania informacji o zgonie.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W latach 2015–2017 wszystkie skontrolowane US wydały zaledwie 83³² decyzje o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców, w oparciu o art. 100 Op. W liczbie tej zawierały się jednak odrębne decyzje w sprawach tych samych zmarłych dla poszczególnych spadkobierców i za różne okresy rozliczeniowe w różnych tytułach podatkowych. Faktyczna liczba zmarłych przedsiębiorców, po śmierci których na rzecz spadkobierców orzekano po 1 stycznia 2016 r. w drodze 81 decyzji wyniosła zaledwie 57. Fakt wydawania wbrew art. 100 Op odrębnych decyzji dla poszczególnych spadkobierców lub odrębnych decyzji w poszczególnych tytułach podatkowych, a nawet za poszczególne okresy rozliczeniowe stwierdzono w ośmiu urzędach skarbowych³³ (47%). Tak niewielką liczbę wydanych decyzji w porównaniu do liczby zmarłych przedsiębiorców naczelnicy urzędów uzasadniali głównie ekonomią postępowania oraz priorytetami w kolejności załatwiania spraw. Wynikało to jednak również z przyjmowania przez urzędników deklaracji podatkowych i wpłat składanych przez osoby nieuprawnione, składania spraw *ad acta*, a także niepodejmowania żadnych działań w tym zakresie.

Nieprawidłowe
stosowanie art. 100 Op

W trzech urzędach skarbowych³⁴ stwierdzono ponadto, iż decyzje w trybie art. 100 Op nie były wydawane, mimo iż:

- zmarły pozostawił po sobie znaczne zaległości podatkowe w wysokości 195,7 tys. zł lub nadpłatę w kwocie 1,5 tys. zł;
- w systemie POLTAX zatwierdzono jako poprawną korektę deklaracji VAT-7 złożoną przez spadkobiercę z wykazaną kwotą nadwyżki z ostatniej deklaracji VAT-7 złożonej przez zmarłego, po którym spadkobiorca kontynuował działalność gospodarczą;
- zmarły pozostawił po sobie kwotę podatku od towarów i usług do zwrotu – kwota ta została zwrócona na wniosek spadkobiercy.

Według naczelników US nie prowadzono postępowań podatkowych m.in. z powodu:

- braków kadrowych i wysokiego obciążenia pracą,
- przeoczenia,
- niskiej kwoty zobowiązania, wagi sprawy, hierarchii i dużej liczby spraw przypadających na jednego pracownika.

Ponadto w czterech z 15 skontrolowanych US (27%) stwierdzono opóźnienia w podejmowaniu postępowań podatkowych.

Przykłady

W US Poznań Grunwald wszczęcie postępowań wobec czterech następców prawnych zmarłych przedsiębiorców nastąpiło w okresie od dwóch do 15 miesięcy po dacie uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu spadku/poświadczenia dziedziczenia.

³² W tym dwie dotyczące jednego podatnika w poprzednim stanie prawnym, w którym orzekanie w odrębnych decyzjach było dopuszczalne.

³³ Pierwszy i Drugi US w Gdańsku, Pierwszy US w Częstochowie, Drugi US w Katowicach, US w Starachowicach, US Poznań Grunwald, Pierwszy US w Poznaniu.

³⁴ US Poznań Grunwald, US Poznań Nowe Miasto i US Ostrowiec Świętokrzyski.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W Pierwszym US w Poznaniu, postępowania po śmierci czterech przedsiębiorców, wszczęto po upływie od 28 do nawet 381 dni od złożenia wniosku przez spadkobierców.

Podobnie w **US Poznań Nowe Miasto** – postępowania po śmierci siedmiu przedsiębiorców podejmowano z urzędu, po upływie od 80 do 195 dni od dnia wpływu wniosków następców prawnych.

W Drugim US w Częstochowie, w czterech sprawach postępowania wszczęto po upływie od 21 do 244 dni od wpłynięcia do urzędu wniosków następców prawnych.

W 15 z opisanych powyżej 19 spraw, składane przez spadkobierców wnioski o wydanie decyzji w trybie art. 100 Op nie zostały potraktowane jako zdarzenia powodujące wszczęcie postępowania na żądanie strony, stosownie do art. 165 § 1 Op. Postępowania wszczynane były z urzędu, a w żadnej z tych spraw, po wpływie wniosków spadkobierców, urząd nie wydawał postanowień o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 165a Op. Wszczęcie postępowań wyłącznie z urzędu, w terminie zależnym od organów podatkowych, mogło utrudniać szybkie przejęcie działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy przez jego spadkobierców.

Jako przyczyny takiego podejścia, naczelnicy wskazywali m.in.:

- priorytetowe traktowanie spraw zagrożonych przedawnieniem lub niemożnością wyegzekwowania od podatników zobowiązań,
- odmienną interpretację przepisów, zgodnie z którą wnioski złożone przez spadkobierców nie inicjują wszczęcia postępowania w sprawie określenia zobowiązania powstającego w drodze samoobliczania,
- braki kadrowe i znaczne obciążenie pracą.

Mimo niewielkiej liczby postępowań podatkowych prowadzonych w celu wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców, stwierdzono przypadki ich prowadzenia z naruszeniem przepisów Op.

Przykłady

W Pierwszym US w Poznaniu kontrola NIK wykazała beczynność organu w jednej ze spraw przez prawie dwa miesiące od wszczęcia postępowania podatkowego. Urząd nie podejmował żadnych działań w celu załatwienia sprawy, poza sporządzeniem postanowienia w trybie art. 140 ustawy Op i zawiadomienia z art. 123 tej ustawy. Z akt sprawy wynikało, że wszczęcie postępowania nastąpiło w dniu 26 października 2016 r., a wezwanie do spadkobiercy wysłano dopiero 21 grudnia 2016 r.

W US w Starachowicach, Pierwszym US w Klecach i Pierwszym US Łódź Górna stwierdzono fakt wszczęcia i prowadzenia odrębnych postępowań podatkowych w trybie art. 100 Op, w stosunku do jednego spadkobiercy, które na żadnym etapie nie zostały połączone lub prowadzenie postępowania wobec podatnika, któremu uprzednio wydano decyzję.

Wszystkie postępowania podatkowe wszczynano po ustaleniu kręgu spadkobierców, a maksymalny czas ich trwania wyniósł 10 miesięcy.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W Drugim US w Gdańsku stwierdzono ponadto fakt przyjęcia i zatwierdzenia dwóch darowizn dokonanych przez zmarłego przedsiębiorcę już po jego śmierci (umowy darowizn porządkowano odpowiednio cztery i sześć dni po śmierci). W sprawie tej urząd nie podejmował żadnych czynności.

6.2.4. Kontynuacja działalności zmarłego przedsiębiorcy przez jego następców prawnych

Następcy prawni zmarłego przedsiębiorcy nie korzystali z możliwości kontynuacji działalności gospodarczej zmarłego w zakresie jakim umożliwiają to przepisy Op w obecnym brzmieniu. W latach 2015–2017 w skontrolowanych 15 US zaledwie 11 następców prawnych zmarłych przedsiębiorców powiadomiło urząd skarbowy o zamiarze kontynuacji działalności (0,5% z 2337 działalności zmarłych przedsiębiorców). W trakcie kontroli zidentyfikowano ponadto 160 przypadków prowadzenia działalności gospodarczej zarejestrowanej na własne nazwisko przez następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy w tożsamym lub zbliżonym do działalności zmarłego zakresie albo pod tym samym adresem, pomimo niezłożenia informacji o zamiarze kontynuowania tej działalności.

Nieujawnianie przez następców prawnych faktu kontynuowania działalności zmarłego

6.2.5. Brak weryfikacji faktu śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą

W żadnym ze skontrolowanych urzędów, fakt śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, w sytuacji, gdy pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej, nie był weryfikowany. US nie sprawdzały więc prawidłowości rozliczeń podatkowych przedsiębiorców wykorzystujących majątek, który nie stanowił ich własności (podlegającymu dziedziczeniu również przez innych niż przedsiębiorca spadkobierców zmarłego małżonka). Naczelnicy wszystkich skontrolowanych urzędów wyjaśnili, że urzędy nie posiadają dostępu do kompletnych danych dotyczących wspólności majątkowej małżonków.

Brak możliwości weryfikacji śmierci małżonka zmarłego

Przykłady

Naczelnik US w Ostrowcu Świętokrzyskim wyjaśnił: *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.*

Naczelnik Drugiego US w Gdańsku wyjaśnił, że pozyskanie przedmiotowych danych jest znacznie utrudnione, wymaga czasochłonnej analizy jak również pozyskania danych, którymi urzędy skarbowe nie dysponują.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

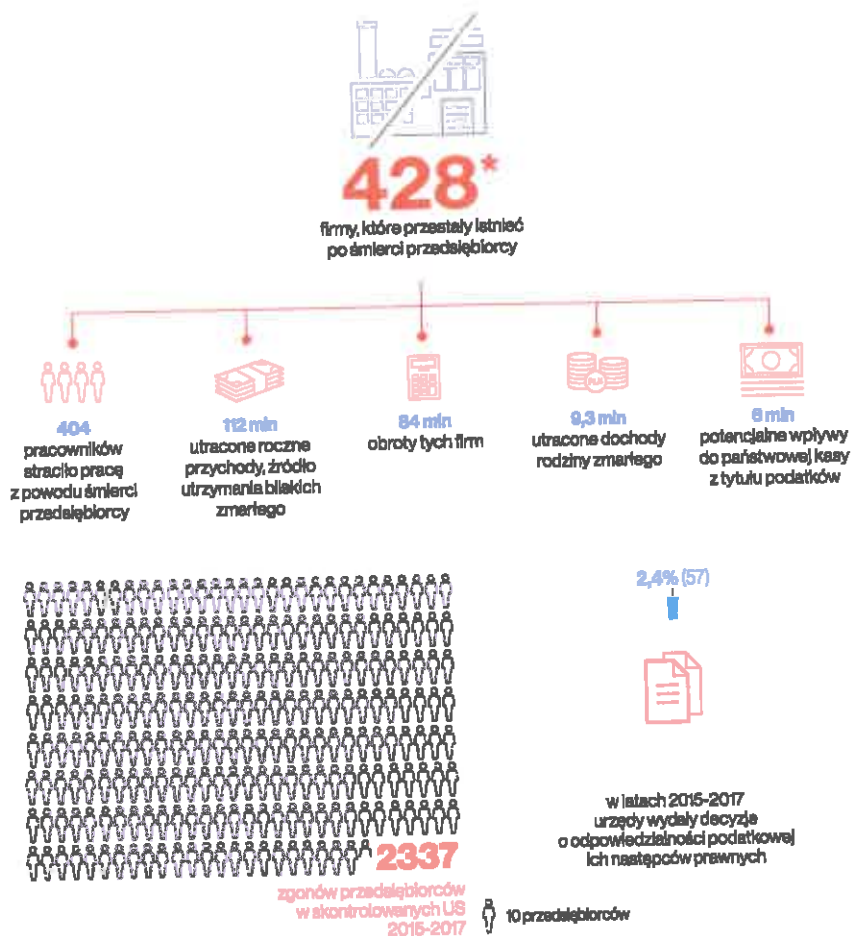
6.2.6. Skutki gospodarcze likwidacji przedsiębiorstw po śmierci przedsiębiorcy

Brak uregulowań sukcesji to zmniejszenie wpływów podatkowych i likwidacja miejsc pracy

Przeprowadzona w trakcie kontroli analiza danych dotycząca 428 firm zmarłych przedsiębiorców, których działalność nie została podjęta przez żadnego ze spadkobierców, wykazała, że zaprzestanie ich działalności skutkowało likwidacją 404 miejsc pracy. Zlikwidowane firmy za ostatni rozliczony rok swej działalności osiągnęły łączne przychody w wysokości 111 971,7 tys. zł oraz dochody w wysokości 9304 tys. zł. Do budżetu państwa wpłaciły 3387 tys. zł z tytułu podatku od towarów i usług oraz 2108,8 tys. zł z tytułu podatku dochodowego. Ponadto wpłacono 415,1 tys. zł zaliczek od zatrudnionych na etacie pracowników.

Infografika nr 12

Gospodarcze skutki śmierci przedsiębiorców w skontrolowanych US



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

6.2.7. Późne ujawnianie informacji o zgonie przedsiębiorcy w urzędach miast i marszałkowskich

Niekorzystanie z dostępnych w urzędach narzędzi

Czas uzyskania informacji o śmierci przedsiębiorców przez pracowników skontrolowanych urzędów miast był zróżnicowany i wynosił od jednego do nawet 510 dni od dnia zgonu. Od pozyskania informacji o śmierci do wykreślenia z prowadzonych wykazów lub rejestrów upływało od jednego do 509 dni. W urzędach marszałkowskich, czas w jakim pozyskiwano

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

informację o śmierci przedsiębiorcy wynosił od trzech do nawet 1381 dni. Główną przyczyną był fakt, że urzędy te nie wykorzystywały na bieżąco lub wcale nie korzystały z funkcjonalności systemu CEIDG i dedykowanej zakładki systemowej RDR, tłumacząc to jego niską przydatnością i brakiem możliwości filtrowania danych i generowania raportów. Informacje o śmierci przedsiębiorcy posiadającego koncesję, zezwolenie oraz prowadzącego działalność podlegającą wpisowi do rejestru działalności regulowanej, urzędy miast i marszałkowskie najczęściej uzyskiwały od członków rodziny lub pracowników przedsiębiorcy. W efekcie, decyzje dotyczące działalności objętej np. zezwoleniem, urzędy wygaszały ze znacznym opóźnieniem, nawet 17 miesięcy po śmierci przedsiębiorcy.

Przykłady

Pracownicy UM w Poznaniu wyjaśniali, że narzędzie RDR oferowane przez CEIDG wymaga ręcznego i czasochłonnego przeszukiwania bazy zawierającej informacje o wykreśleniach – nie ma możliwości wprowadzania filtra dotyczącego np. kodu PKD prowadzonej działalności gospodarczej.

W UM w Częstochowie, pracownicy nie korzystali z tej zakładki, ze względu na brak możliwości wygenerowania raportów zawierających informacje wyłącznie o zmarłych przedsiębiorcach posiadających zezwolenia lub licencje.

Pracownicy jednego z referatów UM w Gdańsku, do czasu kontroli nie mieli świadomości konieczności weryfikacji danych zamieszczonych w zakładce RDR systemu CEIDG.

Pracownicy Urzędu Marszałkowskiego Województwa Śląskiego nie korzystali z CEIDG do wyszukiwania danych o zmarłych, gdyż jak m.in. wyjaśnili brak jest *podstaw prawnych do prowadzenia weryfikacji danych przedsiębiorców w CEIDG pod kątem tego czy przedsiębiorca żyje i prowadzi działalność. (...) byłoby to nieprawdopodobnie pracochłonne i czasochłonne, a nie wniosłoby niczego istotnego do prawidłowości obrotu gospodarczego.*

W Urzędzie Marszałkowskim Województwa Świętokrzyskiego nie wszyscy pracownicy merytoryczni posiadali nadane odpowiednie uprawnienia umożliwiające korzystanie z systemu CEIDG.

Zgodnie z dostępnym w systemie CEIDG komunikatem z 16 lutego 2012 r., dotyczącym wykreślenia zmarłego przedsiębiorcy, w przypadku zgonu przedsiębiorcy pracownicy urzędów gmin mieli w systemie CEIDG zainicjować procedurę wykreślenia wpisu przedsiębiorcy, wybierając we wpisie danego przedsiębiorcy opcję „wykreślenie”. Jako powód wykreślenia należało podać informację o zgonie wraz z numerem aktu zgonu oraz skanem aktu zgonu, o ile organ gminy takim dysponował. Od lutego 2017 r., zgodnie z podanym w systemie CEIDG komunikatem z 15 lutego 2017 r., wykreślenia z tytułu zgonu przedsiębiorcy w większości przypadków realizowane były w sposób automatyczny w ciągu 24 godzin od zarejestrowania takiej informacji w urzędzie stanu cywilnego; zatem procedura taka nie była już inicjowana.

W czterech³⁵ z pięciu skontrolowanych urzędów miast, pracownicy nie inicjowali opisanej procedury wykreślenia zmarłego przedsiębiorcy z CEIDG,

³⁵ UM w Gdańsku, UM w Kielcach, UM w Łodzi, UM w Poznaniu.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

lub procedurę tę inicjowano z opóźnieniem wynoszącym nawet 635 dni. W efekcie, do czasu integracji bazy CEIDG z bazą PESEL (tj. do lutego 2017 r.), jedyny urząd, który posiadał aktualną informację o śmierci przedsiębiorcy nie przekazywał lub przekazywał ją z opóźnieniem ministrowi właściwemu ds. gospodarki, który prowadzi bazę CEIDG. Ustalenia kontroli wykazały, że w urzędach miast nie wypracowano takich zasad współpracy pomiędzy komórkami organizacyjnymi, które pozwoliłyby na szybkie pozyskanie informacji o śmierci przedsiębiorcy w celu wygaszenia uprawnień wynikających z wydanych zezwoleń lub licencji albo wykreślenia z prowadzonych rejestrów. W konsekwencji, w dwóch opisanych poniżej urzędach miast, prowadzone wykazy lub rejestry nie zawsze były rzetelne.

Przykłady

W UM w Gdańsku nierzetelnie prowadzono wykazy:

- licencji na wykonywanie krajowego transportu drogowego w zakresie przewozu osób taksówką, ponieważ nie zamieszczono w nim informacji o wygaśnięciu 30 licencji, choć od daty zgonu ich właścicieli upłynęło od 27 do 1031 dni. Ponadto, spośród objętych badaniem licencji, siedem wykreślono po upływie od ponad miesiąca (45 dni) do ponad roku (410 dni) od daty zgonu przedsiębiorcy;
- zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych, ponieważ nie zamieszczono w nim informacji o ich wygaśnięciu, mimo że od daty zgonu przedsiębiorcy upłynęło 112 dni a wspólnika spółki cywilnej – 152 dni. Spośród objętych badaniem wykreślonych zezwoleń, sześć wykreślono po upływie od 31 do 407 dni od daty zgonu przedsiębiorcy;
- zezwoleń na prowadzenie działalności w zakresie opróżniania zbiorników bezodpływowych i transportu nieczystości ciekłych, ponieważ wykreślenia przedsiębiorcy dokonano 32 dni po dacie jego zgonu.

W UM w Łodzi, wykreślenie dwóch przedsiębiorców z rejestru licencji na wykonywanie transportu drogowego taksówką w związku z ich śmiercią, nastąpiło dopiero w trakcie kontroli NIK, tj. po upływie ok. 27 i 30 miesięcy od daty wykreślenia przedsiębiorcy z CEIDG.

6.2.8. Opóźnienia w wygaszaniu uprawnień i przekazywaniu informacji do CEIDG

Art. 37 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej stanowił: *CEIDG udostępnia następujące informacje o przedsiębiorcach i innych podmiotach:*

- 1) *o uzyskaniu, cofnięciu, utracie i wygaśnięciu uprawnień wynikających z koncesji;*
- 2) *o uzyskaniu, cofnięciu, utracie i wygaśnięciu uprawnień wynikających z zezwolenia lub licencji;*
- 3) *o wpisie do rejestru działalności regulowanej, zakazie wykonywania działalności określonej we wpisie oraz o wykreśleniu z rejestru.*

Zgodnie art. 37 ust. 5 ww. ustawy, informacje te powinny być przekazywane do CEIDG przez odpowiednie organy koncesyjne, organy prowadzące rejestry działalności regulowanej oraz organy właściwe do spraw zezwoleń i licencji, niezwłocznie, nie później niż następnego dnia roboczego po uzyskaniu informacji o prawomocnym rozstrzygnięciu sprawy, której doty-

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

czą, wraz z podaniem daty uprawnomocnienia i znaku sprawy. Jeżeli sprawa była rozstrzygana w drodze decyzji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, organy te przekazują informacje niezwłocznie, nie później niż w dniu roboczym następującym po dniu nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. CEIDG udostępnia te informacje niezwłocznie, nie później niż następnego dnia roboczego po dniu ich otrzymania.

W trzech³⁶ z pięciu skontrolowanych urzędów miast oraz czterech³⁷ z pięciu urzędów marszałkowskich stwierdzono przypadki zaniechania obowiązku przekazywania do CEIDG informacji o uzyskaniu przez przedsiębiorcę uprawnień wynikających z zezwolenia lub koncesji oraz o wpisach do rejestru działalności regulowanej. Skutkowało to niewykazaniem faktu wykreślenia przedsiębiorcy z powodu zgonu w CEIDG, w zakładce RDR. W sytuacji, gdy następca prawny nie informował urzędu o śmierci przedsiębiorcy, urząd pozbawiał się możliwości pozyskania wiedzy o śmierci i podjęcia działań zmierzających do wygaszenia uprawnień. Jednocześnie we wszystkich skontrolowanych urzędach miast i urzędach marszałkowskich stwierdzono fakt nieprzekazywania lub przekazania z dużym opóźnieniem, wynoszącym nawet 11 miesięcy, informacji nt. wygaszenia uprawnień w związku ze śmiercią przedsiębiorcy, w sytuacji, gdy urząd taką informację posiadał.

Powyższe wynikało z niejednorodnych przepisów w zakresie wygaszania uprawnień po śmierci przedsiębiorców, z braku jednoznacznych wskazań jakie informacje powinny zostać uwidocznione w systemie CEIDG a także z nieprawidłowych rozwiązań organizacyjnych związanych z nienadaniem pracownikom stosownych uprawnień w systemie informatycznym lub przeoczenia. Tymczasem, terminowe przekazywanie danych zapewnia realizację jednej z podstawowych funkcji CEIDG, jaką jest funkcja informacyjna polegająca na informowaniu zainteresowanych o danych dotyczących przedsiębiorcy, które mogą być istotne dla pozostałych uczestników obrotu gospodarczego.

W czterech³⁸ z pięciu urzędów miast oraz we wszystkich urzędach marszałkowskich nie weryfikowano faktu zaprzestania prowadzenia działalności po śmierci przedsiębiorcy. Możliwości dalszego prowadzenia działalności gospodarczej z wykorzystaniem majątku zmarłego, przed uregulowaniem spraw spadkowych, nie weryfikowały również urzędy skarbowe.

Przykłady

Pracownicy Drugiego US w Gdańsku nie podejmowali żadnych działań w trybie czynności sprawdzających, kontroli lub weryfikacji dotyczącej faktu rozpoczęcia działalności gospodarczej przed uzyskaniem tytułu prawnego do spadku. Naczelnik Urzędu wyjaśniła, że możliwość założenia i prowadzenia działalności gospodarczej nie była uzależniona ani uwarunkowana od posiadania tytułu prawnego do spadku.

Naczelnik Pierwszego US w Częstochowie wyjaśniła, że Ordynacja podatkowa nie zawiera przepisów, które pozwalają na wszczęcie kontroli podatko-

³⁶ UM Kielce, UM w Łodzi i UM Poznań.

³⁷ Urząd Marszałkowski Województwa Pomorskiego, Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego, Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego i Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego.

³⁸ UM w Gdańsku, UM w Częstochowie, UM Kielce i UM w Łodzi.

WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wej wobec spadkobierców; tj. w sytuacji, gdy wszczęcie kontroli miałyby nastąpić po śmierci spadkodawcy. Ponadto, Urząd stosował się do wytycznych Ministerstwa Finansów³⁹, zgodnie z którymi prowadzenie kontroli podatkowej wobec spadkobierców jest możliwe wyłącznie, jeżeli śmierć spadkodawcy nastąpiła w toku kontroli podatkowej.

Prezydent Miasta Częstochowa wyjaśnił, że żaden obecnie obowiązujący przepis prawa nie obliłgował do dokonywania weryfikacji, czy zaprzestano działalności objętej zezwoleniem lub licencją, po uzyskaniu informacji o śmierci przedsiębiorcy.

W wyjaśnieniach dotyczących procedur weryfikowania zaprzestania prowadzenia działalności objętej zezwoleniem lub licencją **Prezydent Miasta Kielce** podał: (...) w sytuacji wykreślenia przedsiębiorcy z CEIDG z powodu zgonu bądź zakończenia działalności, osoba traci status przedsiębiorcy, a tym samym uznać należy, iż w takiej sytuacji nie będą miały zastosowania przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Tym samym brak jest podstawy prawnej do przeprowadzenia kontroli w trybie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Kierownik Oddziału Licencji na Transport Drogowy i Kontroli Urzędu Miasta Poznania wskazał, że w celu uniknięcia nielegalnego wykorzystywania licencji, przez osoby nieuprawnione oraz bieżącej weryfikacji aktualności uprawnień licencyjnych podczas wykonywania przewozu drogowego przez uprawnione do kontroli służby, Rada Miasta Poznania wprowadziła obowiązek umieszczenia na pojazdach wykorzystywanych do licencjonowanego świadczenia usług taksówkowych QR-Kodów. W przypadku wykreślenia przedsiębiorcy z CEIDG pojawi się informacja o niefigurowaniu w ewidencji uprawnionych przedsiębiorców. Jako jedną z korzyści funkcjonowania ww. aplikacji podał m.in. zdyscyplinowanie przewoźników taksówkowych do bieżącego informowania organu licencyjnego o zmianach w dokumentach wymaganych przepisami prawa.

³⁹ Zgodnie z pismem Ministerstwa Finansów Departamentu Polityki Podatkowej Nr PK4/8012/83/GWR/2014/RD-105596 z dnia 19 listopada 2014 r.

7. ZAŁĄCZNIKI

7.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

Ocena, czy podejmowane przez organy państwa działania w zakresie problematyki sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne są prawidłowe i wystarczające.

Cel główny kontroli

Ocena, czy organy państwa podejmują działania zmierzające do uregulowania kwestii sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne, w tym będące współnikami spółek cywilnych.

Cele szczegółowe

Ocena, czy właściwe instytucje w sytuacji śmierci osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, w tym współników spółek cywilnych, podejmują działania zgodne z istniejącymi regulacjami.

Kontrolą zostały objęte po trzy US oraz po jednym urzędzie miasta i urzędzie marszałkowskie z terenu województw łódzkiego, pomorskiego, śląskiego, świętokrzyskiego i wielkopolskiego.

Zakres podmiotowy

Kontrole w US zostały przeprowadzone na podstawie art. 2 ust. 1 ustawy o NIK pod względem legalności, gospodarności, celowości i rzetelności (art. 5 ust. 1 ustawy o NIK) a w urzędach miast i urzędach marszałkowskich – art. 2 ust. 2 ustawy o NIK pod względem legalności, gospodarności i rzetelności (art. 5 ust. 2 ustawy o NIK).

Kryteria kontroli

2015–2018 (do 23 marca)⁴⁰.

Okres objęty kontrolą

Do przygotowania informacji o wynikach niniejszej kontroli wykorzystano informacje otrzymane od 16 dyrektorów izb administracji skarbowej dotyczące m.in. liczby podatników (przedsiębiorców) w obszarze działania US w województwie w kontrolowanym okresie, skali zakończonej działalności gospodarczej prowadzonej przez osoby fizyczne ze względu na ich śmierć oraz identyfikacji barier w dziedziczeniu przedsiębiorstw. Wykorzystano również informację od Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych nt. skali zwolnień pracowników z powodu śmierci przedsiębiorcy.

Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK

Po zakończeniu kontroli, NIK wystosowała do kierowników skontrolowanych jednostek wystąpienia pokontrolne, w których sformułowała 48 wniosków pokontrolne. Wnioski pokontrolne dotyczyły przede wszystkim:

Pozostałe informacje

- podjęcia działań mających na celu wyeliminowanie wprowadzania do systemu POLTAX dokumentów podpisywanych przez inne osoby za zmarłych, poza przypadkami przewidzianymi w obowiązujących przepisach;
- prowadzenia wymaganych przepisami działań w sytuacji dokonywania przez inne osoby wpłat na poczet zobowiązań zmarłych przedsiębiorców, wydawania decyzji o zakresie uprawnień spadkobierców we wszystkich wymaganych prawem sytuacjach;
- wyeliminowania przypadków nierzetelnego wprowadzania danych, związanych ze śmiercią podatnika, do systemu POLTAX;
- przekazania do CEIDG wszystkich informacji o uzyskaniu uprawnień wynikających z zezwoleń na prowadzenie działalności oraz o wpisie do rejestru działalności regulowanej;

⁴⁰ Czynności kontrolne prowadzono w okresie od 22 listopada 2017 r. do 23 marca 2018 r.

ZAŁĄCZNIKI

- niezwłocznego przekazywania do CEIDG informacji o wygaśnięciu uprawnień wynikających z zezwolenia lub licencji, o których mowa w art. 37 ust. 2 pkt 2 i 3 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej;
- terminowego wydawania decyzji o wygaśnięciu uprawnień wynikających z zezwoleń lub licencji.

Z otrzymanych informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynikało, że kierownicy jednostek objętych kontrolą zrealizowali 27 wniosków, w trakcie realizacji pozostawały dwa wnioski, natomiast 19, nie zostało zrealizowanych.

Po zakończonych kontrolach kierownicy trzech kontrolowanych jednostek, tj. Naczelnik Pierwszego US Łódź Górna, Naczelnik US Poznań-Nowe Miasto oraz Marszałek Województwa Wielkopolskiego wnieśli łącznie pięć zastrzeżeń. Zastrzeżenia dotyczyły m.in.: sprostowania nieprecyzyjnie podanych nazw zezwoleń, błędnie podanej daty śmierci przedsiębiorcy, niewydawania decyzji w trybie art. 100 Op. na wniosek strony, oceny skali zatwierdzania deklaracji podatkowych składanych w imieniu zmarłych, zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniach, obejmowania jednym postępowaniem podatkowym całości spraw związanych z zakresem odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców przedsiębiorcy rozstrzyganych w decyzji na podstawie art. 100 Op. Trzy zastrzeżenia zostały uwzględnione w całości, jedno w części a jedno oddalone.

Kontrola została poprzedzona kontrolą rozpoznawczą, którą Delegatura NIK w Kielcach przeprowadziła w MPiT⁴¹, w okresie od 17 sierpnia 2017 r. do 5 kwietnia 2018 r. W wystąpieniu pokontrolnym po tej kontroli, NIK nie sformułowała wniosków pokontrolnych.

Wykaz jednostek kontrolowanych

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
1.	Delegatura NIK w Gdańsku	Pierwszy Urząd Skarbowy w Gdańsku	Magdalena Miszczak Violetta Gorecka ⁴²	opisowa
2.		Drugi Urząd Skarbowy w Gdańsku	Anna Fluczek Marcin Matyjasik ⁴³	opisowa
3.		Urząd Skarbowy w Wejherowie	Dorota Adrjan Katarzyna Ciechodńska ⁴⁴	opisowa
4.		Urząd Miejski w Gdańsku	Paweł Adamowicz	opisowa
5.		Urząd Marszałkowski Województwa Pomorskiego w Gdańsku	Mieczysław Struk	opisowa

⁴¹ Kontrola R/17/008 – Działalność Ministerstwa Rozwoju związana z problematyką dziedziczenia przedsiębiorstw.

⁴² Do dnia 30 listopada 2016 r.

⁴³ Do 31 sierpnia 2016 r.

⁴⁴ Do 31 grudnia 2015 r.

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
6.	Delegatura NIK w Katowicach	Pierwszy Urząd Skarbowy w Częstochowie	Jadwiga Kozik Dariusz Zbroński ⁴⁵	opisowa
7.		Drugii Urząd Skarbowy w Częstochowie	Zbigniew Czop Ramona Rott ⁴⁶	opisowa
8.		Drugii Urząd Skarbowy w Katowicach	Andrzej Hamrol	opisowa
9.		Urząd Miasta Częstochowy	Krzysztof Matyjaszczyk	opisowa
10.		Urząd Marszałkowski Województwa Śląskiego w Katowicach	Wojciech Saługa	opisowa
11.	Delegatura NIK w Kielcach	Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach	Katarzyna Jankowska Jolanta Kumor ⁴⁷	opisowa
12.		Urząd Skarbowy w Ostrowcu Świętokrzyskim	Mirosław Sejdziński Małgorzata Spadło ⁴⁸	opisowa
13.		Urząd Skarbowy w Starachowicach	Paweł Dulewicz Artur Jarosiński ⁴⁹	opisowa
14.		Urząd Miasta Kielce	Wojciech Lubawski	opisowa
15.		Urząd Marszałkowski Województwa Świętokrzyskiego	Adam Jarubas	opisowa
16.	Delegatura NIK w Łodzi	Pierwszy Urząd Skarbowy Łódź-Bałuty	Włodzimierz Gromek Jarosław Jagodziński ⁵⁰	opisowa
17.		Urząd Skarbowy Łódź-Widzew	Tatiana Pilarz Joanna Pawłowicz ⁵¹ Piotr Michalak ⁵²	opisowa
18.		Pierwszy Urząd Skarbowy Łódź-Góra	Marek Zbrojski	opisowa
19.		Urząd Miasta Łódź	Hanna Zdanowska	opisowa
20.		Urząd Marszałkowski Województwa Łódzkiego	Witold Stępień	opisowa

⁴⁵ Do 4 lipca 2016 r.

⁴⁶ Do 5 grudnia 2016 r.

⁴⁷ Do 11 lutego 2016 r.

⁴⁸ Do 17 lutego 2017 r.

⁴⁹ Do 17 lutego 2017 r.

⁵⁰ Do 28 lutego 2017 r.

⁵¹ Od 7 kwietnia 2016 r. do 12 czerwca 2017 r.

⁵² Do 6 kwietnia 2016 r.

ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
21.	Delegatura NIK w Poznaniu	Pierwszy Urząd Skarbowy w Poznaniu	Marcin Czałński Anna Rybarska ⁵³ Dariusz Krupczak ⁵⁴	opisowa
22.		Urząd Skarbowy Poznań-Nowe Miasto	Krzysztof Suchorski Dorota Brudzińska ⁵⁵	opisowa
23.		Urząd Skarbowy Poznań-Grunwald w Poznaniu	Grażyna Szuba-Gulewicz Ryszard Błaszyk ⁵⁶	opisowa
24.		Urząd Miasta Poznania	Jacek Jaśkowiak	opisowa
25.		Urząd Marszałkowski Województwa Wielkopolskiego w Poznaniu	Marek Woźniak	opisowa

⁵³ Od 1 marca 2017 r.

⁵⁴ Do 28 lutego 2017 r.

⁵⁵ Do 24 lutego 2017 r.

⁵⁶ Do 15 września 2016 r.

ZAŁĄCZNIKI

7.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Postępowanie przed organami administracji publicznej, w tym postępowanie w sprawie skarg i wniosków normuje k.p.a. (art. 1 i 2 k.p.a.).

Kodeks postępowania
administracyjnego

W toku postępowania organy administracji publicznej stoją na straży praworządności, z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli. W toku postępowania organy te współdziałają ze sobą w zakresie niezbędnym do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli oraz sprawność postępowania, przy pomocy środków adekwatnych do charakteru, okoliczności i stopnia złożoności spraw (art. 7 i 7b k.p.a.).

Organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu niezajomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek (art. 9 k.p.a.).

Zgodnie z art. 10 § 1 i 2 k.p.a. organy administracji publicznej obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Odstąpienie od zasady określonej w § 1 jest możliwe tylko w przypadkach, gdy załatwienie sprawy nie cierpi zwłoki ze względu na niebezpieczeństwo dla życia lub zdrowia ludzkiego albo ze względu na groźącą niepowetowaną szkodę materialną.

Organy administracji publicznej powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwione niezwłocznie (art. 12 § 1 i 2 k.p.a.).

Stosownie do art. 28 i 29 k.p.a. stroną jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek. Stronami mogą być osoby fizyczne i osoby prawne, a gdy chodzi o państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne i organizacje społeczne – również jednostki nieposiadające osobowości prawnej.

Zgodnie z art. 35 k.p.a. organy administracji publicznej obowiązane są załatwiać sprawy bez zbędnej zwłoki. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone w oparciu o dowody przedstawione przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub w oparciu o fakty i dowody powszechnie znane albo znane z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie, bądź możliwe do ustalenia na podstawie danych, którymi rozporządza ten organ. Załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później

ZAŁĄCZNIKI

niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, zaś w postępowaniu odwoławczym - w ciągu miesiąca od dnia otrzymania odwołania. Załatwienie sprawy w postępowaniu uproszczonym powinno nastąpić niezwłocznie, nie później niż w terminie miesiąca od dnia wszczęcia postępowania. Przepisy szczególne mogą określać inne terminy. Do powyższych terminów nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania, okresu trwania mediacji oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo przyczyn niezależnych od organu.

O każdym przypadku niezakończono sprawy w terminie organ administracji publicznej jest obowiązany zawiadomić strony, podając przyczyny zwłoki, wskazując nowy termin załatwienia sprawy oraz pouczając o prawie do wniesienia ponaglenia. Ten sam obowiązek ciąży na organie administracji publicznej również w przypadku zwłoki w załatwieniu sprawy z przyczyn niezależnych od organu (art. 36 § 1 i § 2).

W art. 37 § 1 k.p.a. przewidziano okoliczności, w których stronie służy prawo do wniesienia ponaglenia.

W art. 61 – 66 k.p.a. zawarto regulacje odnośnie wszczęcia postępowania.

Zgodnie z art. 97 § 1 pkt 1–4 i § 2 k.p.a. organ administracji publicznej zawiesza postępowanie: w razie śmierci strony lub jednej ze stron, jeżeli wezwanie spadkobierców zmarłej strony do udziału w postępowaniu nie jest możliwe i nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 30 § 5, a postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe (art. 105), w razie śmierci przedstawiciela ustawowego strony, w razie utraty przez stronę lub przez jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji zależy od uprzedniego rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Gdy ustąpią przyczyny uzasadniające zawieszenie postępowania, o których mowa w § 1 pkt 1–4, organ administracji publicznej podejmie postępowanie z urzędu lub na żądanie strony. Pozostałe przepisy dotyczące zawieszenia postępowania zawarto w art. 98–103 k.p.a.

Organ administracji publicznej załatwia sprawę, co do zasady poprzez wydanie decyzji. Przepisy dotyczące m.in. wydawania decyzji oraz zakresu niezbędnych elementów decyzji zawarto w art. 104–113 k.p.a.

W toku postępowania organ administracji publicznej wydaje postanowienia. Przepisy dotyczące postanowień zawarto w dziale II w rozdziale 9 k.p.a.

Składanie skarg i wniosków do organów państwowych, organów jednostek samorządu terytorialnego, organów samorządowych jednostek organizacyjnych oraz do organizacji i instytucji społecznych realizowane jest na zasadach określonych przepisami działu VIII k.p.a.

ZAŁĄCZNIKI

Przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej⁵⁷ stanowiły, że Państwo stwarza, z poszanowaniem zasad równości i konkurencji, korzystne warunki dla funkcjonowania i rozwoju mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, m.in. przez inicjowanie zmian stanu prawnego sprzyjających rozwojowi mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, w tym dotyczących dostępu do środków finansowych pochodzących z kredytów i pożyczek oraz poręczeń kredytowych i dokonywanie oceny przewidywanego wpływu projektu ustawy lub rozporządzenia na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, stanowiącej odrębną część uzasadnienia projektu ustawy lub rozporządzenia, z wyłączeniem tych projektów ustaw i rozporządzeń, które nie dotyczą majątkowych praw i obowiązków przedsiębiorców lub praw i obowiązków przedsiębiorców wobec organów administracji publicznej (art. 103 pkt 1 i 1a uosd).

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 43⁴ kc, firmą osoby fizycznej jest jej imię i nazwisko.

Kodeks cywilny

Zgodnie z art. 43⁸ § 1 i 2 kc, w przypadku utraty członkostwa przez wspólnika, którego nazwisko było umieszczone w firmie, spółka może zachować w swej firmie nazwisko byłego wspólnika tylko za wyrażoną na piśmie jego zgodą, a w razie jego śmierci – za zgodą jego małżonka i dzieci. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w wypadku kontynuowania działalności gospodarczej osoby fizycznej przez inną osobę fizyczną będącą jej następcą prawnym.

Identyfikatorem podatkowym podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, jest numer NIP. Stosownie do art. 5 ust. 4 ww. ustawy, zgłoszenie identyfikacyjne podatników będących osobami fizycznymi wykonujących działalność gospodarczą zawiera dane, o których mowa w ust. 2, nazwę (firmę), adres głównego miejsca wykonywania działalności gospodarczej, adresy dodatkowych miejsc wykonywania działalności, numer identyfikacyjny REGON, organ ewidencyjny, wykaz rachunków bankowych, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych. Do zgłoszeń identyfikacyjnych oraz zgłoszeń aktualizacyjnych podatników będących osobami fizycznymi wykonującymi działalność gospodarczą stosuje się formularz wniosku o wpis do CEIDG (ust. 5a).

Ustawa o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników

Podatnicy podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego są obowiązani dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego przed dokonaniem pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu jednym z tych podatków, z tym że osoby fizyczne są obowiązane dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego tylko w przypadku dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁵⁸ oraz w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r.

⁵⁷ Z dniem 30 kwietnia 2018 r. ustawa o swobodzie działalności gospodarczej utraciła moc na podstawie ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 650).

⁵⁸ Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.

ZAŁĄCZNIKI

o podatku akcyzowym⁵⁹. Zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się niezależnie od zgłoszenia rejestracyjnego (art. 6 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników).

Zgodnie z art. 11 ust. 1 ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, podatnicy są obowiązani podawać identyfikator podatkowy na dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru są obowiązane organy podatkowe lub celne.

Art. 12 ust. 1 ww. ustawy przewiduje, że NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem:

- 1) przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy;
- 2) przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową;
- 3) przekształcenia stowarzyszenia zwykłego w stowarzyszenie.

Do celów identyfikacji podatkowej za przekształcenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, uznaje się również wpis spółki cywilnej do rejestru na podstawie art. 26 § 4 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych⁶⁰ (ust. 1a).

Art. 12 ust. 2 ww. ustawy stanowi, że w przypadku zgonu lub ustania bytu prawnego podatnika, nadany NIP wygasa, z wyjątkiem przypadków wymienionych w ust. 1 i 1a.

Kodeks rodzinny i opiekuńczy

Z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa), obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością ustawową należą do majątku osobistego każdego z małżonków (art. 31 § 1 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁶¹).

Małżonkowie mogą przez umowę zawartą w formie aktu notarialnego wspólność ustawową rozszerzyć lub ograniczyć albo ustanowić rozdzielność majątkową lub rozdzielność majątkową z wyrównaniem dorobków (umowa majątkowa). Umowa taka może poprzedzać zawarcie małżeństwa, może być też zmieniona albo rozwiązana. W razie jej rozwiązania w czasie trwania małżeństwa, powstaje między małżonkami wspólność ustawowa, chyba że strony postanowiły inaczej (art. 47 Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego).

Kodeks cywilny

Zgodnie z art. 924 kc, spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy. Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku (art. 925). Powołanie do spadku wynika z ustawy albo z testamentu (art. 926 § 1). Ogólne kwestie dotyczące dziedziczenia ustawowego regulują przepisy art. 931–940 kc, zaś dziedziczenia testamentowego – przepisy art. 941–967.

⁵⁹ Dz. U. z 2018 r. poz. 1114, ze zm.

⁶⁰ Dz. U. z 2017 r. poz. 1577, ze zm.

⁶¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 682, ze zm.

ZAŁĄCZNIKI

Na wniosek osoby mającej w tym interes, sąd stwierdza nabycie spadku przez spadkobiercę. Notariusz na zasadach określonych w przepisach odrębnych sporządza akt poświadczenia dziedziczenia (art. 1025 § 1 kc).

Zgodnie z art. 95a ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. Prawo o notariacie⁶², notariusz sporządza akt poświadczenia dziedziczenia ustawowego lub testamentowego, z wyłączeniem dziedziczenia na podstawie testamentów szczególnych. Zarejestrowany⁶³ akt poświadczenia dziedziczenia ma skutki prawomocnego postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku (art. 95j).

Zgodnie z art. 1026 kc, stwierdzenie nabycia spadku oraz poświadczenie dziedziczenia nie może nastąpić przed upływem sześciu miesięcy od otwarcia spadku, chyba że wszyscy znani spadkobiercy złożyli już oświadczenia o przyjęciu lub o odrzuceniu spadku. Ten minimalny termin jest ściśle związany z terminem złożenia oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku przez spadkobiercę, określonym w art. 1015 § 1 kc. Oświadczenie takie może zostać złożone przed sądem lub przed notariuszem. Zgodnie z art. 95c § 3 ustawy Prawo o notariacie, jeżeli od dnia otwarcia spadku nie upłynęło sześć miesięcy, w protokole dziedziczenia należy zamieścić oświadczenia spadkobierców o prostym przyjęciu spadku lub przyjęciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza albo o odrzuceniu spadku, chyba że oświadczenia tej treści zostały już przez spadkobierców uprzednio złożone.

Kwestie dotyczące zapisu windykacyjnego, w tym przedmiotu zapisu reguluje art. 981¹ kc. Zgodnie z art. 981⁵ kc, przepisy o powołaniu spadkobiercy, przyjęciu i odrzuceniu spadku, zdolności do dziedziczenia i o niegodności stosuje się odpowiednio do zapisów windykacyjnych. Odpowiedzialność zapisobiercy za długi spadkowe regulują przepisy art. 1034¹–1034³. Sprawy działa spadku uregulowano w art. 1037–1038 kc.

Aby przejąć firmę i uruchomić ją na nowo należy:

- uzyskać tytuł do spadku (prawomocne postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, których uzyskanie może potrwać nawet kilka miesięcy lub akt poświadczenia dziedziczenia u notariusza, którego uzyskanie zajmuje od trzech do pięciu dni);
- dokonać podziału masy spadkowej, który umożliwi dysponowanie wszystkimi składnikami majątkowymi firmy (dział spadku).

Spadkodawca może w testamencie powołać wykonawcę lub wykonawców testamentu. Nie może być wykonawcą testamentu, kto nie ma pełnej zdolności do czynności prawnych (art. 986 kc). Spadkodawca może powołać wykonawcę testamentu do sprawowania zarządu spadkiem, jego zorganizowaną częścią lub oznaczonym składnikiem (art. 986¹ kc).

Jeżeli spadkodawca nie postanowił inaczej, wykonawca testamentu powinien zarządzać majątkiem spadkowym, spłacić długi spadkowe, w szczególności wykonać zapisy zwykłe i polecenia, a następnie wydać spadkobiercom majątek spadkowy zgodnie z wolą spadkodawcy i z ustawą, a w każdym razie niezwłocznie po dokonaniu działa spadku. Wykonawca

⁶² Dz. U. z 2017 r. poz. 2291, ze zm.

⁶³ Akt poświadczenia dziedziczenia podlega wpisowi do Rejestru Spadkowego prowadzonego w systemie teleinformatycznym utworzonym przez Krajową Radę Notarialną.

ZAŁĄCZNIKI

testamentu może pozywać i być pozywany w sprawach wynikających z zarządu spadkiem, jego zorganizowaną częścią lub oznaczonym składnikiem. Może również pozywać w sprawach o prawa należące do spadku i być pozwany w sprawach o długi spadkowe. Wykonawca testamentu powinien wydać osobie, na której rzecz został uczyniony zapis windykacyjny, przedmiot tego zapisu (art. 988 kc).

Do wzajemnych roszczeń między spadkobiercą a wykonawcą testamentu wynikających ze sprawowania zarządu spadkiem, jego zorganizowaną częścią lub oznaczonym składnikiem stosuje się odpowiednio przepisy o zleceniu za wynagrodzeniem. Koszty zarządu majątkiem spadkowym, jego zorganizowaną częścią lub oznaczonym składnikiem oraz wynagrodzenie wykonawcy testamentu należą do długów spadkowych (art. 989 kc).

Spadkodawca może powołać wykonawcę testamentu do sprawowania zarządu przedmiotem zapisu windykacyjnego, do chwili objęcia we władanie tego przedmiotu przez osobę, na której rzecz uczyniono zapis windykacyjny (art. 990¹ kc).

W skład masy spadkowej wchodzi:

- własność środków trwałych i obrotowych;
- stan rachunku bankowego, kasy;
- należności i zobowiązania;
- prawa i obowiązki wynikające z umów w obrocie, których stroną był przedsiębiorca.

Zgodnie z art. 55¹ kc, przedsiębiorstwo jest zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonym do prowadzenia działalności gospodarczej.

Obejmuje ono w szczególności:

- 1) oznaczenie indywidualizujące przedsiębiorstwo lub jego wyodrębnione części (nazwa przedsiębiorstwa);
- 2) własność nieruchomości lub ruchomości, w tym urządzeń, materiałów, towarów i wyrobów, oraz inne prawa rzeczowe do nieruchomości lub ruchomości;
- 3) prawa wynikające z umów najmu i dzierżawy nieruchomości lub ruchomości oraz prawa do korzystania z nieruchomości lub ruchomości wynikające z innych stosunków prawnych;
- 4) wierzytelności, prawa z papierów wartościowych i środki pieniężne;
- 5) koncesje, licencje i zezwolenia;
- 6) patenty i inne prawa własności przemysłowej;
- 7) majątkowe prawa autorskie i majątkowe prawa pokrewne;
- 8) tajemnice przedsiębiorstwa;
- 9) księgi i dokumenty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W przypadku spółki cywilnej wspólnik nie może rozporządzać udziałem we wspólnym majątku wspólników ani udziałem w poszczególnych składnikach tego majątku (art. 863 § 1 kc). Umowa spółki może jednak zawierać postanowienie, zgodnie z którym spadkobiercy wspólnika wejdą do spółki na jego miejsce. Wstąpienie spadkobierców zmarłego wspólnika do spółki nie jest jednak dziedziczeniem, a następuje na podstawie postanowień umowy spółki, przewidującej taki skutek śmierci wspólnika.

ZAŁĄCZNIKI

Stosownie do art. 872 kc, można zastrzec, że spadkobiercy wspólnika wejdą do spółki na jego miejsce. W wypadku takim powinni oni wskazać spółce jedną osobę, która będzie wykonywała ich prawa. Dopóki to nie nastąpi, pozostali wspólnicy mogą sami podejmować wszelkie czynności w zakresie prowadzenia spraw spółki. W spółce liczącej dwóch wspólników śmierć jednego z nich, w braku zastrzeżenia wstąpienia do spółki jego spadkobierców, jest zdarzeniem powodującym rozwiązanie spółki. W takim przypadku w skład spadku wchodzi roszczenie o spłatę na zasadach określonych w art. 875 kc.

„Udział w spółce” jest więc niedziedziczny, bowiem prawa i obowiązki wspólnika spółki wynikające ze stosunku prawnego spółki są ściśle związane z jego osobą i jako takie nie wchodzi w skład spadku (art. 922 § 2 kc). W skład spadku wejdą tylko te prawa czy obowiązki majątkowe wspólnika, które wprawdzie powstają na podstawie stosunku spółki, ale mają wobec niego samodzielny charakter i mogą być przedmiotem obrotu, w szczególności wierzytelność o wypłatę części zysku czy dług z tytułu roszczenia zwrotnego.

Z dniem śmierci pracodawcy umowy o pracę z pracownikami wygasają, chyba że nastąpiło przejście pracownika przez nowego pracodawcę na zasadach określonych w art. 23¹ ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy⁶⁴, dalej: k.p. (art. 63² § 1 i 3 k.p.).

Kodeks pracy

Zgodnie z art. 23¹ § 1 k.p., w razie przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę staje się on z mocy prawa stroną w dotychczasowych stosunkach pracy, z zastrzeżeniem przepisów § 5.

Stosownie do art. 23¹ § 4–6 k.p., w terminie 2 miesięcy od przejścia zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę, pracownik może bez wypowiedzenia, za siedmiodniowym uprzedzeniem, rozwiązać stosunek pracy. Rozwiązanie stosunku pracy w tym trybie powoduje dla pracownika skutki, jakie przepisy prawa pracy wiążą z rozwiązaniem stosunku pracy przez pracodawcę za wypowiedzeniem. Pracodawca, z dniem przejścia zakładu pracy lub jego części, jest obowiązany zaproponować nowe warunki pracy i płacy pracownikom świadczącym dotychczas pracę na innej podstawie niż umowa o pracę oraz wskazać termin, nie krótszy niż 7 dni, do którego pracownicy mogą złożyć oświadczenie o przyjęciu lub odmowie przyjęcia proponowanych warunków. W razie niezgodnienia nowych warunków pracy i płacy dotychczasowy stosunek pracy rozwiązuje się z upływem okresu równego okresowi wypowiedzenia, liczonego od dnia, w którym pracownik złożył oświadczenie o odmowie przyjęcia proponowanych warunków, lub od dnia, do którego mógł złożyć takie oświadczenie. Przepis § 4 zdanie drugie stosuje się odpowiednio. Przejście zakładu pracy lub jego części na innego pracodawcę nie może stanowić przyczyny uzasadniającej wypowiedzenie przez pracodawcę stosunku pracy.

⁶⁴ Dz. U. 2018 r. poz. 917, ze zm.

W doktrynie przyjmuje się, że sformułowanie „rejestr przedsiębiorców” nie obejmuje CEIDG⁶⁵, a zatem w aktualnym stanie prawnym, przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi nie są uprawnieni do ustanawiania prokurenta. Mogą oni natomiast ustanawiać pełnomocników.

Kodeks cywilny

W obecnym stanie prawnym funkcjonuje uprawnienie współwłaścicieli składników przedsiębiorstwa do dokonywania czynności zmierzających do zachowania wspólnego prawa. Wynika ono z art. 1035 kc w zw. z art. 209 kc. Każdy ze współwłaścicieli może wykonywać wszelkie czynności i dochodzić wszelkich roszczeń, które zmierzają do zachowania wspólnego prawa. Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego oraz do działu spadku stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych z zachowaniem przepisów tytułu VIII księgi czwartej kc.

W aktualnym stanie prawnym w zakresie sukcesji firmy przedsiębiorcy wpisanego do CEIDG możliwe są następujące rozwiązania:

- a) przekształcenie indywidualnej działalności gospodarczej lub spółki cywilnej w inną formę prawną (spółkę prawa handlowego), najczęściej w jednoosobową spółkę z o.o.;
- b) aport całości lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki prawa handlowego (jawnej, komandytowej, z o.o. lub akcyjnej).

Przekształcenie przedsiębiorcy w jednoosobową spółkę z o.o. zapewnia sukcesję praw i obowiązków, ale ta forma prawna w obszarze prawa podatkowego istotnie różni się od jednoosobowej działalności gospodarczej. W przypadku transferu zysków do prywatnego majątku (sytuacja taka jest powszechna w przypadku przedsiębiorców, dla których działalność gospodarcza jest źródłem utrzymania), następuje dwukrotne opodatkowanie – spółka z o.o. płaci podatek od uzyskanego dochodu, a następnie osoba fizyczna płaci podatek od wypłacanej dywidendy.

Ze względu na warunki umożliwiające prowadzenie działalności reglamentowanej wyróżniamy cztery grupy działalności gospodarczej, która podlega ograniczeniu:

- działalność koncesjonowana;
- działalność regulowana;
- działalność licencjonowana;
- działalność wymagająca zezwolenia lub zgody.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej

Zgodnie z art. 75 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, mogła być prowadzona przez przedsiębiorcę podlegającego wpisowi do CEIDG m.in. następująca działalność wymagająca zezwolenia wójta (burmistrza, prezydenta miasta) lub marszałka województwa:

- 1) sprzedaż napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia w miejscu lub poza miejscem sprzedaży, obrót hurtowy w kraju napojami alkoholowymi o zawartości do 18% (ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi⁶⁶);

⁶⁵ Zob. np. J. Strzebińczyk [w:] E. Gniewek (red.), Kodeks cywilny, Komentarz, Warszawa 2013, teza 5 do art. 109¹, s. 264.

⁶⁶ Dz. U. z 2016 r. poz. 487, ze zm.

ZAŁĄCZNIKI

- 2) ochrona przed bezdomnymi zwierzętami, prowadzenie schronisk dla bezdomnych zwierząt, a także grzebowisk i spalarni zwłok zwierzęcych i ich części, odbieranie odpadów komunalnych od właścicieli nieruchomości (ustawa z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach⁶⁷);
- 3) wykonywanie przewozów regularnych i przewozów regularnych specjalnych na liniach komunikacyjnych na obszarze gminy, na liniach komunikacyjnych w komunikacji miejskiej, na liniach wykraczających poza obszar co najmniej jednego powiatu, jednakże niewykraczających poza obszar województwa (ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym⁶⁸);
- 4) zbieranie odpadów i prowadzenie przetwarzania odpadów:
 - dla przedsięwzięć mogących zawsze znacząco oddziaływać na środowisko w rozumieniu ustawy z dnia 3 października 2008 r. o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko⁶⁹,
 - dla odpadów innych niż niebezpieczne poddawanych odzyskowi w procesie odzysku polegającym na wypełnianiu terenów niekorzystnie przekształconych, jeżeli ilość umieszczanych w wyrobisku lub zapadlisku odpadów jest nie mniejsza niż 10 Mg na dobę lub całkowita pojemność wyrobiska lub zapadliska jest nie mniejsza niż 25 000 Mg,
 - dla regionalnych instalacji do przetwarzania odpadów komunalnych i dla instalacji określonych w wojewódzkim planie gospodarki odpadami jako regionalne instalacje do przetwarzania odpadów komunalnych (ustawa z dnia 14 grudnia 2012 r. o odpadach⁷⁰).

Zgodnie z art. 9⁵ ust. 3 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, zezwolenia, o których mowa w art. 9¹ ust. 1 (na handel hurtowy), wygasają m.in. w przypadku likwidacji przedsiębiorstwa lub zawiadomienia o zaprzestaniu prowadzenia obrotu hurtowego napojami alkoholowymi i zmiany składu osobowego wspólników spółki cywilnej

Ustawa o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi

Art. 18 ust. 12 ww. ustawy przewiduje natomiast, że zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia w miejscu lub poza miejscem sprzedaży wygasa m.in. w przypadku zmiany składu osobowego wspólników spółki cywilnej.

Zgodnie z art. 48 ustawy o odpadach, zezwolenie na zbieranie odpadów i zezwolenie na przetwarzanie odpadów wygasa m.in. jeżeli podmiot objęty zezwoleniem zaprzestał działalności objętej zezwoleniem lub z innych powodów zezwolenie stało się bezprzedmiotowe.

Ustawa o odpadach

Zgodnie z art. 97 § 1 Op, spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe

Ordynacja podatkowa

⁶⁷ Dz. U. z 2017 r. poz. 1289, ze zm.

⁶⁸ Dz. U. z 2017 r. poz. 2200, ze zm.

⁶⁹ Dz. U. z 2017 r. poz. 1405, ze zm.

⁷⁰ Dz. U. z 2018 r. poz. 992, ze zm.

ZAŁĄCZNIKI

prawa i obowiązki spadkodawcy. Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek (§ 2). Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do praw i obowiązków z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika. Przepisy § 1–3 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęć praw majątkowych oraz niemajątkowych. Prawa i obowiązki majątkowe związane będą bezpośrednio z wymiarem i poborem podatków, niemajątkowe dotyczyć będą m.in. prowadzenia ksiąg podatkowych, składania deklaracji i zeznań podatkowych, prawa do złożenia zeznania w odroczonej terminie, do korekty deklaracji lub zeznania, składania oświadczeń.

Śmierć przedsiębiorcy jest jedną z form zakończenia bytu prawnego jego firmy, a prawa i obowiązki przechodzą na spadkobierców zgodnie z art. 97–105 Op. Śmierć podatnika podatku dochodowego w trakcie roku podatkowego oznacza w praktyce zakończenie podlegania obowiązkowi podatkowemu i konieczność rozliczenia tego okresu na zasadach określonych w ww. ustawie.

Ustawa
o podatku dochodowym
od osób fizycznych

Stosownie do art. 24 ust. 3a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷¹, w razie likwidacji działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, w tym także prowadzonych w formie spółki niebędącej osobą prawną, lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki sporządza się wykaz składników majątku na dzień likwidacji działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej lub na dzień wystąpienia wspólnika z takiej spółki. Wykaz powinien zawierać co najmniej następujące dane: liczbę porządkową, określenie (nazwę) składnika majątku, datę nabycia składnika majątku, kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku oraz kwotę wydatków poniesionych na nabycie składnika majątku zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, wartość początkową, metodę amortyzacji, sumę odpisów amortyzacyjnych oraz wysokość wypłaconych środków pieniężnych należnych wspólnikom z tytułu udziału w spółce niebędącej osobą prawną na dzień wystąpienia lub likwidacji.

Obowiązek sporządzenia takiego wykazu ciąży na spadkobiercach, którzy będą kontynuować działalność. Wchodzące w skład masy spadkowej towary i składniki przedsiębiorstwa mogą zostać wykorzystane do kontynuowania działalności gospodarczej, wykorzystane w prowadzonej działalności z zamiarem późniejszego zbycia, mogą zostać zbyte poza działalnością gospodarczą (jako towary odziedziczone) lub przeznaczone na użytek prywatny.

W przypadku podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, sposób ustalenia dochodu określa art. 24 ust. 2 ww. ustawy i zależy m.in. od wartości remanentu początkowego i końcowego za okres osiągnięcia przychodów.

⁷¹ Dz. U. z 2018 r. poz. 200, ze zm.

ZAŁĄCZNIKI

Spadkobierca podmiotu, który pełnił funkcję płatnika, poniesie także odpowiedzialność za pobrane a niewpłacone podatki i będzie obowiązany do złożenia deklaracji i wpłaty podatku z tytułu zaliczek na podatek dochodowy zatrudnianych pracowników, o ile podejmie decyzję o kontynuacji działalności zmarłego przedsiębiorcy.

Do 31 grudnia 2015 r., w zakresie rozliczania podatku dochodowego spadkodawcy obowiązywała procedura określona w art. 104 Op. Jeżeli spadkodawca był podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, organ podatkowy informował spadkobierców, na podstawie posiadanych danych, o wysokości dochodu lub przychodu spadkodawcy oraz o wysokości wpłaconych zaliczek na podatek lub podatku, podając równocześnie przypadającą do zapłacenia kwotę podatku lub kwotę nadpłaty. Jeżeli spadkodawca poniósł wydatki uprawniające do ulg podatkowych, spadkobierca w terminie 30 dni od dnia otrzymania informacji, o której mowa w § 1, zawiadomiał organ podatkowy o wysokości poniesionych wydatków. Po upływie terminu, o którym mowa w § 2, organ podatkowy doręczał spadkobiercom decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego lub stwierdzającą nadpłatę.

Ordynacja podatkowa

Wydanie tej decyzji zwalniało spadkobierców z obowiązku złożenia zeznania podatkowego za spadkodawcę. Od 1 stycznia 2016 r. rozliczenie podatku dochodowego zmarłego przedsiębiorcy przez spadkobierców następuje na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 100 Op (tj. w jednej decyzji organ podatkowy orzeka o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji. Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub jej nie złożono, orzekając organ podatkowy jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a, art. 24 lub art. 74a).

Stosownie do art. 96 ust. 7 ustawy o podatku od towarów i usług, w razie śmierci podatnika, jego następca prawny zobowiązany jest do zgłoszenia zaprzestania działalności w związku ze śmiercią na formularzu VAT-Z. Na tej podstawie, organ podatkowy wykreśla zmarłego przedsiębiorcę z rejestru podatników VAT. Obowiązek ten ciąży bez względu na to, czy spadkobierca zamierza kontynuować działalność spadkodawcy. Na spadkobiercach nie ciąży natomiast obowiązek złożenia zaległych deklaracji.

Ustawa o VAT

Przepisy nie nakładają na spadkobierców obowiązku sporządzenia spisu towarów na dzień zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, nawet jeśli ci zadecydują, że będą kontynuować działalność gospodarczą. W przypadku spółki cywilnej, zwłaszcza gdy umowa spółki nie przewidywała możliwości wstąpienia w miejsce dotychczasowego wspólnika jego spadkobierców, w wyniku śmierci wspólnika i jej rozwiązania, momentem powstania obowiązku spisu z natury jest moment wykreślenia rozwiązanej spółki z rejestru podatników VAT (art. 14 ust. 5 i 6 ww. ustawy nakłada ten obowiązek na podatnika).

Śmierć podatnika oznacza przejście należności podatkowych na spadkobierców (art. 97 § 1 Op.). Organ podatkowy zobowiązany jest do wydania decyzji (art. 100 § 1 i 2 Op.) i ustalenia odpowiedzialności spadkobierców

Ordynacja podatkowa

ZAŁĄCZNIKI

za obciążające ich należności podatkowe spadkodawcy (o których mowa w art. 98 Op, tj. powstałe zobowiązania podatkowe, zaległości, odsetki od zaległości podatkowych, koszty postępowań podatkowych, koszty egzekucyjne).

Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych

W chwili śmierci ustaje obowiązek ubezpieczeń społecznych. Jednak za okres „do chwili śmierci” składki są należne, a ich wysokość powinna być ustalona proporcjonalnie do przepracowanego okresu.

Zgodnie z art. 18 ust. 9 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych⁷² za miesiąc, w którym nastąpiło odpowiednio objęcie ubezpieczeniami emerytalnym i rentowymi lub ich ustanie, i jeżeli trwały one tylko przez część miesiąca, kwotę najniższej podstawy wymiaru składek zmniejsza się proporcjonalnie, dzieląc ją przez liczbę dni kalendarzowych tego miesiąca i mnożąc przez liczbę dni podlegania ubezpieczeniu.

Proporcjonalnie można zmniejszyć jedynie podstawę wymiaru składek na ubezpieczenia społeczne. Składka na ubezpieczenie zdrowotne jest – zgodnie z art. 79 ust. 2 ustawy z 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych⁷³ – miesięczna i niepodzielna i za ten miesiąc należy ją opłacić w całości.

Obowiązek ten będzie ciążył na spadkobiercach zmarłego przedsiębiorcy.

⁷² Dz. U. z 2017 r. poz. 1778, ze zm.

⁷³ Dz. U. z 2017 r. poz. 1938, ze zm.

ZAŁĄCZNIKI

7.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności

1. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1257, ze zm.).
2. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, ze zm.).
3. Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (Dz. U. z 2018 r. poz. 917, ze zm.).
4. Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. z 2017 r. poz. 682, ze zm.).
5. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).
6. Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.) – uchylona z dniem 30 kwietnia 2018 r.
7. Ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.).
8. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.).
9. Ustawa z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2017 r. poz. 869, ze zm.).
10. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r. poz. 644).
11. Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1577, ze zm.).
12. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, ze zm.)

ZAŁĄCZNIKI

7.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli

1. Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej
2. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej
3. Marszałek Senatu Rzeczypospolitej Polskiej
4. Prezes Rady Ministrów
6. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
7. Rzecznik Praw Obywatelskich
8. Minister Przedsiębiorczości i Technologii
9. Sejmowa Komisja Gospodarki i Rozwoju
10. Sejmowa Komisja Ustawodawcza
11. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
12. Senacka Komisja Gospodarki Narodowej i Innowacyjności
13. Senacka Komisja Ustawodawcza

ZAŁĄCZNIKI

7.5. Ekspertyza – sukcesja przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne na gruncie ustawodawstwa wybranych jurysdykcji sporządzona przez dr. hab. Adama Mariańskiego, prof. Uniwersytetu Łódzkiego

WYKAZ SKRÓTÓW

- Prawo niemieckie**
- BGB** Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 20. Juli 2017 (BGBl. I S. 2787) geändert worden ist.
- HGB** Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 11 Absatz 28 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745) geändert worden ist.
- Prawo austriackie**
- ABGB** Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch für die gesammten deutschen Erbländer der Oesterreichischen Monarchie, StF: JGS Nr. 946/1811 mit späteren Änderungen.
- GewO 1994** Gewerbeordnung 1994 – StF: BGBl. Nr. 194/1994 (WV), mit späteren Änderungen.
- GKG** Bundesgesetz vom 11. November 1970 über die Tätigkeit der Notare als Beauftragte des Gerichtes (Gerichtskommissäre) im Verfahren außer Streitsachen.
- AußStrG** StF: BGBl. Nr. 343/1970, mit späteren Änderungen.
Bundesgesetz über das gerichtliche Verfahren in Rechtsangelegenheiten außer Streitsachen (Außerstreitgesetz), StF: BGBl. I Nr. 111/2003 (NR: GP XXII RV 224 AB 268 S. 38. BR: AB 6895 S. 703), mit späteren Änderungen.
- UGB** Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch), StF: dRGL. S 219/1897, mit späteren Änderungen.
- Prawo szwajcarskie**
- OR** Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, AS 27 317 mit späteren Änderungen (Stand am 1. April 2017).
- FusG** Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) vom 3. Oktober 2003 (Stand am 1. Januar 2014), AS 2004 2617, mit späteren Änderungen (Stand am 1. April 2017).
- HRegV** Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007, AS 2007 4851 (Stand am 1. Januar 2018).
- Prawo Zjednoczonego Królestwa**
- TUPE** The Transfer of Undertakings (Protection of Employment) Regulations 2006.
- Prawo Stanów Zjednoczonych Ameryki Północnej**
- ARS** The Arizona Revised Statutes, updated to include the revised sections from the 53rd Legislature, 1st Regular Session. State on January 8, 2018.
- SBA** Small Business Act of July 30, 1953.
- Prawo polskie**
- k.c.** Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tj. Dz. U. z 2017 r. 459, ze zm., dalej: k.c.

I. Wprowadzenie

Obowiązujące w Polsce zasady prawa spadkowego zostały uregulowane w k.c., uchwalonym w dniu 23 kwietnia 1964 r. – w czasach, gdy z założenia ustrojowego nie tworzono dla sektora prywatnego warunków rozwoju i funkcjonowania równie korzystnych, co dla sektora gospodarki uspołecznionej⁷⁴. Także ustanowione wówczas reguły prawa spadkowego wpisywały się w nurt hamujący rozwój prywatnej gospodarki. Fundamentalne założenia, odnoszące się do sukcesji prowadzonej działalności gospodarczej przez jednoosobowych przedsiębiorców nie były od czasu powstania k.c. przedmiotem zasadniczych zmian⁷⁵. W momencie wejścia w życie k.c., w dniu 1 stycznia 1965 roku⁷⁶, istniało w Polsce 97,8 tys. zakładów rzemieślniczych⁷⁷. Aktualnie – w dobie rozwoju społecznej gospodarki wolnorynkowej – istnieje w Polsce 2 679 341 jednoosobowych działalności gospodarczych⁷⁸. Problem sukcesji biznesu, prowadzonego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej oraz stosowania do niej reguł pochodzących sprzed ponad pięćdziesięciu lat, dostosowanych do zupełnie odmiennej rzeczywistości społeczno-gospodarczej, może dotyczyć zatem 7% populacji kraju (wliczając także populację nieaktywną zawodowo) – czyli co czternastego Polaka⁷⁹.

W dobie rozwoju unijnych swobód oraz postępującej globalizacji, reguły mające zastosowanie do dziedziczenia mogą być modyfikowane na większą skalę niż przed laty. Polskie regulacje spadkowe nie są przy tym konkurencyjne na tle rozwiązań przewidzianych w innych krajach⁸⁰. O ile niegdyś wybór prawa regulującego stosunki spadkowe wydawał się niemożliwy, o tyle aktualnie jest powszechnie przewidywany w systemach prawnych wielu państw – w tym w Polsce⁸¹. W ślad za dopuszczalnością wyboru prawa, przewidzianą w ustawodawstwie wielu krajów, postępuje również niekorzystne i wymagające wyeliminowania zjawisko nazywane

⁷⁴ W. Kamińska, *Pozarolnicza indywidualna działalność gospodarcza w Polsce w latach 1988–2003*, str. 117.

⁷⁵ Odmienne kształtowało się zagadnienie dziedziczenia gospodarstw rolnych. Na temat nowelizacji kodeksu cywilnego w części odnoszącej się do spadków, w szczególności zmian wprowadzanych w XXI wieku, zob. szerz. P. Książak, *Prawo spadkowe*, Warszawa 2017, str. 34–38.

⁷⁶ Ustawa z dn. 23 kwietnia 1964 r. – Przepisy wprowadzające kodeks cywilny, Dz. U. z 1964 r. Nr 16, ze zm.

⁷⁷ W. Kamińska, *Pozarolnicza indywidualna...*, op. cit., str. 117.

⁷⁸ GUS, *Tabele kwartalne*, Tabl. 5 Podmioty gospodarki narodowej zarejestrowane w rejestrze REGON, deklarujące prowadzenie działalności, według podstawowych form prawnych oraz PKD 2007, Stan na 30 września 2017 r., online: stat.gov.pl [dostęp: 28 grudnia 2017 r.].

⁷⁹ Na dzień 30 czerwca 2017 roku liczba ludności Polski została określona na ok. 38 422 mln osób. Dane za: GUS, *Ludność. Stan i struktura w przekroju terytorialnym*. Stan w dniu 30 VI 2017 r., Warszawa 2017, str. 11.

⁸⁰ Poza mało elastycznymi możliwościami dyspozycji majątkiem na wypadek śmierci, brakuje w polskim systemie prawnym instytucji takich jak fundacje prywatne i trusty, których wykorzystanie umożliwia niemal nieograniczone możliwości dysponowania majątkiem na wypadek śmierci bądź nagłych zdarzeń. Instytucje te są przy tym obecne nie tylko w prawie takich jurysdykcji jak Księstwo Liechtenstein czy Szwajcaria, ale również Republika Austrii, Republika Federalna Niemiec, Stany Zjednoczone Ameryki Północnej, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej – zob. szerz.: A. Tim, J. Żurawiński, *Zagraniczne instytucje podatkowego planowania sukcesyjnego*, w: A. Marjański (red.), *Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny*, Gdańsk 2016, str. 279 et seq; także: B. Rodak, A. Tim, *Planowanie spadkowe z wykorzystaniem instytucji zagranicznych*; ibidem, str. 8–101.

⁸¹ A. Wysocka-Bar, *Wybór prawa w międzynarodowym prawie spadkowym*, Warszawa 2013, str. 23.

ZAŁĄCZNIKI

forum shopping, polegające na skierowaniu sprawy do sądu państwa, mającego jurysdykcję w danej sprawie, celem uzyskania korzystnego z punktu widzenia własnych interesów rozstrzygnięcia⁸². Ponadto, w dobie postępującej globalizacji rozwija się zjawisko międzynarodowego planowania sukcesyjnego (zwane również wyborem prawa niewłaściwym, niem. *die unechte Verweisung*), polegające na takim kształtowaniu okoliczności zaistniałego stanu faktycznego, aby powiązać dany stosunek faktyczny z określonym, pożądanym prawem⁸³. W tym ostatnim przypadku istnieje możliwość stosowania do działania danego podmiotu instytucji obejścia prawa, lecz – jak podkreśla się w doktrynie – działanie to musi przekraczać pewien „próg tolerancji”⁸⁴. W kontekście rozważań nad polskim prawem krajowym, w aspekcie sukcesji biznesu prowadzonego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, wydaje się, iż takie ukształtowanie okoliczności stanu faktycznego (np. poprzez przeniesienie zwykłego miejsca pobytu do innej jurysdykcji), dokonane w celu zapewnienia płynnej sukcesji w miejsce reguł niedostosowanych do warunków aktualnej rzeczywistości społeczno-gospodarczej, nie nosi cech obejścia prawa już z tego powodu, iż nie przekracza wskazanego „progu tolerancji”.

Dla członków rodziny przedsiębiorcy, działającego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej oraz planujących kontynuować dzieło Nestora, problematyczne jest zjawisko tzw. „osieroconego biznesu”⁸⁵. Aktualne niedostosowanie regulacji spadkowych, stosowanych w przypadku śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy, jest podsumowywane w literaturze przy użyciu bardzo obrazowego i wyrazistego języka:

„Dla prawa spadkowego biznes jest elementem masy spadkowej – czyli w zasadzie jest martwy. Ironicznie mówiąc, najlepiej wręcz, żeby był równie martwy jak spadkodawca 0150 wówczas nie ma problemu ze zmianą jego wartości w trakcie postępowania. To podejście preferowane przez sądy dla wygody procedury, niestety, zabija biznes. [...] Sądy mogą być nierychliwe, a w sprawach spornych okres niepewności może przeciągnąć się poza wytrzymałość osieroconego biznesu”⁸⁶.

Powyższe stwierdzenie w doskonały sposób zarówno oddaje bezsilność przedstawicieli doktryny wobec istniejących regulacji, jak również wskazuje, że *de facto* wraz z jednoosobowym przedsiębiorcą, czasowo umiera jego przedsiębiorstwo.

Jednocześnie Rząd podjął prace nad projektem ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej⁸⁷. Projekt ustawy wprowadza kolejne regulacje szczególne z zakresu prawa spadkowego, umiejscowione poza kodeksem cywilnym – tym samym ustawodawca nie odpowiada na podnoszone w doktrynie postulaty zapobieżenia dalszej „dekompozycji

⁸² Zob. szerz. *ibidem*, str. 27.

⁸³ *ibidem*, str. 27.

⁸⁴ Zob. szerz, a także niezwykle interesująca historia doktryny *fraude a la loi* – *ibidem*, str. 28–29.

⁸⁵ T. Budziak, *Sukcesja w rodzinie biznesowej. Spojrzenie praktyczne*, Warszawa 2012, str. 274.

⁸⁶ *ibidem*, str. 275.

⁸⁷ Projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, Druk nr UD 190, prace legislacyjne Rady Ministrów VIII Kadencji, dostęp: legislacja.rcl.gov.pl [28 grudnia 2017 r.].

i niespójności systemowej w zakresie prawa spadkowego⁸⁸. Projekt wprowadza jednak wiele instytucji dotąd nieznanymi polskiemu porządkowi prawnemu, mających ułatwić sukcesję biznesu prowadzonego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej.

Z uwagi na ograniczenia objętościowe niniejszej ekspertyzy, analizie poddano pięć, arbitralnie dobranych jurysdykcji, przy uwzględnieniu występowania rozwiązań możliwych do zaimplementowania w polskim porządku prawnym i korzystnie wpływających na rozwój rodzimego biznesu. Należy również wskazać, iż problematyka będąca przedmiotem ekspertyzy ma nowatorski charakter i nie była dotąd przedmiotem pogłębionej analizy w literaturze⁸⁹.

II. Uregulowania sukcesji jednoosobowej działalności gospodarczej

1) Republika Federalna Niemiec

Republika Federalna Niemiec (dalej: RFN) bywa określana w literaturze jako „kolebka rozwiązań legislacyjnych, determinujących przetrwanie i rozwój firm rodzinnych, a zwłaszcza usprawniających ich sukcesję”⁹⁰. Podejmowane w RFN kompleksowe reformy z lat 90. XX w., wspierające niemiecki biznes rodzinny, można było podzielić na trzy komplementarne sfery oddziaływania:

1) Modernizacja form prawnych, zmierzająca w kierunku ułatwienia oddzielenia kapitału od zarządzania, uproszczonego dostępu do nowych źródeł finansowania oraz uproszczenia funkcjonowania i zniesienia znacznej ilości formalnych obowiązków ciążących na przedsiębiorstwach rodzinnych.

2) Ułatwienia w reorganizacji przedsiębiorstwa, przejawiające się w zmniejszeniu formalizmu, wiążącego się z przekształceniami i przejęciami, jak również usunięciu barier podatkowych, zmniejszających motywację przedsiębiorców do restrukturyzacji.

3) Usprawnienie sukcesji przedsiębiorstw, przejawiające się w uprzywilejowanym opodatkowaniu przekazania rodzinnego biznesu (którym objęty był również dyrektor zarządzający, nienależący do rodziny)⁹¹.

Powyższe wskazuje, iż usprawnienie sukcesji przedsiębiorstw jest jednym z kluczowych czynników, wspierających biznes rodzinny, a kompleksowa i skuteczna reforma systemu nie może ograniczać się jedynie do tego elementu.

⁸⁸ P. Książak, *Prawo spadkowe...*, op. cit., str. 38.

⁸⁹ Np. zupełnie pomijające wskazaną problematykę doskonałe i szczegółowe badania dotyczące reguł sukcesyjnych, przeprowadzone na szeroką, międzynarodową skalę, których wyniki zostały zebrane w: L. Harb (red.), J. Wood (red.), *International Succession. Fourth edition*, Oxford 2015.

⁹⁰ W. Popczyk, *Przedsiębiorczość rodzinna w wybranych krajach europejskich*, w: J. Jeżak, W. Popczyk, A. Winnicka-Popczyk, *Przedsiębiorstwo rodzinne. Funkcjonowanie i rozwój*, Warszawa 2004, str. 194.

⁹¹ Wyliczenie za: *Ibidem*, str. 194–196.

ZAŁĄCZNIKI

Niemieckie rozwiązania sukcesyjne tworzą stosunkowo skomplikowany i wieloaspektowy system, umożliwiając Nestorom skorzystanie z szerokiego katalogu instytucji prawnych dla celów sukcesyjnych. Do najważniejszych regulacji, ograniczających negatywny wpływ śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy na prowadzenie działalności gospodarczej i na płynność sukcesji w RFN, należą:

Możliwość udzielenia przez przedsiębiorcę prokury, które nie wygasa na wypadek śmierci

Zgodnie z przepisami niemieckiego kodeksu cywilnego dopuszczalne jest udzielenie przez przedsiębiorcę pełnomocnictwa⁹², którego szczególną formą to prokura, uregulowana w prawie handlowym – w §§ 48 do 58 HGB. Prokura upoważnia do podejmowania wszystkich rodzajów sądowych i pozasądowych czynności, które są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa (z określonymi wyjątkami, odnoszącymi się np. do sprzedaży nieruchomości, wymagającej odrębnego upoważnienia)⁹³. Prokura może być udzielona przez jednoosobowego przedsiębiorcę oraz nie wygasa wskutek jego śmierci⁹⁴ – jest zatem wykorzystywana do zapewnienia ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa. Co jednak szczególnie istotne – prokura wygasa, jeśli prokurent należy do grona spadkobierców (Wyrok Bundesgerichtshof z dn. 14 września 1959 r., II ZR46/59, publ. NJW 1959, 2114). Oczywiście, nie wyłącza to możliwości stosowania przepisów o pełnomocnictwie dorozumianym (niem. *Duldungsvollmacht*) czy też pozornym (niem. *Anscheinsvollmacht*).

Możliwość udzielenia innych pełnomocnictw, które nie wygasają wskutek śmierci

W niemieckim systemie prawnym dopuszczalne jest udzielenie także innych pełnomocnictw niż prokura, które również nie wygasają na skutek śmierci. Do najważniejszych spośród nich należą tzw. „*transmortale Vollmacht*” (pełnomocnictwo skuteczne za życia, jak i po śmierci mocodawcy; większość pełnomocnictw bankowych czy pełnomocnictw ogólnych zawiera formułę warunkującą skuteczność także po śmierci mocodawcy), „*postmortale Vollmacht*” (pełnomocnictwo nabierające skutku dopiero z chwilą śmierci mocodawcy, wymagające przedstawienia przez pełnomocnika aktu zgonu), „*Spezialvollmacht*” (pełnomocnictwo szczególne), czy też „*Generallvollmacht*” (pełnomocnictwo ogólne)⁹⁵. Udzielenie pełnomocnictwa na wypadek śmierci nie podlega przy tym szczególnym wymogom co do formy.

Wskazane pełnomocnictwa stanowią instrument szybki, prosty, niesformalizowany i niewiążący się z koniecznością ponoszenia większych kosztów, mający na celu zapobieganie negatywnym skutkom śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy.

⁹² Instytucja *Vollmacht*, uregulowana w § 167 BGB.

⁹³ § 49 HGB.

⁹⁴ § 52 Absatz 3 HGB.

⁹⁵ H. Stebert, *Vollmacht als Handlungsinstrument im Erbfall*, "EB Erbrecht effektiv", Nr 6/2010, str. 98.

Ustanowienie wykonawcy testamentu

Wobec śmierci Nestora, jego majątek wchodzi w skład masy spadkowej i jest zarządzany przez wspólnotę spadkobierców (niem. *die Erbengemeinschaft*, zob. Szerz. §2032 BGB). Zarządzenie takie może wiązać się jednak z paraliżem decyzyjnym, związanym z wymogiem uzyskania jednomyślności co do prowadzonych spraw, jak również z koniecznością uzyskiwania zgody sądu rodzinnego na dokonanie określonych czynności, jeśli jednym ze spadkobierców jest małoletni. Aby zapobiec takim skutkom, Nestor może ustanowić wykonawcę testamentu (niem. *die Testamentsvollstrecker*).

Ustanowienie wykonawstwa testamentu (niem. *Testamentvollstreckung*) może przy tym przybrać trzy podstawowe formy: *Abwicklungsvollstreckung* (uregulowany w §2203 et. seq BGB, służący podziałowi masy spadkowej i wykonania ostatniej woli Nestora), *Verwaltungsvollstreckung* (uregulowany w § 2209 Abs. 1 HS 1 BGB, służący zarządzaniu majątkiem spadkowym), oraz *Dauertestamentsvollstreckung* (uregulowany w § 2209 Abs. 1 HS 2 BGB, służący jednocześnie zarządzaniu majątkiem spadkowym, jak i jego podziałowi)⁹⁶. W dwóch z trzech przedstawionych modeli wykonawca testamentu jest zatem uprawniony (oraz zobowiązany) do zarządzania spadkiem (z uwzględnieniem ustawowych ograniczeń, takich jak dokonywanie nieodpłatnych rozporządzeń).

O ile w niemieckiej doktrynie jednolicie przyjmuje się, iż dopuszczalne jest ustanowienie wykonawcy testamentu w formie *Verwaltungsvollstreckung* w przypadku osoby fizycznej, nieprowadzącej działalności gospodarczej, o tyle kwestia ta budzi wątpliwości w przypadku jednoosobowego przedsiębiorcy. Zgodnie z przeważającym w doktrynie poglądem, w przypadku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie jest możliwe ustanowienie *Verwaltungsvollstreckung*, jako że regulacje odnoszące się do nieograniczonej odpowiedzialności przedsiębiorcy za zaciągane zobowiązania, uregulowane w HGB, mają charakter szczególny wobec regulacji BGB, dotyczących wykonawstwa testamentu⁹⁷. Aby skutecznie prowadzić przedsiębiorstwo przez wykonawcę testamentu, wykorzystuje się w takim przypadku instytucję *Weisungsgeberlösung*, znajdującą oparcie w treści przepisów, gdy dochodzi do wyraźnego rozdzielenia reprezentowania przedsiębiorstwa na zewnątrz, jak i do odpowiedzialności wobec masy spadkowej⁹⁸. W tym wypadku wykonawca testamentu występuje wobec osób trzecich jako przedsiębiorca.

Nie ulega jednak wątpliwości, iż przedsiębiorca może ustanowić wykonawcę testamentu w formie *Abwicklungsvollstreckung*, jak również wykorzystać inne mechanizmy istniejące w niemieckim systemie prawnym, nazywane rozwiązaniami zastępczymi – takie jak wyżej opisane pełnomocnictwa, *Weisungsgeberlösung* czy wykorzystanie stosunków powierni

⁹⁶ M. Esskandari, S. Frank, U. Künnemann, *Unternehmensnachfolge*, Freiburg 2012, str. 54.

⁹⁷ *Ibidem*, str. 55, też: Ch. Mittenzweil, *Testamentsvollstreckung im Bereich einzelkaufmännischer Unternehmen*, Nr 1/2005, str. 13.

⁹⁸ Zob. szerzej: M. Esskandari, S. Frank, U. Künnemann, *Unternehmensnachfolge...*, op. cit., str. 59–61.

ZAŁĄCZNIKI

czych (*Treuhand*), w których powiernik (będący wykonawcą testamentu) prowadzi przedsiębiorstwo na zewnątrz we własnym imieniu, jednak na rachunek masy spadkowej⁹⁹.

Należy jednak podkreślić, iż wobec wielości istniejących instytucji oraz możliwości ich konkurencyjnego ustanawiania, istnieje ryzyko kumulacji wskazanych instrumentów, co stwarza pewne problemy praktyczne. Jedynie tytułem przykładu – problemy takie wystąpią w wypadku, gdy jednocześnie zostanie ustanowiony pełnomocnik na wypadek śmierci, jak również wykonawca testamentu. Wobec braku szczególnych postanowień, należy badać właściwy zamiar Nestora. Nie można również wykluczyć sytuacji, w której Nestor ustanowi pełnomocnikiem na wypadek śmierci oraz wykonawcą testamentu tę samą osobę. W takim wypadku na pełnomocniku będą ciążyły uprawnienia pełnomocnika, jak również obowiązki oraz uprawnienia wykonawcy testamentu¹⁰⁰.

2) Republika Austrii

W Republice Austrii małe i średnie przedsiębiorstwa stanowią 99,6% wszystkich przedsiębiorstw, a 36,6% wszystkich austriackich przedsiębiorstw jest prowadzonych w formie jednoosobowej działalności gospodarczej¹⁰¹. Powyższe powoduje, iż zagadnienie sukcesji przedsiębiorstwa prowadzonego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej ma doniosłe znaczenie dla gospodarki austriackiej.

Do najważniejszych regulacji, korzystnie wpływających na płynną sukcesję jednoosobowej działalności gospodarczej, należy możliwość płynnego przeprowadzenia postępowania spadkowego, ustanowienie wykonawcy testamentu, udzielenia pełnomocnictwa niewygasającego z chwilą śmierci oraz procedura stosowana na wypadek śmierci przedsiębiorcy – prawo dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa (niem. *Fortbetriebsrecht*). W tym ostatnim zakresie, dla omawianego w Opinii aspektu najistotniejsze znaczenie mają, przedstawione poniżej, dwa warianty prawa dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa: 1) prawo przysługujące masie spadkowej (niem. *Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft*) oraz 2) prawo przysługujące członkom rodziny (niem. *Fortbetriebsrecht der Angehörigen*).

Postępowanie spadkowe i wykonawca testamentu

Austriackie postępowanie spadkowe (niem. *Verlassenschaftsverfahren*) jest postępowaniem sądowym, które może odbywać się jednak przed notariuszem. Notariusz pełni wówczas funkcję komisarza sądowego (niem. *Gerichtskommissär*), która została kompleksowo uregulowana w oddzielnej ustawie – GKG. Należy również podkreślić możliwość przyznania specjalnego pełnomocnictwa (niem. *Erbenmachthaber*) przez wszystkich spadkobierców adwokatowi bądź notariuszowi, który przeprowadza postępowanie spadkowe w imieniu mocodawców, co znacznie skraca czas trwania postępowania oraz zmniejsza jego uciążliwość.

⁹⁹ Ibidem, str. 59–61.

¹⁰⁰ Zob. H. Siebert, *Vollmacht als...*, op. cit., i przywoływane tam orzecznictwo.

¹⁰¹ J. Węćławski, *Przedsiębiorstwa rodzinne we współczesnej gospodarce*, w: red. H. Pernsteiner, J. Węćławski, *Finansowanie i corporate governance w przedsiębiorstwach rodzinnych*, Warszawa 2016, str. 33.

ZAŁĄCZNIKI

Prawo austriackie przewiduje również możliwości zarządu majątkiem spadkowym przez spadkobierców w określonych momentach postępowania spadkowego. Zgodnie z § 810 ABGB, dziedzic, który dostatecznie udowodnił swoje prawo do dziedziczenia przy składaniu oświadczenia o przyjęciu spadku, ma prawo wykorzystywać oraz zarządzać majątkiem spadkowym, tak długo, dopóki Sąd spadku nie postanowi inaczej. Jeśli występuje więcej niż jeden dziedzic, prawa te wykonywane są wspólnie, chyba że uzgodniono inny sposób zarządu.

Przed złożeniem oświadczenia o przyjęciu spadku dokonanie czynności zwykłego zarządu majątkiem spadkowym wymaga zezwolenia Sądu spadku. Zezwolenie sądu nie zostanie udzielone, jeśli dokonanie czynności byłoby oczywiście niekorzystne dla masy spadkowej (§ 810 Abs. 2 ABGB).

Możliwość ustanowienia wykonawcy testamentu (niem. *Testamentsvollstrecker*) na gruncie prawa austriackiego wynika z § 816 ABGB. Instytucja ta może występować w dwóch formach: wykonawcy testamentu ze zleceniem do zarządzania spadkiem, jak również ze zleceniem jedynie nadzoru nad wykonaniem testamentu. Samo ustanowienie wykonawcy testamentu ze zleceniem do zarządzania spadkiem nie stanowi skutecznego upoważnienia do działania w imieniu masy spadkowej. Dla osiągnięcia zamierzonego efektu wymagane jest dodatkowo ustanowienie wykonawcy przez Sąd kuratorem spadku. Zgodnie z §156 Abs. 2 AußStrG Sąd jest co do zasady zobligowany ustanowić kuratorem spadku wykonawcę testamentu. W przypadku wykonawcy testamentu, którego zadaniem jest jedynie nadzór nad wykonaniem testamentu, nie jest wymagane powoływanie wykonawcy na kuratora spadku dla skutecznego przedsięwzięcia ustawowych (aczkolwiek ograniczonych) czynności.

Prawo dalszego prowadzenia działalności gospodarczej

W Austrii działalność gospodarcza może być wykonywana wyłącznie na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej (niem. *Gewerbeberechtigung*). Prawo do wykonywania działalności gospodarczej co do zasady wygasa wskutek śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy. Z tym samym momentem, z mocy ustawy, powstaje jednak prawo dalszego prowadzenia przedsiębiorcy przez przedstawiciela masy spadkowej (niem. *Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft*, §42 Abs. 1 GewO 1994). Przedstawiciel masy spadkowej (niem. *Verlassenschaftsvertreter/-in*) może bez zbędnej zwłoki zgłosić właściwemu urzędowi okręgowemu zamiar kontynuowania działalności gospodarczej (§ 42 GewO 1994). W takim wypadku przedstawiciel masy spadkowej działa jako przedsiębiorca, o ile tylko wykonywanie działalności regulowanej przez inną osobę, aniżeli Nestor, nie skutkowałoby zagrożeniem dla życia lub zdrowia ludzkiego (w takim wypadku do prowadzenia przedsiębiorstwa należy wyznaczyć podmiot legitymujący się odpowiednimi kwalifikacjami)¹⁰². Przedstawiciel masy spadkowej jest ustalany przez sąd spadkowy w powyżej opisanej procedurze – jedynie przykładowo, przedstawicielem może być krewny zmarłego czy też notariusz.

¹⁰² Wirtschaftskammer Österreich, Maßnahmen im Todesfall eines/r Unternehmers/-in. Grundzüge über die rechtlichen Auswirkungen, online:<https://www.wko.at/> [dostęp: 28 grudnia 2017 r.].

ZAŁĄCZNIKI

Uprawnienie do prowadzenia działalności przez członków rodziny (niem. *Fortbetriebsrecht der Angehörigen*) występuje, jeśli określone członkowie rodziny są dziedzicami bądź zapisobiercami (z mocy ustawy bądź testamentu) albo otrzymali przedsiębiorstwo na podstawie darowizny na wypadek śmierci. Z momentem przejścia przedsiębiorstwa przez podmiot uprawniony, dochodzi do zakończenia etapu *Fortbetriebsrecht der Verlassenschaft* oraz powstaje uprawnienie do prowadzenia działalności przez członków rodziny (niem. *Fortbetriebsrecht der Angehörigen* – wzajemny stosunek obu procedur został uregulowany w §42 Abs. 1 GewO 1994). Uprawnienie to przysługuje małżonkowi oraz zarejestrowanemu partnerowi, jak również zstępnym zmarłego – w tym osobom przysposobionym. W przypadku wielości podmiotów uprawnionych do dalszego prowadzenia działalności gospodarczej, prawo to przysługuje wszystkim uprawnionym wspólnie (§43 Abs. 2 GewO 1994).

Uprawniony członek rodziny może w ciągu miesiąca zrezygnować z przysługującego mu prawa dalszego prowadzenia działalności. Termin podlega liczeniu od dnia powstania prawa dalszego prowadzenia działalności, oświadczenie powinno być złożone do właściwego urzędu okręgowego oraz jest nieodwołalne. Jeśli uprawniony członek rodziny jest ograniczony w zdolności do czynności prawnych bądź jej pozbawiony (np. ze względu na wiek), wówczas oświadczenie składa w jego imieniu przedstawiciel za zgodą sądu (§44 Abs. 3 GewO 1994). Złożenie oświadczenia skutkuje *ex tunc* – uprawnienie do dalszego prowadzenia działalności gospodarczej poczytuje się za niepowstałe. Przedsiębiorstwo może być dalej prowadzone przez zstępnym zmarłego do ukończenia przez nich 24 roku życia. Po tym momencie zstępni muszą uzyskać własne uprawnienie do prowadzenia działalności gospodarczej.

Jeśli przedsiębiorstwo działało w obszarze regulowanym, członkowie rodziny muszą legitymować się odpowiednimi kwalifikacjami bądź zatrudnić zarządcę posiadającego takie uprawnienia (chyba że wykonywanie działalności nie stwarza zagrożenia dla zdrowia lub życia ludzkiego). Jeśli członek rodziny pragnie kontynuować działalność gospodarczą zmarłego, powinien zgłosić zamiar właściwemu urzędowi okręgowemu.

Możliwość udzielenia pełnomocnictw oraz prokury, które nie wygasają wskutek śmierci przedsiębiorcy

Zgodnie z dyspozycją § 48 UGB prokura może być ustanowiona tylko przez tych jednoosobowych przedsiębiorców, którzy są wpisani do rejestru przedsiębiorców (niem. *Firmenbuch*; co do zasady jednoosobowi przedsiębiorcy, którzy stosują zasady rachunkowości, w wyniku przekroczenia określonego poziomu obrotów. Przedsiębiorcy zwolnieni z obowiązku stosowania zasad rachunkowości mogą dobrowolnie wpisać się do rejestru). Prokura nie wygasa wskutek śmierci przedsiębiorcy (§ 52 Abs. 2 UGB). Prokura obejmuje prawo do podejmowania wszystkich czynności sądowych i pozasądowych przedsiębiorstwa, które wynikają z jego działalności. Dla podejmowania tych czynności nie jest wymagane szczególne pełnomocnictwo. W charakterze wyjątku od powyższej zasady, dla skutecznego zbycia oraz obciążenia nieruchomości, wymagane jest wyraźne przyznanie

ZAŁĄCZNIKI

prokurentowi tego uprawnienia (§ 49 UGB). Ograniczenia prokury względem osób trzecich jest bezskuteczne (§ 50 Abs. 1 UGB). Powyższe powoduje, iż udzielenie prokury może skutecznie przeciwdziałać paraliżowi w zarządzie nad przedsiębiorstwem po śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy oraz zapewnić ciągłość występowania w obrocie gospodarczym.

Obok możliwości ustanowienia prokury, prawo austriackie przewiduje również instytucję pełnomocnictwa handlowego (niem. *Handlungsvollmacht*), uregulowaną w § 54 *et seq.* UGB. Pełnomocnictwo to jest udzielane przez przedsiębiorcę do działania w zakresie spraw przedsiębiorstwa. Co szczególnie istotne, udzielenie pełnomocnictwa handlowego nie wymaga szczególnej formy i następuje przez jednostronne oświadczenie woli, mogąc nastąpić nawet na skutek czynności dorozumianej. Zakres pełnomocnictwa jest ustanawiany przez przedsiębiorcę i może obejmować również wszystkie sprawy przedsiębiorstwa (wówczas pełnomocnictwo handlowe występuje w formie pełnomocnictwa generalnego – niem. *Generalhandlungsvollmacht*). Innymi formami jest pełnomocnictwo rodzajowe (niem. *Arthanlungsvollmacht*) oraz pełnomocnictwo specjalne (niem. *Spezialhandlungsvollmacht*). Pełnomocnictwo generalne obejmuje umocowanie do dokonywania wszystkich zwykłych czynności w ramach przedsiębiorstwa – w odróżnieniu od prokury nie obejmuje zatem czynności pobocznych przedsiębiorstwa oraz przekraczających zwykły zarząd. Do sprzedaży lub obciążenia nieruchomości, zaciągnięcia zobowiązań wekslowych, zaciągnięcia pożyczki oraz do prowadzenia spraw procesowych wymagane jest zawarcie szczególnego upoważnienia do dokonania tej czynności (§ 54 Abs. 2 UGB).

W przeciwieństwie do prokury, wpis do rejestru przedsiębiorców nie jest wymagany do ustanowienia pełnomocnictwa handlowego. Należy jednak zaznaczyć, że w ramach niektórych zawodów nie jest dopuszczalne udzielenie wskazanego pełnomocnictwa.

Pełnomocnictwo handlowe bywa również wykorzystywane do zapewniania ciągłości zarządu przedsiębiorstwem na wypadek śmierci bądź niemożności prowadzenia spraw przez jednoosobowego przedsiębiorcę. Stosownie do wyraźnej dyspozycji § 58 Abs. 2 UGB, w razie wątpliwości poczytuje się, że pełnomocnictwo generalne nie wygasa wskutek śmierci przedsiębiorcy. Powyższe oznacza, że przedsiębiorca może inaczej uregulować kwestię pełnomocnictwa na wypadek swojej śmierci, jednak jeśli tego nie zrobi - pełnomocnictwo handlowe nie wygaśnie z momentem zgonu.

Pozostałe rozwiązania

Podkreślenia wymaga, że zgodnie z regulacjami austriackimi z momentem śmierci nie wygasają stosunki pracy, w których pracodawcą był jednoosobowy przedsiębiorca (w miejsce pracodawcy wchodzi w pierwszej kolejności masa spadkowa, a następnie dziedzic), jak również co do zasady nie wygasają umowy, przede wszystkim umowy najmu¹⁰³.

¹⁰³ Wirtschaftskammer Österreich, Maßnahmen im Todesfall eines/r Unternehmers/-in. Grundzüge über die rechtlichen Auswirkungen, online:<https://www.wko.at/> [dostęp: 28 grudnia 2017 r.].

ZAŁĄCZNIKI

3) Konfederacja Szwajcarska

W 2017 roku w Konfederacji Szwajcarskiej funkcjonowało ponad 326 tysięcy jednoosobowych przedsiębiorców¹⁰⁴. Wykonywanie działalności gospodarczej w formie jednoosobowej co do zasady nie jest regulowane szczególnymi przepisami oraz obejmuje te przedsiębiorstwa, których aktywność jest ściśle powiązana z osobą właściciela (np. przedsiębiorstwa osób wykonujących wolne zawody). Uzyskanie statusu jednoosobowego przedsiębiorcy wymaga zawiadomienia AHK (*Alters- und Hinterlassenenversicherung*), a wpisu do rejestru handlowego jedynie wtedy, jeśli roczny przychód przewyższy bądź równa 100 000 CHF. Pozostali przedsiębiorcy jednoosobowi są jedynie uprawnieni do wpisu do rejestru handlowego (art. 36 Abs. 4 HRegV).

Chociaż do wad wykonywania działalności gospodarczej w omawianej formie zalicza się m.in. trudności w przekazaniu przedsiębiorstwa następcy¹⁰⁵, w Konfederacji Szwajcarskiej występują mechanizmy, które mogą łagodzić skutki śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy i korzystnie wpływać na zagadnienie sukcesji biznesu.

Możliwość udzielenia prokury oraz pełnomocnictw, które nie wygasają wskutek śmierci przedsiębiorcy

W systemie prawa szwajcarskiego występuje instytucja prokury, która została uregulowana w art. 458–461 OR oraz art. 464–465 OR. Prokura może być udzielona zarówno wyraźnie, jak i dorozumianie oraz obejmuje umocowanie do prowadzenia spraw przedsiębiorstwa. Właściciel przedsiębiorstwa, który udziela prokury (niem. *Geschäftsherr*) jest zobligowany do zgłoszenia jej udzielenia do rejestru handlowego (niem. *Handelsregister*), jednakże jest związany czynnościami dokonywanymi przez prokurenta nawet przed dokonaniem zgłoszenia, aczkolwiek już po udzieleniu prokury.

Prokura upoważnia do dokonywania wszystkich czynności zwyczajnie wiążących się z działalnością przedsiębiorstwa (art. 459 Abs. 1 OR). Do zbycia lub obciążenia nieruchomości Prokurent jest tylko wtedy umocowany, jeśli zostało mu udzielone upoważnienie do dokonania tej czynności w sposób dorozumiany (art. 459 Abs. 2 OR). Prokura może być ograniczona do określonego oddziały (art. 460 Abs. 1 OR), dopuszczalna jest również ustanowienie kilku prokurentów do wspólnego działania (niem. *Kollektiv-Prokura*, uregulowana w art. 460 Abs. 2 OR). Inne ograniczenia prokury nie mają skutku wobec osób trzecich, działających w dobrej wierze (art. 460 Abs. 3 OR).

Inne pełnomocnictwa upoważniające do działania (niem. *Handlungsvollmachten*) zostały uregulowane w art. 462 OR oraz w art. 464–465 OR. Pełnomocnictwo upoważniające do działania może być ustanowione na rzecz określonej osoby bez ustanowienia prokury oraz obejmuje umocowanie do dokonywania wszystkich bądź związanych z określonymi transakcjami

¹⁰⁴ Dane KMU Portal – Portal für kleine und mittlere Unternehmen, dostęp: kmu.admin.ch [29 grudnia 2017 r.].

¹⁰⁵ KMU Portal – Staatssekretariat für Wirtschaft, Rechtsformenvergleich, dostęp: kmu.admin.ch [29 grudnia 2017 r.].

ZAŁĄCZNIKI

czynności oraz rozciąga się na wszystkie czynności prawne, które zazwyczaj występują przy wykonywaniu tego typu czynności (art. 462 Abs. 1 OR). Jednakże do zaciągania zobowiązań wekslowych, podejmowania pożyczek oraz do prowadzenia spraw procesowych pełnomocnictwo upoważniające do działania umocowuje wyłącznie, jeśli taki zakres został wyraźnie wskazany w treści pełnomocnictwa (art. 462 Abs. 2 OR).

Co do zasady udzielone pełnomocnictwa wygasają z momentem śmierci pełnomocnika lub mocodawcy, chyba że nic innego nie zostało określone albo nie wynika z natury czynności (art. 35 Abs. 1 OR). Zgodnie jednak z wyraźnym brzmieniem art. 465 Abs. 2 OR śmierć przedsiębiorcy albo jego niezdolność do czynności prawnych nie wywołuje skutku w postaci wygaśnięcia zarówno prokury, jak i innych pełnomocnictw upoważniających do działania (niem. *Handlungsvollmacht*).

Prawo Konfederacji Szwajcarskiej przewiduje możliwość udzielenia wielu rodzajów pełnomocnictw, których skuteczność jest uzależniona od śmierci przedsiębiorcy, nazywanych ogólnie pełnomocnictwami na wypadek śmierci (niem. *Todesvollmachten*). Do pełnomocnictw można zaliczyć: *Vollmacht über den Todesfall hinaus* (nazywane także: *vererbliche Vollmacht*; *transmortale Vollmacht*, *vorher-nachher-Vollmacht*), które jest skuteczne zarówno za życia, jak i po śmierci udzielającego mocodawcy; *Vollmacht für den Todesfall* (nazywane także: *Vollmacht auf den Tod hin*, *Vollmacht post mortem*, *postmortale Vollmacht*), które jest skuteczne z momentem śmierci mocodawcy, a także *Vollmacht mit Wirkung über den Tod des Bevollmächtigten hinaus*, pełnomocnictwo skuteczne pomimo śmierci pełnomocnika, występujące w bardzo specyficznych przypadkach.

Zgodnie z orzecnictwem, pełnomocnictwa typu *postmortale Vollmacht* nie są jednak dopuszczalne w obrocie wieczystoksięgowym (Wyrok Szwajcarskiego Bundesgericht z dn. 20.03.1985 i.S. Lاپaire vs. Grundbuchverwalter von Bern und Justizdirektion des Kantons Bern, 111 II 41 SJZ 1983 S. 246).

Procedura stosowana na wypadek dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa przez spadkobierców

Co do zasady, z momentem śmierci właściciela jednoosobowego przedsiębiorstwa, dziedzic jest zobowiązany do zgłoszenia likwidacji do rejestru (art. 39 Abs. 2 HRegV). Jeśli jednak przedsiębiorstwo będzie nadal prowadzone oraz są spełnione ogólne przesłanki dopuszczalności prowadzenia działalności gospodarczej, nowy właściciel jest zobowiązany do zarejestrowania przedsiębiorstwa, które otrzymuje nowy numer identyfikacyjny (art. 39 Abs. 4 HRegV). Spadkobierca, który zdecyduje się kontynuować prowadzoną działalność gospodarczą, jest zmuszony zatem rozpocząć własną działalność, do której przenosi odziedziczone przedsiębiorstwo.

Zgodnie z art. 181 B. V OR, przejęcie majątku albo przedsiębiorstwa jednoosobowego przedsiębiorcy (także na mocy spadkobrania), który został wpisany do rejestru handlowego, odbywa się zgodnie z przepisami ustawy o fuzjach (FuG) – dochodzi wówczas do sukcesji uniwersalnej (niem. *Universalsukzession*), jednak dotychczasowe przedsiębiorstwo istnieje dalej, aczkolwiek w postaci innej struktury prawnej.

4) Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej (dalej: Zjednoczone Królestwo) stanowi przykład jurysdykcji, która przykłada szczególną wagę do tworzenia warunków funkcjonowania firm rodzinnych, przede wszystkim poprzez korzystne i elastyczne reguły ich opodatkowania.

Jednym z ważniejszych przejawów „uznania firm rodzinnych”¹⁰⁶ jest nie tylko przyznanie dużej elastyczności dysponowania majątkiem na wypadek śmierci, jak również korzystne opodatkowanie przejścia majątku na spadkobierców. Jedną z najistotniejszych instytucji, stwarzających niemal nieograniczone możliwości dysponowania majątkiem na wypadek śmierci (także w przypadku działalności gospodarczej prowadzonej w formie jednoosobowej) oraz powszechnie wykorzystywanej w praktyce gospodarczej jest możliwość ustanowienia trustu – stosunku prawnego opartego na zaufaniu, której istotą jest zarządzanie wydzieloną częścią własnego majątku w cudzym interesie¹⁰⁷. Należy przy tym podkreślić, że trust sprzyja akumulacji prywatnego kapitału – który w długiej perspektywie mógłby być konkurencyjny wobec majątku królewskiego – wobec tego w Wielkiej Brytanii obowiązuje reguła, zgodnie z którą zakazane jest tworzenie trustów trwających dłużej niż dwa pokolenia (tzw. *rule against perpetuities*)¹⁰⁸.

Chociaż trust wywodzi się z prawa anglosaskiego oraz koncepcji „własności dzielonej”¹⁰⁹, należy podkreślić, iż wiele jurysdykcji opartych na systemie prawa stanowionego wprowadziło tę instytucję do własnych porządków prawnych¹¹⁰. W polskim porządku prawnym na podstawie zasady swobody umów (art. 353¹ k.c.) istnieje przy tym możliwość ukształtowania stosunku prawnego powiernictwa, którego istota jest zbliżona do istoty trustu – nie posiada jednak wszystkich cech wskazanej instytucji oraz nie zapewnia analogicznych możliwości dla biznesu prowadzonego w formie jednoosobowej działalności gospodarczej¹¹¹.

Należy jednak podkreślić, iż w prawie Zjednoczonego Królestwa – również z uwagi na odmienny od prawa stanowionego system *common law* – nie wypracowano szczególnych ustawowych mechanizmów, mających łagodzić skutki śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy. Z momentem śmierci co do zasady, wygasa również prowadzona działalność gospodarcza, która staje się elementem masy spadkowej. Choć prawo może różnić się w zależ-

¹⁰⁶ Pojęcie to zostało ukute w Wielkiej Brytanii dla określenia okazywania firmom rodzinnym przez podmiot publicznoprawny szczególnej troski oraz udzielania niezbędnego wsparcia, uzasadnionego pełnieniem przez przedsiębiorczość rodzinną szczególnej roli w brytyjskiej gospodarce. Zob. Szerz. W. Popczyk, *Przedsiębiorczość rodzinna...*, op. cit., str. 180–181.

¹⁰⁷ P. Stec, *Konwencja Haska w sprawie prawa właściwego dla trustów i ich uznawalności*, *Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego* 2005, vol. III, str. 90.

¹⁰⁸ *Ibidem*, str. 100.

¹⁰⁹ Rozdzielenie pomiędzy własność formalną (*legal ownership*) a własność materialną (*equitable ownership*) – zob. szerz. R. Nawrot, *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Warszawa 2015, str. 88.

¹¹⁰ Jako przykład można wskazać Księstwo Liechtensteinu, Republikę Włoską, czy też daleko idące wyodrębnienie majątku na podstawie stosunku powiernictwa w Niemczech.

¹¹¹ Zob. szerz. B. Rodak, A. Tim, *Planowanie spadkowe z wykorzystaniem instytucji zagranicznych*, w: *Sukcesja biznesu...*, op. cit., str. 93.

ności od części Zjednoczonego Królestwa, jako zasadę można przyjąć istnienie instytucji wykonawcy, który jest odpowiedzialny za rozdysponowanie składników majątku zmarłego, wchodzących do masy (ang. *Executor*; w przypadku braku lub nieważności testamentu w Anglii i Walii analogiczną funkcję pełni osobisty przedstawiciel – ang. *Personal Representative* bądź *Administrator*; w przypadku Szkocji wykonawca testamentu jest nazywany *executors nominate*, podczas gdy wykonawca ustanowiony przez sąd wobec braku testamentu – *executors-dative*). Szczególnie istotne jest przyznanie wykonawcy w testamencie uprawnienia do prowadzenia biznesu jednoosobowego przedsiębiorcy, z uwzględnieniem odpowiednio długiego okresu upoważnienia, co nabiera fundamentalnego znaczenia w przypadku niepełnoletniości dziedziców. Kontynuowanie działalności gospodarczej przez Wykonawcę może przy tym odbyć poprzez przekazanie biznesu beneficjentowi określonymu w testamencie bądź spadkobiercy reszty spadkowej (ang. *Residuary Beneficiaries*).

Jako że postępowanie probacyjne może być długotrwałe, w Anglii i Walii dopuszcza się udzielenie w wyjątkowych przypadkach „*ad colligenda bona*”, które polega na natychmiastowym objęciu spadku we władanie przez tymczasowego zarządcę oraz odblokowanie rachunków bankowych i przejęcie zarządu nad jednoosobowym przedsiębiorstwem (mając jednak na uwadze, iż podstawowym celem jest zabezpieczenie majątku, a nie jego rozdysponowywanie). W przypadku zakończenia podstawowej procedury probacji, udzielenie „*ad colligenda bona*” automatycznie jest odwoływane, a obowiązki tymczasowego zarządcy przejmuje wykonawca¹¹².

Z uwagi na konieczność uiszczenia podatku spadkowego przy dużych spadkach, rekomendowane jest zawieranie ubezpieczenia na życie, z których odpowiednie kwoty były wypłacane na rzecz beneficjenta.

Należy również zwrócić uwagę na szczególną ochronę stosunków pracy, w których zmarły jednoosobowy przedsiębiorca występował w charakterze pracodawcy. W przypadku podjęcia decyzji o kontynuowaniu działalności przez spadkobierców, znajdują zastosowanie przepisy TUPE, implementujące unijną dyrektywę 2001/23, odnoszącą się do przejścia zakładu pracy na nowego pracodawcę.

W Zjednoczonym Królestwie 66% wszystkich przedsiębiorstw (czyli 1.956.063) jest prowadzonych w formie jednoosobowej działalności gospodarczej¹¹³. Powyżej zarysowane regulacje powodują, iż jednoosobowi przedsiębiorcy często decydują się na zmianę formy prawnej wraz z rozwojem biznesu, czego wyrazem jest fakt, iż spośród tej znacznej liczby jednoosobowych przedsiębiorstw 89% nie zatrudnia żadnego pracownika¹¹⁴.

5) Stany Zjednoczone Ameryki Północnej

Doniosłość małego biznesu dla gospodarki amerykańskiej podkreśla fakt istnienia od 1953 roku US Small Business Administration. Agencja

¹¹² Por. A. Simmonds, *Sole Trader Succession*, dostęp: chadwicklawrence.co.uk [29 grudnia 2017 r.].

¹¹³ D. Devins, B. Jones, *Review of Family Business Research on Succession Planning in the UK. Final version*, Leeds 2015, str. 50.

¹¹⁴ *Ibidem*, str. 50.

ZAŁĄCZNIKI

ta została utworzona przez Kongres na podstawie SBA – dla wspierania (finansowego oraz merytorycznego) oraz strzeżenia interesów małego biznesu, co z założenia doprowadzić ma do wzrostu konkurencyjności całej amerykańskiej gospodarki. Historia instytucji wspierających rodzimy mały biznes sięga jednak znacznie dalej oraz obejmuje już czasy Wielkiego Kryzysu Ekonomicznego oraz utworzenia przez Prezydenta Herberta Hoovera w 1932 r. The Reconstruction Finance Corporation – federalnego programu pożyczek dla przedsiębiorstw, które ucierpiały wskutek kryzysu¹¹⁵.

Chociaż w Stanach Zjednoczonych istnieje przeszło 23 miliony jednoosobowych przedsiębiorców¹¹⁶, co odpowiada 73% wszystkich przedsiębiorstw na terenie kraju¹¹⁷, nie przewidziano na gruncie federalnego i stanowego prawa cywilnego szczególnych rozwiązań, zapobiegających niekorzystnym skutkom dla płynności prowadzonego biznesu w przypadku jednoosobowego przedsiębiorcy (ang. *sole proprietor*).

Reguły dziedziczenia różnią się w zależności od stanu. Co do zasady jednak przedsiębiorstwo prowadzone w formie jednoosobowej działalności, którego właściciel nie pozostawił testamentu, podobnie jak inne składniki masy spadkowej zostaje poddane procedurze probacji (ang. *probate* – procedury sądowej, która umożliwi przekazanie majątku spadkobiercom. Procedura ta zapewnia sprawiedliwe traktowanie wszystkich spadkobierców oraz polega na spłaceniu długów spadkodawcy oraz rozdysponowania pozostałego majątku – po uiszczeniu stosownych podatków – pomiędzy podmioty uprawnione. Jeśli został sporządzony testament, procedura polega analogicznie jak w powyższym przypadku, jednak wykonawca testamentu (ang. *executor*) rozdysponowuje pozostały majątek zgodnie ze wskazaniami zawartymi w testamencie.

Co szczególnie istotne – stosowanie powyższych procedur oraz powszechność finansowania dłużnego przedsięwzięć, często powoduje fiasko skutecznego przejścia biznesu na spadkobierców. Nadmierne zadłużenie powoduje bowiem konieczność wyprzedania składników przedsiębiorstwa oraz zaspokojenia wierzycieli. Powyższe powoduje, iż szczególnego znaczenia nabiera proces planowania sukcesji, który – z uwagi na znaczny stopień skomplikowania – powinien zostać przeprowadzony w porozumieniu ze specjalistami z danej dziedziny. Często najbardziej optymalnym i zalecanym rozwiązaniem jest przekształcenie w spółkę osobową lub kapitałową jeszcze za życia przedsiębiorcy.

Istnieje również katalog środków, które nie podlegają procedurze probacji i są automatycznie przekazywane spadkobiercom. Do wskazanego katalogu należą m.in. rachunki bankowe płatne w dacie śmierci (ang. *bank accounts payable on death* lub *pay-on-death account*), wpływy z ubezpieczeń (ang. *insurance proceeds*), fundusze emerytalne (ang. *retirement funds*) oraz nieruchomości przekazywane na wypadek śmierci (ang. *real estate under*

¹¹⁵ Dane za stroną internetową U.S. Small Business Administration, dostęp: sba.gov [29 grudnia 2017 r.].

¹¹⁶ S.A. Hodge, The U.S. Has More Individually Owned Businesses than Corporations, dostęp: taxfoundation.org [29 grudnia 2017 r.].

¹¹⁷ J. Murray, All about Sole Proprietors and Sole Proprietorship, The Balance, dostęp: thebalance.com [29 grudnia 2017 r.].

a transfer on death deed)¹¹⁸. W Stanach Zjednoczonych znana jest również anglosaska koncepcja trustu – z tego względu rachunek bankowy w dacie śmierci (ang. *bank accounts payable on death* lub *pay-on-death account*) jest nazywany również *Totten trust*¹¹⁹, *informal bank account trust*, *bank trust account*. W powyższych przypadkach środki są przekazywane beneficjentom wskazanym w odpowiedniej umowie. Praktykowane jest również utrzymywanie wspólnych rachunków bankowych, co zapewnia natychmiastowy dostęp do środków na nim zgromadzonych współwłaścicielowi. Równie popularna jest instytucja współwłasności nieruchomości z prawem przetrwania (ang. *a right of survivorship*). Współwłaściciel uzyskuje własność całej nieruchomości z momentem śmierci drugiego współwłaściciela, bez konieczności wszczęcia procedury probacji. Jako wyjście ze wskazanej sytuacji wskazuje się również możliwość zawarcia porozumienia co do kupna i sprzedaży (ang. *Buy and Sell Agreement*), skutecznego z momentem śmierci. Porozumienie zawiera bądź z góry oznaczoną cenę, bądź sposób jej wyliczenia. Kupującym może być członek rodziny zmarłego, pracownik, czy też zewnętrzny inwestor.

Na uwagę zasługują również regulacje administracyjnoprawne, odnoszące się do sukcesji jednoosobowego przedsiębiorcy. Na gruncie zawodów regulowanych przez prawo stanowe istnieje niekiedy możliwość przyznania licencji tymczasowej (ang. *temporary licence*). Tytułem przykładu, zgodnie z §20–294 ARS, w przypadku licencji działalności ubezpieczeniowej (ang. *insurance producer license*), wykonywanej na terenie Stanu Arizona, licencja tymczasowa może być przyznana na okres nieprzekraczający 180 dni następującym podmiotom:

1. małżonkowi lub wskazanemu przez sąd reprezentantowi (ang. *personal representative*), aby zapewnić odpowiedni czas, wymagany do sprzedaży przedsiębiorstwa lub wyzdrowienia przedsiębiorcy (jeśli wystąpiła nie śmierć, lecz pewna forma umysłowej lub fizycznej niezdolności – ang. *mental or physical disability*), względnie na czas niezbędny do przeszkolenia i uzyskania licencji przez nowy personel, kontynuujący działalność podmiotu posiadającego licencję;
2. członkowi albo pracownikowi jednoosobowego przedsiębiorcy, posiadającego odpowiednią licencję, wobec śmierci licencjonowanego przedsiębiorcy bądź niezdolności do wykonywania działalności (ang. „*on the disability of an individual*”);
3. podmiotowi wyznaczonemu przez licencjonowanego jednoosobowego przedsiębiorcę, który rozpoczyna czynną służbę wojskową w siłach zbrojnych Stanów Zjednoczonych.

Wobec braku regulacji umożliwiających płynne przejście przedsiębiorstwa prowadzonego w formie jednoosobowej na wypadek śmierci właściciela,

¹¹⁸ Texas Community Building with Attorney Resources, Texas RioGrandeLegal Aid, Passing on Your Small Business. Sicecession Planning for the Sole Proprietor, Texas 2016, str. 19.

¹¹⁹ Nazwa pochodzi od precedensowej sprawy, w której Sąd Apelacyjny Stanu Nowy Jork uznał za dopuszczalne ustanowienie trustu w tej postaci, pomimo niespełnienia warunków formalnych zarówno wymaganych dla ustanowienia trustu, jak i dla rozrządzeń testamentowych – zob. Orzeczenie Court of Appeals of New York z dn. 5.08.1904 r., Matter of Totten, 179 N.Y. 112 (1904).

ZAŁĄCZNIKI

praktyka wykształciła szereg mechanizmów łagodzących proces sukcesji, co jest tym łatwiejsze do zaaplikowania w systemie prawa anglosaskiego (*common law*). Interwencja ustawodawcy objęła jedynie zagadnienia administracyjnoprawne, które również zasługują na uwagę pod kątem postulatów skierowanych do polskiego ustawodawcy.

III. Wnioski

Regulacje odnoszące się do sukcesji biznesu pochodzą z lat 60. XX w. – zatem z czasów, gdy udział kapitału prywatnego w rozwoju narodowej gospodarki podlegał ścisłym ograniczeniom. W doktrynie podnosi się również, iż „dziedziczenie własności prywatnej sprawia więc, że zminimalizowana zostaje liczba oraz zakres sytuacji, w których śmierć jednostki ma wpływ na istniejące wcześniej stosunki majątkowe regulowane przez prawo cywilne”, stanowiąc tym samym gwarancję bezpieczeństwa prawnego¹²⁰. Aktualnie obowiązujące, krajowe rozwiązania, stosowane w przypadku śmierci jednoosobowego przedsiębiorcy, nie współgrają z wyżej wskazaną istotą dziedziczenia, z założenia ustrojowego osłabiają własność prywatną oraz hamują rozwój rodzimego biznesu.

Brak skutecznych i prostych mechanizmów, zapewniających jednoosobowemu przedsiębiorcy możliwość zagwarantowania płynnego przejścia zarządu nad przedsiębiorstwem na wypadek nie tylko śmierci, ale innych nagłych zdarzeń (takich jak choroba), znajduje wyraz również w zjawisku międzynarodowego planowania sukcesyjnego. W dobie postępującej globalizacji oraz rozwoju unijnych swobód, a także coraz częstszym prowadzeniem działalności w formie transgranicznej, zjawiskiem naturalnym stało się poszukiwanie przez polskich obywateli jurysdykcji dających większą swobodę w dysponowaniu majątkiem na wypadek śmierci – w tym gwarantujących płynne przejście zarządu w prowadzonym przedsiębiorstwie. Należy przy tym podkreślić, że instytucje występujące w innych jurysdykcjach (np. pełnomocnictwa na wypadek śmierci, funkcjonujące w RFN) częstokroć nie wiążą się z takimi kosztami i komplikacjami, jak podjęcie przez rodzimego przedsiębiorcę działań zmierzających do zapewnienia płynnej sukcesji na gruncie prawa krajowego – także na gruncie regulacji dopiero projektowanych.

Poza zagadnieniami odnoszącymi się do treści regulacji materialnoprawnych, należy również zwrócić uwagę na postępującą dekompozycję i niespójność systemową regulacji z zakresu polskiego prawa spadkowego, które umieszczone są nie tylko w kodeksie cywilnym, ale również w szeregu odmiennych ustaw. W tym zakresie należy poprzeć postulaty wyrażane w doktrynie zintegrowania norm spadkowych w jeden system¹²¹.

Wspieraniu sukcesji biznesu w firmach rodzinnych – prowadzonych przede wszystkim w formie jednoosobowych działalności gospodarczych – służą każdorazowo również korzystne regulacje fiskalne. Trudno nie oprzeć się

¹²⁰ W. Borysiak, *Dziedziczenie. Konstrukcja prawna i ochrona*, Warszawa 2013, str. 56, 62.

¹²¹ P. Księżak, *Prawo spadkowe...*, op. cit., str. 38.

ZAŁĄCZNIKI

wrażeniu, iż o tym aspekcie polski ustawodawca zapomina, w kontekście dokonywanych reform systemu podatkowego¹²².

Co należy szczególnie podkreślić – skuteczne regulacje, odnoszące się do sukcesji biznesu, są jedynie jednym z elementów, składających się na przychylną politykę władz wobec rodzimych przedsiębiorstw. Poza wskazanymi reformami, wymagane są również modyfikacje reguł odnoszących się do dostępności elastycznych i dostosowanych do specyfiki biznesu rodzinnego form prawnych, jak również określona polityka podatkowa.

dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ

¹²² Zob. np. wykluczenie możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od majątku przekazanego w drodze darowizny lub dziedziczenia, gdy podatnik korzystał ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn – szerzej: A. Mariański, *Uszczelniając podatki rząd uderza w polski biznes rodzinny*, *Dziennik Gazeta Prawna* z 28.10.2017. Konsekwentnie, wobec bierności ustawodawcy – A. Mariański, *Rodzinne firmy chcą zmian w podatkach*, *Rzeczpospolita* z dn. 11.12.2017.

ZAŁĄCZNIKI

WYKAZ BIBLIOGRAFICZNY

1. Borysiak W., *Dziedziczenie. Konstrukcja prawna i ochrona*, Warszawa 2013.
2. Budziak T., *Sukcesja w rodzinie biznesowej. Spojrzenie praktyczne*, Warszawa 2012.
3. Esskandari M., Frank S., Künnemann U., *Unternehmensnachfolge*, Freiburg 2012.
4. GUS, *Ludność. Stan i struktura w przekroju terytorialnym. Stan w dniu 30 VI 2017 r.*, Warszawa 2017.
5. Harb L. (red.), Wood J., (red.), *International Succession. Fourth edition*, Oxford 2015.
6. Kamińska W., *Pozarolnicza indywidualna działalność gospodarcza w Polsce w latach 1988-2003*, Warszawa 2006.
7. Księżak P., *Prawo spadkowe*, Warszawa 2017.
8. Mittenzwei Ch., *Testamentsvollstreckung im Bereich einzelkaufmännischer Unternehmen*, Nr 1/2005.
9. Nawrot R., *Międzynarodowe unikanie opodatkowania dochodu i jego regulacje w prawie polskim*, Warszawa 2015.
10. Pernsteiner H. (red.), Węclawski J. (red.), *Finansowanie i corporate governance w przedsiębiorstwach rodzinnych*, Warszawa 2016.
11. Popczyk W., A. Winnicka-Popczyk, *Przedsiębiorstwo rodzinne. Funkcjonowanie i rozwój*, Warszawa 2004.
12. Siebert H., *Vollmacht als Handlungsinstrument im Erbfall*, „EE Erbrecht effektiv”, Nr 6/2010.
13. Stec P., *Konwencja Haska w sprawie prawa właściwego dla trustów i ich uznawalności, Problemy Współczesnego Prawa Międzynarodowego, Europejskiego i Porównawczego 2005*, vol. III.
14. *Texas Community Building with Attorney Resources, Texas RioGrande-Legal Aid, Passing on Your Small Business. Sccession Planning for the Sole Proprietor*, Texas 2016.
15. Wysocka-Bar A., *Wybór prawa w międzynarodowym prawie spadkowym*, Warszawa 2013.

7.6. Ekspertyza dotycząca oceny wybranych zagadnień zawartych w skierowanym do Sejmu RP projekcie ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej sporządzona przez mgr. Łukasza Martyńca, doradcę sukcesyjnego

I. Podstawa sporządzenia ekspertyzy

Niniejsza ekspertyza została sporządzona na zlecenie Delegatury Najwyższej Izby Kontroli w Kielcach, na podstawie postanowienia z dnia 12 kwietnia 2018 r. (zwanego dalej „Postanowieniem”), wydanego przez P. Grzegorza Walendzika, Dyrektora Delegatury, w ramach moich obowiązków jako biegłego w dziedzinie prawa, w zakresie dotyczącym sukcesji i planowania spadkowego.

II. Przedmiot ekspertyzy

Ekspertyza dotyczy oceny rozwiązań zawartych w skierowanym do Sejmu RP projekcie ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, w szczególności zawiera odpowiedzi na pytania zgodnie treścią pkt 1 Postanowienia.

III. Materiały źródłowe i podstawy sporządzenia ekspertyzy

Ekspertyza została przeprowadzona w oparciu o analizę udostępnionego na stronach¹²³ Sejmu RP rządowego projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (zwanego dalej „Projektem” lub „Ustawą”). Projekt dotyczy wprowadzenia zmian legislacyjnych, które ułatwiałyby dalsze funkcjonowanie przedsiębiorstwa osoby fizycznej wpisanej do CEIDG na analogicznych zasadach jak za życia przedsiębiorcy, w okresie, co do zasady, między otwarciem spadku a jego działaniem (druk 2293), a także w oparciu o będące w moim posiadaniu materiały z prac nad założeniami i projektem ustawy, w których brałem udział jako konsultant społeczny z ramienia Instytutu Biznesu Rodzinnego podczas prac w Ministerstwie Przedsiębiorczości i Technologii (dawniej Ministerstwie Rozwoju).

Na tej podstawie przedstawiam odpowiedzi na postawione w Postanowieniu pytania.

IV. Pytanie 1: Skutki śmierci małżonka przedsiębiorcy

Projekt dotyczy wyłącznie śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. Projektodawca dostrzega przy tym pozycję małżonka jako jednego ze współwłaścicieli przedsiębiorstwa w sytuacji, kiedy przedsiębiorstwo było objęte majątkiem wspólnym (przede wszystkim art. 3 i 14 Ustawy).

Projekt nie normuje sytuacji, w których doszłoby do śmierci małżonka przedsiębiorcy, a jednocześnie przedsiębiorstwo było objęte majątkiem wspólnym (wspólność ustawowa albo umowna). W takim przypadku

¹²³ Strona Sejmu RP pod adresem:
<http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=259374B8F5B6F506C125824100376813>, dostęp z dnia 17.04.2018 r.

małżeństwo by ustało, a połowa przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kodeksu cywilnego (dalej „kc”) weszłaby do spadku po zmarłym małżonku przedsiębiorcy i zostałaby odziedziczona przez jego spadkobierców testamentowych albo ustawowych. Na gruncie prawa cywilnego powstałaby współwłasność w częściach ułamkowych, do zarządzania oraz podziału której stosowane byłyby przepisy kc (art. 195 i nast.), a także przepisy 43–46 kodeksu rodzinnego i opiekuńczego (dalej „kro”) i o wspólności majątku spadkowego i dziale spadku (art. 1035 i nast. kc).

Wszystkie pozostałe stosunki prawne związane z przedsiębiorstwem na gruncie prawa pracy i ubezpieczeń społecznych, prawa administracyjnego czy podatkowego, a także umowy cywilnoprawne zawarte w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa – kontynuowane byłyby przez przedsiębiorcę, z którym są one związane. Firma działałaby nadal w oparciu o firmę, NIP, REGON i wpis do CEIDG przedsiębiorcy.

Sytuacja byłaby zatem nieco odmienna, niż w przypadku śmierci przedsiębiorcy. **Nie mielibyśmy do czynienia z automatycznym ustaniem bytu prawnego przedsiębiorstwa, przy zgodnej woli współwłaścicieli (spadkobierców), którzy byłby pełnoletni, przedsiębiorstwo powinno funkcjonować w sposób niezakłócony.**

Istotnym problemem byłaby za to **odpowiedzialność spadkobierców za zobowiązania firmy**, w tym także za poręczenia udzielone przez zmarłego małżonka przedsiębiorcy za zobowiązania związane z przedsiębiorstwem).

Osobnym ryzykiem byłaby możliwość wystąpienia braku zgody współwłaścicieli (spadkobierców) na dysponowanie poszczególnymi przedmiotami należącymi do spadku (art. 1036 kc), w szczególności, gdyby do spadku doszli spadkobiercy małoletni. Niektóre sądy rodzinne stoją na stanowisku, że już sam fakt prowadzenia przedsiębiorstwa w oparciu o majątek małoletniego wymaga uzyskania ich zezwolenia, tak samo jak zaciąganie zobowiązań oraz dysponowanie składnikami przedsiębiorstwa w zakresie przekraczającym zwykły zarząd.

W analizowanym Projekcie nie dokonano zrównania sytuacji śmierci przedsiębiorcy oraz małżonka przedsiębiorcy niebędącego przedsiębiorcą. Śmierć tego ostatniego nie powinna wywoływać skutków prawnych w postaci powstania przedsiębiorstwa w spadku oraz zarządu sukcesyjnego. Instytucje te obejmują kompleksowo niemal całość płaszczyzn prawnych dotyczących zachowania ciągłości prawnej przedsiębiorstwa – koniecznych po śmierci przedsiębiorcy, ale nie jego małżonka.

Rozważenia wymaga, czy zachodzi potrzeba, aby żyjącego przedsiębiorcę – po śmierci jego małżonka – wyposażyć w dodatkowe uprawnienia ułatwiające mu prowadzenie przedsiębiorstwa objętego współwłasnością ze spadkobiercami.

Przy dziedziczeniu ustawowym, jeśli w danym małżeństwie nie było orzeczonej separacji, a udziały w majątku małżeńskim obejmującym przedsiębiorstwo byłyby równe – udział małżonka w przedsiębiorstwie wynosiłby zawsze ponad połowę, co dawałoby mu przewagę zarówno przy podejmo-

ZAŁĄCZNIKI

waniu nieprzekraczających zwykłego zarządu decyzji dotyczących zarządzania przedsiębiorstwem, jak i na etapie działu spadku i majątku małżeńskiego.

Ustawa nie jest w stanie zabezpieczyć interesów właścicieli przedsiębiorstwa (spadkobierców małżonka, jak też samych małżonków jeszcze za ich życia) w sytuacji zaniechania planowania i wynikającym z niego niewykorzystaniu podstawowych rozwiązań prawnych, takich jak umowa majątkowa małżeńska czy testamenty. **Należy jednak rozważyć wprowadzenie zmian w zakresie tych przepisów, które mogą utrudnić funkcjonowanie objętego majątkiem wspólnym przedsiębiorstwa w sytuacji śmierci małżonka przedsiębiorcy.** Mamy tutaj do czynienia z dwoma kluczowymi obszarami: działem spadku i majątku małżeńskiego oraz sytuacją, w której część spadku, w tym przedsiębiorstwo, dziedziczą małoletnie dzieci.

Pewne zmiany zostały już w projekcie uwzględnione. Na jego korzyść przemawiają proponowane zmiany w kc (art. 63 Ustawy), a mianowicie wprowadzenie § 3 do art. 1038, który ułatwi sądowy częściowy dział spadku obejmującego przedsiębiorstwo oraz dodanie art. 1038¹ kc, który uwzględni potrzeby prowadzonej przy pomocy przedsiębiorstwa działalności gospodarczej na etapie działu spadku. **Oba proponowane przepisy obejmują sytuację, w której do działu spadku i majątku małżeńskiego wchodzi przedsiębiorstwo – niezależnie od tego, czy stało się to wskutek śmierci przedsiębiorcy, czy też jego małżonka.** Przepisy te, na podstawie art. 46 kro, obejmować będą jak się wydaje także podział majątku małżeńskiego pomiędzy małżonkami za ich życia, co zasługuje na aprobatę.

Jedną z istotnych wątpliwości, która nasuwa się przy okazji analizy nowelizowanych przepisów, to porównanie ich z obowiązującą regulacją dotyczącą działu majątku wspólnego, w którego skład wchodzi gospodarstwo rolne (art. 213 kc). Każdy z tych przepisów (art. 213 i 1038¹ kc) inaczej definiuje i z innej strony podchodzi do kwestii podziału, zatem gospodarstwo rolne i przedsiębiorstwo mogą być traktowane odmiennie. Art. 213 kc dotyczy sytuacji zniesienia współwłasności przez podział, proponowany art. 1038¹ kc – każdej sytuacji podziału majątku spadkowego. Rodzi się pytanie, jaki jest cel takiego zróżnicowania sposobu regulacji. Żaden przepis nie dotyczy zaś spółek prawa handlowego, które nie podlegają ochronie w tym zakresie.

W mojej ocenie **brakuje klauzuli generalnej**, która odwoływała by się do uwzględnienia przy podziale majątku wartości, jaką jest przedsiębiorstwo samo w sobie (prowadzone w dowolnej formie prawnej, a także gospodarstwo rolne). Podział majątku małżeńskiego oraz spadkowego winien być przeprowadzony w taki sposób, aby własność przedsiębiorstwa przypadła **osobie lub osobom, które dadzą rękojmię dalszego prowadzenia go**, a jeżeli w związku z tym pozostałym współwłaścicielom (spadkobiercom) należeć się będą określone spłaty – ich wysokość i warunki spłaty powinny uwzględniać **dotychczasowy wkład nowych właścicieli w rozwój i wzrost wartości przedsiębiorstwa przed podziałem** (jest to nie-

ZAŁĄCZNIKI

zwykle istotny problem, którego prawie w ogóle nie porusza się w doktrynie prawniczej) oraz **możliwości finansowe samego przedsiębiorstwa** (*cash flow*, stan zadłużenia, plany inwestycyjne), jeśli spłata miałaby zostać realizowana z jego majątku i wypracowywanych przez przedsiębiorstwo zysków.

Przyjęta tutaj szersza perspektywa prezentuje problem podziału majątku małżeńskiego i spadkowego całościowo i nie stanowi wprost zarzutu do Projektu, co do którego od początku było wiadomo, że koncentruje się wyłącznie na jednoosobowym przedsiębiorcy i wspólniku spółki cywilnej, a nie na gospodarstwach rolnych i spółkach prawa handlowego. Uwagi powyższe być może okażą natomiast się pomocne przy innych projektach zmierzających do ułatwienia sukcesji i zarządzania majątkiem.

Omawiane powyżej przepisy dotyczą jednakże momentu działy spadku i majątku małżeńskiego, a nie **zarządzania majątkiem wspólnym przed jego podziałem**.

Istotna będzie tutaj wykładnia art. 1036 kc, przy założeniu, że mamy do czynienia z przedsiębiorstwem jako z przedmiotem należącym do spadku. Nawet, jeśli za Sądem Najwyższym¹²⁴ przyjąć, że przedsiębiorstwo, traktowane w ujęciu przedmiotowym, stanowi jako całość oddzielny przedmiot w rozumieniu tego przepisu – może to rodzić problemy w sytuacji spornej pomiędzy spadkobiercami a przedsiębiorcą (żyjącym małżonkiem), choćby na gruncie art. 202 kc. Jeśli którykolwiek z mniejszościowych właścicieli stanie na stanowisku, że nie chodzi o czynności zmierzające do dysponowania przedsiębiorstwem jako takim, lecz jego poszczególnymi składnikami (np. środkami trwałymi), sprawa trafi na wiele lat do sądu. Dla uniknięcia wątpliwości wydaje się celowe wprowadzenie przepisu (np. art. 1036¹ kc), którego celem byłoby uniknięcie wątpliwości, iż **sprawowanie zwykłego zarządu przedsiębiorstwem przez spadkobiercę lub małżonka, któremu przysługuje większośćowy udział w majątku przedsiębiorstwa, leży wyłącznie w jego kompetencjach. Zbliżyłoby to jego pozycję prawną do pozycji zarządcy sukcesyjnego i objęło właśnie sytuację śmierci małżonka przedsiębiorcy**. Należy rozważyć wyłączenie stosowania w takiej sytuacji art. 202 kc, skoro po śmierci przedsiębiorcy zarządca sukcesyjny może sprawować zwykły zarząd bez możliwości zablokowania jego decyzji przez mniejszościowego współwłaściciela (także odwołanie zarządcy wymaga działania właścicieli, którym przysługuje większośćowy udział w przedsiębiorstwie), a tylko czynności przekraczające zwykły zarząd wymagają zgody wszystkich właścicieli – dlaczego nie miałyby to dotyczyć także sytuacji śmierci małżonka przedsiębiorcy.

Przepis ten byłby pomocny również wówczas, jeśli do spadku dojdą **małoletnie dzieci**. Art. 23 Projektu dotyczy wyłącznie sytuacji, w której zarząd sukcesyjny trwa. Projektodawca w uzasadnieniu dotyczącym proponowanego przepisu dokładnie opisuje, kiedy sądy rodzinne będą mogły ingerować w bieżące funkcjonowanie przedsiębiorstwa w spadku, a kiedy nie.

¹²⁴ Patrz przede wszystkim uzasadnienia postanowienia SN z 24.01.2013 r., V CSK 79/12 albo wyroku SN z 3.6.2008 r., I UK 389/07 i postanowienia SN z 3.02.2016 r., V CSK 299/15.

ZAŁĄCZNIKI

Jest to pierwszy przepis w polskim systemie prawnym, który uwzględnia interes przedsiębiorstwa w konkurencji z interesem małoletniego, a biorąc pod uwagę obecny stan prawny oraz praktykę niektórych sądów rodzinnych, takie zmiany zasługują na aprobatę. Niezależnie od praktyki, która na tym polu się wytworzy, art. 23 Projektu nie obejmuje przypadku śmierci małżonka przedsiębiorcy. Konieczne wydaje się wprowadzenie takiej korekty tego przepisu, która rozciągnie jego obowiązywanie także na tę sytuację.

V. Pytanie 2: Uregulowania dotyczące podatku od spadków i darowizn

Zwolnienie z podatku od spadków osób spoza kręgu najbliższej rodziny dziedziczących przedsiębiorstwo, jest bardzo pożądane. Dotyczyć to w praktyce będzie konkubinatów oraz członków dalszej rodziny lub – rzadziej – kluczowych pracowników.

Treść projektowanego art. 4b ustawy o podatku od spadków i darowizn (dalej „upsd”) budzi kilka wątpliwości, także w korelacji z obowiązującym obecnie art. 4a. Na część z nich została zwrócona uwaga w opisie pytania 2 zawartego w Postanowieniu.

Uzależnienie zwolnienia z podatku od spadków od prowadzenia przedsiębiorstwa przez okres co najmniej pięciu lat przez spadkobierców niespokrewnionych ze spadkodawcą uregulowane jest na podobnych zasadach, co nabycie gruntów stanowiących gospodarstwo rolne (art. 4 ust. 1 pkt 1) upsd) czy ulga mieszkaniowa z art. 16 upsd.

Wyrażona z pytaniem wątpliwość dotyczy obawy, że organ podatkowy uzna, iż w sytuacji nabycia własności przedsiębiorstwa także przez osoby wymienione w art. 4a upsd będą miały zastosowanie przepisy art. 4b ust. 1 pkt 2), a w związku z tym ta osoba będzie zobowiązana do prowadzenia przedsiębiorstwa przez okres 5 lat.

Biorąc pod uwagę różnorodność praktyki funkcjonowania organów skarbowych w zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego – rzeczywiście może to budzić uzasadniony niepokój. Wydaje się jednak, że akurat w tej sytuacji ryzyko jest ograniczone. Organ podatkowy związany jest zakresem wniosku złożonego przez podatnika, zatem jeżeli podatnik wystąpi o przyznanie zwolnienia z art. 4a upsd i je uzyska, nie będzie możliwe zastosowanie konkurencyjnych przepisów z art. 4b upsd.

Może jednak się zdarzyć, że w trakcie kontroli organ uzna, iż podstawa prawna uzyskania zwolnienia nie była prawidłowa i *in concreto* zwolnienie nie przysługuje, lub też przysługuje, lecz na innej podstawie prawnej. Wtedy organ zastosuje warunki przyznania lub utrzymania zwolnienia wynikające z przyjętych przez niego przepisów. Dla uniknięcia wątpliwości wydaje się uzasadnione rozważenie wprowadzenia do Projektu wyraźnego zastrzeżenia, że art. 4b nie jest kierowany do osób wymienionych w art. 4a upsd. Pomoże to także podatnikom w wyborze właściwej podstawy do przyznania zwolnienia.

Z drugiej strony pojawia się pytanie, czy organy skarbowe nie zajmą stanowiska, że dotychczasowy art. 4a upsd, obejmując swoim zakresem nabycie przez wskazane osoby rzeczy i praw majątkowych, nie obej-

ZAŁĄCZNIKI

muje wszystkich składników przedsiębiorstwa, doszukując się w nim elementów niebędących rzeczami lub prawami majątkowymi, a posiadającymi wartość, którą należy opodatkować. W związku z tym warto rozważyć dodanie pkt 3) w ust. 1 art. 4a upsd, z którego wyraźnie będzie wynikać zwolnienie obejmujące przedsiębiorstwo, tyle, że bez obowiązku prowadzenia go przez kolejne pięć lat.

Odrębną kwestią jest ocena celowości uzależnienia przyznania zwolnienia z podatku od prowadzenia przedsiębiorstwa przez nabywcę w okresie kolejnych pięć lat. Celem wprowadzenia takiego unormowania jest niewątpliwie zamiar zmotywowania nabywcy do dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa, szczególnie, że nie jest to członek najbliższej rodziny spadkodawcy, zatem trudno tutaj posługiwać się tymi samymi argumentami, które stały u podstaw przyznania zwolnienia z art. 4a upsd.

Warunek utrzymania działalności przedsiębiorstwa przez kolejne pięć lat byłby uzasadniony, gdyby można było założyć, że zależy to wyłącznie do woli nabywcy. W przeciwieństwie do mieszkania i spełnienia warunków z art. 16 upsd, dotyczących ulgi mieszkaniowej, stwierdzić należy, że prowadzenie i utrzymanie przedsiębiorstwa nie zależy jedynie od woli, postawy i zaangażowania nabywcy. W procesach sukcesyjnych decydujący wpływ na powodzenie procesu sukcesyjnego mają często czynniki zewnętrzne. Z tymi samymi uwarunkowaniami mamy do czynienia przy ocenie, czy podatnik spełnia warunek z projektowanego art. 4b ust. 1 pkt 2) upsd. Wielokrotnie okazywało się, że nawet przy poprawnie przeprowadzonym procesie sukcesji, profesjonalnie prowadzone przez sukcesora przedsiębiorstwo nie było w stanie utrzymać się na rynku. Może to wynikać z przyczyn zewnętrznych, szczególnie w branżach objętych globalnymi trendami rynkowymi. Kluczowym warunkiem powodzenia procesu sukcesji jest prawidłowo przygotowana i konsekwentnie realizowana strategia firmy oparta na zaangażowaniu nestorów i sukcesorów, przy jednoczesnym braku przeszkód zewnętrznych umożliwiających utrzymanie i rozwój firmy.

Tym bardziej jest to trudne w sytuacji nagłej sukcesji, którą reguluje Ustawa. Zmiana właścicielska przebiega wtedy raptownie, czasem bez należytego przygotowania ze strony sukcesorów, członków rodziny, pracowników, czy odpowiednich relacji z otoczeniem firmy. Wystarczy, że jeden z banków wypowie albo nie odnowi umowy kredytu obrotowego, jeden z głównych kontrahentów odmówi kontynuacji współpracy nie ufając kompetencjom sukcesora czy też odejdzie któryś z kluczowych pracowników, ponieważ nie dojdzie do porozumienia z nowym pracodawcą. Wystąpienie nawet niektórych z przykładowo wymienionych tu problemów, w konkretnej sytuacji może uniemożliwić dalszą kontynuację prowadzenia działalności gospodarczej lub przyczynić się do decyzji o likwidacji lub sprzedaży przedsiębiorstwa. Nawet wieloletni proces sukcesji niejednokrotnie kończy się niepowodzeniem i firma musi zostać zlikwidowana lub sprzedana. **Rozważenia wymaga, czy w związku z powyższym warunek prowadzenia przedsiębiorstwa przez kolejne pięć lat należy utrzymać w Projekcie, czy z niego zrezygnować.**

Istotne wątpliwości budzi ust. 2 projektowanego art. 4b upsp. **Ogólne zasady opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn przyjmują, że przy obliczaniu podstawy opodatkowania brane są pod uwagę udziały w spadku aktualne na dzień otwarcia spadku (wtedy nabywają go spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni), nie zaś proporcje, które wynikają z przeprowadzonego później działu spadku.** Nie ma znaczenia, które przedmioty przypadają będą ostatecznie poszczególnym spadkobiercom na skutek działu spadku, chyba, że mamy do czynienia z podziałem majątku wspólnego, którego elementem są spłaty, co podlega osobnemu opodatkowaniu. Tymczasem zwolnienie z art. 4b przysługuje jak się wydaje tylko tym nabywcom, którzy będą prowadzili przedsiębiorstwo przez okres pięciu lat. Jeśli zatem przykładowo do spadku dojdą w częściach równych 3 osoby, z których żadna nie zalicza się do osób wymienionych w art. 4a upsd, lecz na skutek działu spadku przedsiębiorstwo przypadnie wyłącznie jednej z nich i jednocześnie spełni ona warunek prowadzenia przedsiębiorstwa przez lat pięć – zwolnienie przypadnie tylko tej osobie. Pozostałe zapłacą podatek na zasadach ogólnych (zgodnie ze stawką obowiązującą w grupie podatkowej, do której są zaliczani) od udziału 1/3 w przedsiębiorstwie objętym spadkiem. Niezależnie od tego, jak następnie przebiegał dział spadku. Ten sam problem wystąpi, jeśli spadkobiercy przed zakończeniem działu spadku wniosą przedsiębiorstwo jako wkład do spółki, a następnie dokonają zbycia udziałów, nawet pomiędzy sobą. **Pojawia się pytanie, czy taki był zamiar projektodawcy, szczególnie w stosunku do tych osób, które zostały zaskoczone śmiercią właściciela, a planowanie sukcesji rozpoczęło się właśnie w dniu jego odejścia.**

VI. Pytanie 3: Uregulowania w zakresie kontynuacji działalności przedsiębiorstwa osoby fizycznej

Ustawa umożliwiając zachowanie ciągłości prawnej przedsiębiorstwa zmarłego przedsiębiorcy (przedsiębiorstwa w spadku), z założenia normuje tę sytuację jako **tymczasową** (art. 1 Ustawy). **Jest to jedyne możliwe rozwiązanie, jeśli projektodawca postanowił, iż nie zamierza ingerować w całość regulacji dotyczących sytuacji prawnej przedsiębiorstwa w polskim systemie prawa.** Można byłoby sobie to wyobrazić przykładowo poprzez wprowadzenie następujących zmian:

- objęcie definicją z art. 55¹ kc wszystkich praw i obowiązków związanych z przedsiębiorstwem, w szczególności zobowiązań¹²⁵, i umożliwienie dysponowania nim w całości przy czynnościach *inter vivos* i *mortis causa*;
- wydzielenie przedsiębiorstwa do majątku osobistego przedsiębiorcy, jeśli w jego małżeństwie panuje wspólność ustawowa oraz wyłączenie odpowiedzialności za długi małżonka przedsiębiorcy;
- uregulowanie kompetencji sądu rodzinnego w odniesieniu do bieżącego zarządzania i dysponowania przedsiębiorstwem znajdującym się w posiadaniu małoletniego lub ubezwłasnowolnionego właściciela, a także pochodzącym z przedsiębiorstwa zyskiem;

¹²⁵ Patrz m.in. m.in. Morek R. w: Osajda K. (red.), Kodeks cywilny, Komentarz. T I, Warszawa 2017, art. 55¹, nt. 14–15.1., s. 450.

ZAŁĄCZNIKI

- przypisanie do przedsiębiorstwa, jako samodzielnego podmiotu prawa administracyjnego, związanych z nim decyzji administracyjnych, a przynajmniej ułatwienie wstąpienia w nie, nie tylko w sytuacji śmierci przedsiębiorcy, lecz także przy czynnościach *inter vivos*;
- ukonstytuowanie przedsiębiorstwa jako samodzielnego podatnika i przypisanie do niego NIP, podczas gdy właściciel będzie rozliczał podatki w oparciu o własny PESEL, tak jak pozostali podatnicy nieprowadzący działalności gospodarczej.

Innymi słowy byłyby to powrót do koncepcji przedwojennego kupca rejestrowego, lecz we współczesnym ujęciu, co stanowiło niejednokrotnie postulat ekspertów związanych ze środowiskami firm rodzinnych. Przy kompleksowej regulacji statusu prawnego przedsiębiorstwa łatwiej można by było także zabezpieczyć jego byt na wypadek śmierci właściciela¹²⁶. Projekt nie przyjmuje jednak takiego rozwiązania.

Wracając do analizy Projektu, należy podkreślić, że spełnia on co do zasady cele, które zostały określone w jego uzasadnieniu.

Zmierzając do przejęcia przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ kc w całości przez nowego właściciela, Ustawa buduje pomost prawny oparty o instytucję zarządu sukcesyjnego oraz osobę zarządcy sukcesyjnego na gruncie prawa pracy, prawa administracyjnego, podatkowego oraz pozostałych przepisów, np. dotyczących kontynuacji stosunków obligacyjnych (art. 29 Ustawy), czy odpowiedniego stosowania przepisów o wykonywaniu działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę (art. 5 Ustawy); służący do utrzymania możliwości kontynuacji działalności zmarłego przedsiębiorcy oraz zarządzania przedsiębiorstwem tak długo, jak znajduje się ono w rękach kilku współwłaścicieli. Projekt zapełnia tym samym lukę w obecnym systemie prawnym, która – z uwagi na brak ciągłości na wielu płaszczyznach prawnych i brak możliwości zarządzania przedsiębiorstwem w okresie przejściowym – uniemożliwia podjęcie i kontynuację działalności przedsiębiorstwa przez zarządcę sukcesyjnego, a w dalszej kolejności przez następców prawnych zmarłego.

Co ważne, przedsiębiorstwo w spadku i zarząd sukcesyjny obejmują nie tylko stan prawny przedsiębiorstwa należącego do zmarłego przedsiębiorcy na dzień otwarcia spadku, lecz także wszystkie stosunki prawne i skutki prawne związane z działalnością tegoż przedsiębiorstwa podczas jego funkcjonowania przez cały czas trwania zarządu sukcesyjnego. Dotyczy to przepisów kilku gałęzi prawa, które – co wynika z ich specyfiki – w sposób różnorodny i niespójny regulują status i kontinuum prawne funkcjonującego przedsiębiorstwa. Dzięki konstrukcji i wzajemnym powiązaniu nowych instytucji prawnych, jakimi są przedsiębiorstwo w spadku i zarząd sukcesyjny oraz uprawnień i obowiązków, jakie Projekt przyznaje zarządcy sukcesyjnemu, możliwe stało się nie-

¹²⁶ Z drugiej strony należałoby zabezpieczyć nieświadomych faktu nabycia spadku spadkobierców przed niezamierzonym przejęciem działającego przedsiębiorstwa i niekorzystnymi dla nich skutkami tego faktu, np. wynikającymi z niezłożenia w terminie deklaracji VAT albo nieświadomego wstąpienia w umowy o pracę, co stanowiło też problem na gruncie analizowanej Ustawy, przy założeniu, że przedsiębiorstwo w spadku powstaje w sytuacji śmierci każdego przedsiębiorcy (stąd np. przepis art. 36 ust. 3 Ustawy).

ZAŁĄCZNIKI

zakłócone wykonywanie zarządu oraz formalne przeprowadzenie przedsiębiorstwa funkcjonującego na różnych płaszczyznach prawnych przez okres, którym stanowi ono **współwłasność** kilku osób. Nawet, jeśli na początkowym etapie procesu nabywania spadku nie są one znane.

Zarząd sukcesyjny i przedsiębiorstwo w spadku ustaje w momencie, w którym przedsiębiorstwo staje się własnością jednej osoby, lub też zostaje wniesione przez współwłaścicieli jako wkład do spółki prawa handlowego. Przedsiębiorstwo może trafić w całości w ręce jednego właściciela w następujących sytuacjach (art. 59 w zw. z art. 3 Projektu):

- spadek albo zapis windykacyjny nabyła jedna osoba, a przedsiębiorstwo było w całości nim objęte,
- przedsiębiorstwo przypadło jednej osobie na skutek działu spadku lub jednocześnie spadku i majątku małżeńskiego,
- całość praw do przedsiębiorstwa została przeniesiona przez współwłaścicieli na zapisobiercę zwykłego, obdarowanego albo nabywcę (np. kupującego), jeszcze przed działem spadku albo spadku i majątku małżeńskiego, przy czym może to się odbyć poprzez czynność prawną obejmującą wyłącznie przedsiębiorstwo, jak też cały spadek,
- przedsiębiorstwo przypadło zapisobiercy windykacyjnemu wskutek przyjęcia zapisu windykacyjnego oraz podziału majątku małżeńskiego, jeśli wcześniej objęte było majątkiem wspólnym.

Nie zmienia to faktu, że nowy właściciel albo nabywca przedsiębiorstwa, pragnąc kontynuować jego działalność, będzie musiał w oparciu o nowy wpis do CEIDG, własny REGON, NIP i majątek przedsiębiorstwa, powołać i prowadzić **nowe jednoosobowe przedsiębiorstwo, dokładnie tak samo, jak to ma miejsce w dotychczasowym stanie prawnym**, gdyby udało się w ciągu kilku dni formalnie nabyć spadek obejmujący przedsiębiorstwo i nie pojawiły się inne przeszkody w kontynuacji jego działalności. Na gruncie prawa cywilnego, przy przedmiotowym ujęciu przedsiębiorstwa (art. 55¹ i 55² kc) – będzie to to samo przedsiębiorstwo, które prowadził zmarły. Na gruncie prawa pracy będziemy mieli do czynienia z przejęciem zakładu pracy przez nowego pracodawcę, a w prawie podatkowym ze wstąpieniem spadkobiercy w prawa zmarłego na podstawie art. 97 ordynacji podatkowej.

Wystąpią zatem dwa momenty kluczowe dla utrzymania ciągłości **prawno-organizacyjnej przedsiębiorstwa**: (1) powstanie przedsiębiorstwa w spadku i przejęcie funkcji właścicielsko-zarządczych przez **zarządcę sukcesyjnego** po śmierci przedsiębiorcy, oraz (2) **przejęcie przedsiębiorstwa po ustaniu zarządu sukcesyjnego** przez nowego właściciela do jego jednoosobowej działalności gospodarczej lub przez spółkę jako wkład w postaci aportu (z brakiem ciągłości prawnej oraz wszystkimi utrudnieniami, z którymi mamy do czynienia dzisiaj). Przejęcie przedsiębiorstwa będzie odbywać się w oparciu o obowiązujące obecnie zasady dysponowania przedsiębiorstwem przy czynnościach *inter vivos* (sprzedaż, darowizna) lub stanowiła będzie efekt zakończenia procesu przejęcia spadku przez spadkobierców, jakim jest dział spadku (całkowity, albo częściowy – obejmujący przedsiębiorstwo).

ZAŁĄCZNIKI

Ustawa nie ingeruje w czynności *inter vivos* obejmujące dysponowaniem przedsiębiorstwem, daje jednak przejmującemu właścicielowi istotne udogodnienia, których brakuje w obecnym stanie prawnym.

Na podstawie art. 35 i nast. Projektu będzie on mógł – po spełnieniu warunków – wstąpić w te same decyzje administracyjne, które obowiązywały w stosunku do dotychczasowego właściciela. **Licencje, koncesje i zezwolenia (co do zasady) nie wygasną i nie trzeba będzie występować o przyznanie kolejnych.** Nowy właściciel będzie miał 6 miesięcy na wykazanie, że spełnia warunki do ich przejęcia.

Co więcej, jak się wydaje, Ustawa ułatwia przeniesienie tych decyzji dalej nie tylko na indywidualnego przedsiębiorcę, lecz także na spółkę prawa handlowego, jeśli przedsiębiorstwo zostanie do niej wniesione jako wkład przez współwłaścicieli przedsiębiorstwa (art. 35–43 w zw. z art. 3 pkt 3 Ustawy). Różnicuje to sytuację, w której przedsiębiorstwo wnoszone jest jako wkład aportem do spółki prawa handlowego po śmierci przedsiębiorcy w trakcie trwania zarządu sukcesyjnego, od przypadku, kiedy to samo przedsiębiorstwo wnosi żyjący właściciel. Ten kierunek zmian należy zaaprobować.

Dalszej analizie wymagają z kolei proponowane w Projekcie zmiany dotyczące art. 97 ordynacji podatkowej. Zmierzają one do przejęcia praw i obowiązków podatkowych zmarłego podatnika przez przedsiębiorstwo w spadku. Brakuje jednak – jak się wydaje – wyraźnego wskazania, że kontynuacja prawnopodatkowa nastąpi także na etapie ustania zarządu sukcesyjnego i przejęcia przedsiębiorstwa przez jednego spadkobiercę (podatnika) na skutek działu spadku, wykonania zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego lub podziału majątku małżeńskiego, kiedy małżonek niebędący spadkobiercą albo zapisobiercą nabywa przedsiębiorstwo. Podobnie powinny zostać potraktowane osoby wskazane w art. 3 pkt 3) Projektu. Z tej samej perspektywy wymagają oceny przepisy art. 98–103 i 106 ordynacji podatkowej oraz przepisy pozostałych ustaw podatkowych nowelizowanych przez Projekt.

Zarządca sukcesyjny działa w imieniu własnym, lecz na rachunek właścicieli przedsiębiorstwa w spadku (art. 21 Projektu). Ustawa nie zmienia ogólnych reguł prawa cywilnego w tym zakresie. Spadkobiercy, zapisobiercy i małżonek zmarłego przedsiębiorcy, jako właściciele przedsiębiorstwa w spadku, odpowiadają za długi przedsiębiorstwa w spadku w następujący sposób: (1) jako spadkobiercy lub zapisobiercy na ogólnych zasadach, tj. za długi spadkowe solidarnie do dnia działu spadku, (2) małżonek jako współwłaściciel, a nie spadkobierca, za długi zaciągnięte w trakcie trwania wspólności ustawowej (art. 41 kro) oraz (3) solidarnie (art. 31 Ustawy) za zobowiązania zaciągnięte w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem w spadku przez cały czas trwania zarządu sukcesyjnego.

Ponieważ dział spadku i majątku małżeńskiego obejmuje wspólny majątek, lecz nie obciążające go zobowiązania, przejęcie odpowiedzialności przez przejmującego przedsiębiorstwo i zwolnienie z długu dotychczasowych właścicieli będzie musiało się odbyć za zgodą wierzycieli (art. 519 i nast. kc). Przejmowanie wszystkich umów związanych z przedsiębior-

ZAŁĄCZNIKI

stwem w spadku na etapie przekazywania go następcy wymagało będzie cesji, zatem przejmujący firmę sukcesor będzie musiał okazać się wiarygodny dla kontrahentów, banków czy innych podmiotów kooperujących z przedsiębiorstwem. Za nowe zobowiązania związane z przedsiębiorstwem, zaciągnięte po ustaniu zarządu sukcesyjnego, przejmujący przedsiębiorstwo będzie odpowiadał samodzielnie jako przedsiębiorca.

Kiedy sukcesorem będzie zarządca sukcesyjny, który już na etapie powstania przedsiębiorstwa w spadku udowodnił, że jest przygotowany i zdeterminowany do przejęcia odpowiedzialności za firmę, proces przekazywania mu przedsiębiorstwa w efekcie działu spadku albo majątku małżeńskiego powinien przejść sprawnie. Jeżeli zaś kompetencje albo postawa zarządcy sukcesyjnego na etapie powstania przedsiębiorstwa w spadku, albo osoby przejmującej przedsiębiorstwo na etapie działu spadku – z punktu widzenia kooperantów firmy (np. banków czy kontrahentów) – okażą się nie do zaakceptowania, nie pomogą nawet przepisy Projektu, na podstawie których umowy związane z przedsiębiorstwem będą kontynuowane z mocy prawa po śmierci przedsiębiorcy. Druga strona umowy zawsze może skorzystać z prawa do wypowiedzenia jej – już na ogólnych zasadach. Podobny skutek wywoła spór lub rozbieżność zdań w rodzinie zmarłego podczas funkcjonowania przedsiębiorstwa w spadku, który uniemożliwi podjęcie decyzji przekraczających zwykły zarząd. Problematyka ta leży jednak w tym obszarze, który z zasady nie podlega regulacjom normatywnym. Nie będzie się to różniło od sytuacji, z którymi mamy do czynienia już w obecnym stanie prawnym, kiedy dobrze zarządzane firmy raptownie kończą swój byt gospodarczy po śmierci ich właścicieli; nie tyle z powodu zerwania stosunków prawnych umożliwiających kontynuację działalności, co ze względu na wcześniejszy brak planowania sukcesji. Przyczyny mogą być wielorakie. Wymieńmy przykładowo nieprzygotowanie sukcesorów, problemy związane z podziałem kompetencji czy relacjami wewnątrz firmy, brak prawidłowego planowania sukcesji majątku rodzinnego i zabezpieczenia źródeł pokrycia długów spadkowych i zachowków, spory pomiędzy spadkobiercami albo konieczność funkcjonowania z małoletnim właścicielem pod nadzorem sądu rodzinnego.

VII. Pytanie 4: Jakle ewentualne inne zagrożenia i problemy mogą wystąpić po wejściu w życie projektowanej ustawy, których projekt ustawy w obecnej postaci nie rozwiązuje?

Projekt wymaga jeszcze dalszych rozważań nad jego poszczególnymi uregulowaniami. Także wiele obszarów ściśle powiązanych z sukcesją jednoosobowego przedsiębiorstwa i planowaniem spadkowym zostało w Ustawie pominięte. Wymieńmy najistotniejsze z nich.

1. Brak oddzielenia zobowiązań związanych z przedsiębiorstwem od pozostałych długów spadkowych

Konsekwencją nieingerowania w ogólne zasady dziedziczenia i odpowiedzialności za długi spadkowe jest m. in. jeden z kluczowych problemów, których Ustawa nie normuje. W Projekcie brakuje przypisania zobowiązań (długów) zaciągniętych albo wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa od pozostałych długów spadkowych. Utrudnia to zarówno sku-

ZAŁĄCZNIKI

teczne planowanie spadkowe, w tym wykorzystanie elementów planowania finansowego w obszarze finansów osobistych, jak i sytuację spadkobierców oraz zapisobierców już po otwarciu spadku.

Gdyby bowiem przykładowo w testamencie przedsiębiorcy zapisać przedsiębiorstwo (nawet w całości) **zapisem windykacyjnym** na syna, a do całości spadku powołać pozostałą dwójkę dzieci, zapisobierca odpowiadał będzie solidarnie z nimi (choć do wartości zapisu windykacyjnego) za wszystkie długi spadkowe (związane oraz niezwiązane z przedsiębiorstwem) do czasu działu spadku, w którym jako zapisobierca windykacyjny nie bierze udziału i nie ma wpływu na to, czy i kiedy dział spadku będzie miał miejsce (art. 1034 i 1034¹ kc).

Brak oddzielenia zobowiązań związanych z przedsiębiorstwem od pozostałych długów spadkowych może stanowić problem także na etapie **działu spadku** i przejęcia przedsiębiorstwa przez jednego ze spadkobierców (sukcesora), czy też przy wykonywaniu na jego rzecz **zapisu zwykłego**.

Analizując ten kontekst szerzej z punktu widzenia praktyki planowania spadkowego, wydaje się, że ponownej uwagi ustawodawcy wymagają **ogólne zasady odpowiedzialności za długi spadkowe**. Solidarna odpowiedzialność spadkobierców i zapisobiercy windykacyjnego chroni wierzycieli i utrzymanie jej do czasu działu spadku wydaje się być uzasadnione. Jednak zasada wyrażona w art. 1034 § 2 kc, na podstawie której dział spadku wywołuje jedynie ten skutek, iż od tego momentu spadkobiercy odpowiadają wyłącznie do wielkości udziałów wynikających z proporcji powstałych przy nabyciu spadku, a nie przy jego działu, w powszechnym odbiorze wydaje się być niesprawiedliwa. Ma to szczególne znaczenie w tych rodzinach, w których zastosowanie ma art. 1040 kc; kiedy osoba, która nie otrzymała już nic ze spadku, odpowiada jednak za długi spadkowe solidarnie z pozostałymi spadkobiercami (do dnia działu spadku, w którym udziału nie bierze). *De lege ferenda* zasadne wydaje się **rozważenie wprowadzenia zasady, że odpowiedzialność za długi spadkowe od działu spadku powinna być adekwatna do proporcji, w jakich spadkobiercy postanowili spadek pomiędzy siebie podzielić**. Zagadnienie to wymaga oczywiście szerszych rozważań i wykracza poza zakres normowania Projektu.

W konkretnej sytuacji wiele zależeć będzie od tego, jak wyglądać będą wielkość i proporce zobowiązań związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa oraz pozostałych długów spadkowych, a także czy umowy kredytów (poza-firmowych) banki uznają za wygasłe z dniem śmierci i jako takie wymagalne od razu, czy też nie. Wymaga to – już na etapie planowania spadkowego w obszarze finansów osobistych – zabezpieczenia źródeł spłaty poszczególnych zobowiązań oraz oceny indywidualnej zdolności kredytowej spadkobierców. Są to okoliczności, które w niejednej zgodnej wcześniej rodzinie spowodowały trudności na etapie przejmowania majątku zmarłego oraz działu spadku lub przesądziły o niepowodzeniu sukcesji firmy z uwagi na utratę płynności (szczególnie jeśli firma stanowi główne źródło przychodów w rodzinie, co często ma miejsce w firmach rodzinnych).

ZAŁĄCZNIKI

Niemożność unormowania tych zagadnień w Projekcie wynika zarówno z obecnej definicji przedsiębiorstwa (art. 55¹ kc), co czym była już mowa, jak też z okoliczności, iż tego typu zmiana ingerowałaby w powszechny porządek dziedziczenia.

Wydaje się, że w przypadku zapisu windykacyjnego, służącego przecież nie tylko do przekazywania przedsiębiorstwa, **wskazane byłoby rozwiązanie zmiany jego konstrukcji** poprzez powiązanie go z długami związanymi z majątkiem czy też składnikiem majątku przekazywanego przy jego pomocy oraz oddzielenia ich od pozostałych długów spadkowych. Mogłyby to być zobowiązania zaciągnięte w ramach prowadzenia przedsiębiorstwa czy gospodarstwa rolnego, czy też kredyt obciążający hipotekę nieruchomości przekazywanej przy pomocy zapisu windykacyjnego. Ułatwiłoby to znacznie planowanie sukcesji.

Pożądane wydaje się być przypisanie zobowiązań związanych z przedsiębiorstwem do przedsiębiorstwa w taki sposób, aby możliwe było zachowanie ciągłości przy odpowiedzialności za długi istniejące w momencie śmierci przedsiębiorcy, które weszły do spadku, a także te, które zaciągane były w trakcie funkcjonowania przedsiębiorstwa w spadku – ułatwiłoby to przejście tych zobowiązań na sukcesora obejmującego przedsiębiorstwo na skutek działu spadku i majątku małżeńskiego (sukcesorem może być małżonek, który nie jest spadkobiercą) oraz zapisu zwykłego. Byłoby pomocne także przy przekazywaniu przedsiębiorstwa objętego wcześniej majątkiem wspólnym małżeńskim przy pomocy zapisu windykacyjnego – na etapie podziału majątku małżeńskiego.

Postulaty te wykraczają jednak poza zakres normowania Projektu.

2. Przyczynienie się nabywcy przedsiębiorstwa (sukcesora) do wzrostu wartości przedsiębiorstwa, a zachowek

Kwestie dotyczące zachowku przy planowaniu i zarządzaniu procesem sukcesji biznesu rodzinnego są niezwykle istotne i *de lege ferenda* wymagają rozważań na wielu płaszczyznach.

Jedną z najbardziej istotnych, nie tylko przy dziedziczeniu przedsiębiorstwa, jest **brak możliwości przy obliczaniu wysokości zachowku wzięcia pod uwagę przyczynienia się sukcesora do wzrostu wartości przedsiębiorstwa przed śmiercią jego dotychczasowego właściciela**. W biznesie rodzinnym bardzo często występuje sytuacja, w której sukcesorzy przez kilka, lub nawet kilkanaście lat, pracują w firmie rodzinnej, a z czasem w całości nią zarządzają oraz odpowiadają za jej rozwój jeszcze na etapie, kiedy przedsiębiorstwo należy do rodzica – założyciela firmy. Mamy z nią do czynienia przeważnie wtedy, kiedy sukcesor nabywa przedsiębiorstwo dopiero po śmierci rodzica, a nie jeszcze za jego życia.

Zmiana w tym zakresie ingerowałaby w powszechnie obowiązującą konstrukcję zachowku. Problem ten dotyczy przecież nie tylko biznesu rodzinnego (prowadzonego zresztą w każdej dostępnej formie prawnej) – ale wszystkich rodzin. Często praktyką jest, że jedno z dzieci przekazuje rodzicom kwotę niezbędną do wykupu i/albo remontu mieszka-

ZAŁĄCZNIKI

nia, a następnie ta sama nieruchomość przekazywana jest temu dziecku drogą darowizny lub spadku z pominięciem rodzeństwa. Nie ma natomiast potem możliwości odliczenia darowizny (czyli *de facto* nakładów) przekazanej przez dziecko rodzicom z przeznaczeniem na zakup i/albo podniesienie wartości mieszkania, od podstawy obliczenia późniejszego roszczenia o zachówek przysługującego po śmierci rodziców rodzeństwu, jeśli to samo mieszkanie przypadło ponoszącemu nakłady dziecku. Tożsama sytuacja dotyczy sukcesorów którzy przez wiele lat nie tylko pracują w otrzymanym po śmierci rodzica przedsiębiorstwie, lecz także dzięki samodzielnym inicjatywom gospodarczym prowadzonym w ramach należącego wciąż do rodzica przedsiębiorstwie istotnie zwiększają jego wartość. Oczywiście w konkretnej sytuacji trudnością byłoby oszacowanie i wycena owego wkładu we wzrost wartości przedsiębiorstwa, jednakże *de lege lata* w ogóle nie ma możliwości zakwalifikowania go do obliczeń dotyczących zachowku, co powinno ulec zmianie. **Także ten postulat wymaga szerszego uzasadnienia i wykracza poza ramy Projektu.**

3. Kontynuacja umów zawartych przez zmarłego przedsiębiorcę w związku z prowadzonym przedsiębiorstwem, a zarząd sukcesyjny

Analiza Projektu w zakresie normującym zachowanie ciągłości umów **cywilnoprawnych** zawartych przez zmarłego przedsiębiorcę w związku z prowadzeniem przedsiębiorstwa oraz ich kontynuacja przez zarządcę sukcesyjnego w ramach przedsiębiorstwa w spadku budzi wątpliwości. Z konstrukcji przepisów Ustawy (art. 21, 28, 29, 31 i 32 ust. 1) oraz jej uzasadnienia wynika, że intencją projektodawcy jest zapewnienie pełnej kontynuacji tych umów z zastrzeżeniami wynikającymi z Ustawy.

Pomimo, że ogólny sens projektowanych przepisów skłania do przyjęcia takich właśnie skutków prawnych związanych z powołaniem zarządcy sukcesyjnego, wydaje się, że praktyka może przysporzyć tutaj pewnych trudności. Art. 922 kc już teraz budzi wiele kontrowersji na gruncie kontynuacji stosunków prawnych, które uznane są (lub nie) za element spadku. Abstrahując od pojawiających się głosów, iż do spadku co do zasady wchodzi nie tyle same umowy, co prawa i obowiązki z nich wynikające, przy założeniu, że dana umowa w momencie śmierci jednej ze stron wygasła; w polskim systemie prawa możemy znaleźć szereg przepisów, które przesądzają o tym wprost (jak choćby istotny szczególnie dla przedsiębiorców art. 748 kc dotyczący śmierci zleceniobiorcy). Wiele z tych wątpliwości opisanych jest w uzasadnieniu Projektu odnośnie aktualnego stanu prawnego.

Tymczasem art. 28 Ustawy stanowi, że od chwili ustanowienia zarządu sukcesyjnego zarządca sukcesyjny wykonuje prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy wynikające z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, art. 29 zaś reguluje tryb wykonywania oraz przejęcia praw i obowiązków wynikających z umów, jeżeli zarządca sukcesyjny został powołany już po śmierci przedsiębiorcy. **Przepisy te można interpretować właśnie w ten sposób, że będą to prawa i obowiązki wynikające z umów, które wygasły w dniu śmierci przedsiębiorcy, szczególnie, że projektodawca zrezygnował ze zmiany przepisów kc czy innych aktów prawnych normujących poszczególne typy umów nazwanych. W praktyce**

ZAŁĄCZNIKI

wątpliwość dotyczy przede wszystkim umów kredytu bankowego, leasingu czy dotacji publicznoprawnych, czy też umów objętych zamówieniami publicznymi. Są to stosunki kluczowe dla utrzymania ciągłości działalności gospodarczej prowadzonej przy pomocy przedsiębiorstwa.

Pojawia się pytanie, czy w Projekcie nie należałoby wskazać wprost, że umowy związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa nie wygasają z chwilą śmierci przedsiębiorcy, jeżeli zarząd sukcesyjny został ustanowiony za życia przedsiębiorcy, zaś jeżeli mamy do czynienia z trybem wstąpienia w umowy z art. 29 Ustawy, że są te same umowy kontynuowane w ramach przedsiębiorstwa w spadku. Podobna koncepcja dotyczy proponowanych już zmian w prawie pracy.

Już na etapie prac nad założeniami do ustawy składane były postulaty, że należy uzależnić powstanie przedsiębiorstwa w spadku oraz powstanie związanych z nim skutków prawnych na płaszczyźnie prawa cywilnego, podatkowego, administracyjnego czy prawa pracy od powołania zarządcy sukcesyjnego jeszcze za życia przedsiębiorcy. Gdyby go nie powołano – ustawa nie miałaby zastosowania, tak jakby stan prawny nie uległ zmianie. Spotkało się to jednak – i słusznie – z krytyczną oceną opartą na argumentach, że zdecydowana większość przedsiębiorców nie planuje sukcesji oraz że ustawa powinna zawierać postanowienia umożliwiające uzupełnienie braków w planowaniu już po śmierci przedsiębiorcy. W zdecydowanej większości przypadków reaktywacja przedsiębiorstwa bez przygotowanego wcześniej sukcesora oraz formalnego planu sukcesji i tak nie zakończy się sukcesem; nie można jednakże odmawiać przedsiębiorcom wprowadzenia tego swoistego wentyla bezpieczeństwa, jakim są przepisy Ustawy umożliwiające powołanie zarządu sukcesyjnego już po śmierci przedsiębiorcy.

Zagadnienie to wymaga jeszcze uwagi.

4. Zbiorowe prawo pracy

Przewidziane w Ustawie zmiany w kodeksie pracy obejmują – jak się wydaje – jedynie kwestię kontynuacji indywidualnych umów o pracę. Pojawia się wątpliwość, czy w zakresie zbiorowego prawa pracy, regulaminów pracy i wynagrodzenia czy układów zbiorowych pracy oraz sytuacji związków zawodowych ustawa spełnia przewidziane w niej funkcje.

5. Przejęcie przedsiębiorstwa spółki cywilnej przez jednego wspólnika do jego jednoosobowej działalności gospodarczej

Ustawa reguluje status przedsiębiorstwa zmarłego wspólnika w spółce cywilnej, ułatwia planowanie spadkowe w spółkach cywilnych oraz umożliwia działanie spółki jednoosobowo przez okres dwóch miesięcy jeżeli wcześniej nie został ustanowiony zarząd sukcesyjny (art. 45–47 Projektu). Są to bardzo pożądane zmiany, podobne regulacje konieczne są do wprowadzenia w spółkach osobowych prawa handlowego.

Ustawa pomija jednak sytuację, w której po śmierci wspólnika dwuosobowej spółki cywilnej pozostaje w niej tylko jeden wspólnik. Dzieje się tak najczęściej w dwóch rodzajach stanów faktycznych:

ZAŁĄCZNIKI

(1) spadkobiercy zmarłego nie wchodzi do spółki i pozostaje w niej tylko jeden wspólnik, który powinien mieć możliwość płynnego – na wszystkich płaszczynach prawnych – przejęcia całości funkcjonującego przedsiębiorstwa spółki do własnej jednoosobowej działalności gospodarczej oraz rozliczenia ze spadkobiercami zmarłego, albo

(2) wspólnicy dwuosobowej spółki cywilnej (często małżonkowie) powołani są w swoich testamentach wzajemnie do całości spadku, w efekcie po śmierci jednego z nich w spółce pozostaje wyłącznie jeden wspólnik, który przejmuje całość jej przedsiębiorstwa do własnej jednoosobowej działalności gospodarczej, tym razem już bez konieczności rozliczenia ze spadkobiercami.

Ten ostatni przypadek to przeważnie jedyne sensowne - z punktu widzenia prowadzonej działalności gospodarczej – rozwiązanie, stosowane w firmach rodzinnych, gdzie małżonkowie prowadzą spółkę cywilną, a potencjalnymi spadkobiercami są poza nimi wyłącznie małoletnie dzieci. Taka konstrukcja stosowana jest, aby wyłączyć konieczność prowadzenia przedsiębiorstwa we współwłasności z małoletnim pod nadzorem sądu rodzinnego.

Sądzę, że ustawodawca powinien wziąć pod uwagę te bardzo często spotykane w praktyce sytuacje i umożliwić zachowanie ciągłości gospodarczej przejmującemu przedsiębiorstwo spółki cywilnej przedsiębiorcy na wszystkich istotnych dla niego płaszczynach prawnych. Oddzielnej uwagi dotyczy możliwość precyzyjnego i bezspornego uregulowania w umowie spółki rozliczenia ze spadkobiercami niewstępującymi do spółki. Dotyczy to sukcesji firm „nierodzinnych”, czyli takich, w których wspólnicy i członkowie rodzin nie życzą sobie wstępować do spółki w sytuacji śmierci wspólnika, ale zależy im na uregulowaniu i zabezpieczeniu zasad wzajemnych rozliczeń, źródeł ich finansowania oraz sposobu opodatkowania, co stanowi osobny szeroki temat związany z planowaniem spadkowym w biznesie.

Tożsame uwagi dotyczą dwuosobowych spółek jawnych oraz części pozostałych spółek osobowych prawa handlowego.

6. Wprowadzenie możliwości przekazania ogółu praw i obowiązków wspólnika spółki cywilnej zapisem windykacyjnym

Dotychczasowa doktryna wyklucza możliwość dysponowania udziałem w spółkach osobowych, w tym cywilnych, poprzez zapis windykacyjny. Z jednej strony przekonujące są argumenty, w myśl których chronione są w ten sposób interesy pozostałych wspólników – uczestnictwo w spółce osobowej ma inny charakter, niż w spółkach kapitałowych, w których przenoszenie udziałów lub akcji jest dopuszczalne. Z drugiej strony, jeżeli wspólnicy zgodzili się z góry, mocą postanowienia umowy spółki (bo tylko o takiej sytuacji mówimy), na przyszłe wstąpienie do spółki spadkobierców zmarłego wspólnika – godzą się jednocześnie na to, że poprzez testamentowe powołanie do spadku może on wskazać jako spadkobiercę lub spadkobierców dowolne osoby. Dlaczego testator nie miałby zatem uczynić tego zapisem windykacyjnym? Rzecz w tym, że w bardzo wielu konkret-

nych sytuacjach, przy budowie planu sukcesji w firmach rodzinnych i „nierodzinnych”, bez możliwości przekazania ogółu praw i obowiązków wspólnika zapisem windykacyjnym, nie ma możliwości stworzenia skutecznego rozwiązania sukcesyjnego.

Ten sam postulat dotyczy spółek osobowych prawa handlowego, jednakże wykracza to poza założenia Projektu.

7. Uwzględnienie potrzeb przedsiębiorstwa przy dysponowaniu czystym dochodem z majątku małoletniego właściciela albo współwłaściciela

Projekt po części reguluje relacje pomiędzy małoletnim współwłaścicielem a przedsiębiorstwem, ograniczając kompetencje sądu rodzinnego. **Zasługuje to na aprobatę – dotychczas prawo rodzinne nie dostrzegało konkurencji interesów małoletniego i należącego do niego przedsiębiorstwa.** Jest to kolejny istotny temat, zasługujący na szerszą dyskusję. Tutaj poruszam tylko jeden z istotnych wątków.

Biorąc pod uwagę fakt, że coraz częściej spotykać się będziemy z sytuacjami, w których małoletni przez wiele lat jest **właścicielem albo współwłaścicielem przedsiębiorstwa lub przysługują mu prawa ze spółki cywilnej**, nawet po ustaniu zarządu sukcesyjnego – warto zwrócić uwagę na obecne brzmienie art. 103 kro oraz rozważenie takiej jego zmiany, aby możliwe było uwzględnienie potrzeb bieżącej działalności oraz planów inwestycyjnych przedsiębiorstwa.

Obecna praktyka jest taka, że sąd rodzinny może w ramach nadzoru wymagać, aby małoletniemu wypłacane były wszystkie przynależne mu i wynikające z comiesięcznych sprawozdań podatkowych zyski wypracowywane przez przedsiębiorstwo. **Sąd nie ma obowiązku zwracać uwagi na długoterminowy interes firmy, a jednocześnie małoletniego dziecka.** Być może jest tu miejsce na kolejną klauzulę generalną.

8. Dysponowanie przedsiębiorstwem przy czynnościach *inter vivos*

Jak było już sygnalizowane, Projekt nie obejmuje tych czynności, **co nie znaczy, że dysponowanie przedsiębiorstwem np. przy pomocy darowizny czy sprzedaży nie stanowi obecnie problemu.** Brak jest przepisów regulujących wiele aspektów w tym zakresie, szczególnie w obszarze prawa administracyjnego i podatkowego. Część rozwiązań zaproponowanych w Projekcie powinna znaleźć zastosowanie także w takiej sytuacji.

VIII. Podsumowanie

Z wielu propozycji i wariantów zakresu normowania w obszarze dotyczącym sukcesji, projektodawca ograniczył się do regulacji sytuacji śmierci przedsiębiorcy, co samo w sobie okazało się nie lada wyzwaniem. Unikano przy tym wykraczających poza ścisły cel regulacji ingerencji w powszechnie obowiązujące przepisy normujące kwestie majątkowe małżeńskie, sprawowanie pieczy nad majątkiem małoletniego czy ubezwłasnowolnionego, dziedziczenie, w tym prawo do zachowku, status prawny przedsiębiorstwa czy też czynności dotyczące dysponowania przedsiębiorstwem *inter vivos*, a tym bardziej w regulacje dotyczące gospodarstwa rolnego albo spółek

ZAŁĄCZNIKI

prawa handlowego. Wypracowanie i objęcie jednym aktem prawnym rozwiązań dotyczących sukcesji firmy rodzinnej *inter vivos* i *mortis causa* we wszystkich formach prawnych oraz ingerencja w dotyczące nie tylko przedsiębiorców obszary prawa rodzinnego czy spadkowego, byłoby zbyt skomplikowane i odsunęłoby w czasie potrzebne i oczekiwane przez przedsiębiorców rozwiązania. Zdając sobie sprawę ze stopnia skomplikowania materii oraz konieczności interdyscyplinarnego i praktycznego (niedoktrynalnego) podejścia do tworzonych przepisów – byłoby to zadanie niezwykle trudne do wykonania. Lepszym rozwiązaniem, także z punktu widzenia zasad techniki legislacyjnej, wydaje się być podzielenie tej materii na części i wprowadzanie kolejno zmian zmierzających do ułatwienia sukcesji biznesu (nie tylko rodzinnego) oraz majątku rodzinnego w ramach odrębnych projektów. **Projekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym pokazuje, jak obszernej i różnorodnej pod względem prawnym materii dotyczy sukcesja.**

Nie zmienia to faktu, że przed ustawodawcą stoi wciąż wiele wyzwań zmierzających do eliminacji barier prawnych i podatkowych oraz do ułatwienia sukcesji.

Aby nowe przepisy mogły zafunkcjonować w sposób prawidłowy konieczna jest w mojej ocenie¹²⁷ szeroko zakrojona kampania edukacyjna, ukierunkowana na budowę świadomości w zakresie wieloaspektowego planowania i zarządzania procesem sukcesji, także z punktu widzenia planowania spadkowego, co ściśle powiązane jest z Projektem.

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej stanowi początek zmian w polskim systemie prawa, które ułatwią budowę, zarządzanie i przekazywanie majątku (w tym biznesu) w każdej rodzinie.

Doradca sukcesyjny Łukasz Martyniec

¹²⁷ W ciągu ostatnich 14 lat praktyki szkoleniowej miałem do czynienia z kilkoma tysiącami przedsiębiorców, jako doradca sukcesyjny przeprowadziłem mniej lub bardziej pogłębione analizy sukcesyjne w przeszło tysiącu firm oraz rodzin biznesowych, zaś w kilkuset firmach i rodzinach wdrożyłem plany sukcesji. Dlatego zdaję sobie sprawę, jak trudne jest planowanie sukcesji dla jej uczestników, także w obszarze planowania spadkowego i jak często odkładane jest ono w czasie przez członków rodzin biznesowych. Przez ostatnie 2-3 lata zaczęło się to powoli zmieniać, jednakże bez odpowiednich kampanii edukacyjnych, skierowanych nie tylko do przedsiębiorców, lecz także do korporacji zawodowych radców prawnych, adwokatów czy notariuszy – trudno liczyć na to, że większość polskich firm rodzinnych rzeczywiście poradzi sobie ze zmianą pokoleniową i że będzie możliwy do utrzymania i rozwinięcia ich potencjał w perspektywie kolejnych kilkudziesięciu lat. Tym bardziej, że prawo stanowi tylko jeden z kilku obszarów planowania i zarządzania procesem sukcesji.

ZAŁĄCZNIKI

7.7. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli



MINISTER
PRZEDSIĘBIORCZOŚCI
I TECHNOLOGII

BK-II.0810.38.2017.JP

Warszawa, 14/08 2018 r.

Pan
Krzysztof Kwiatkowski
Prezes
Najwyższej Izby Kontroli

Szanowny Panie Prezencie!

w związku z przekazaniem informacji o wynikach kontroli: „Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw”, na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, przedstawiam stanowisko do przedmiotowego dokumentu.

Na wstępie należy podkreślić, że sukcesja biznesu jest jednym z największych wyzwań, przed jakim stają obecnie przedsiębiorcy działający na podstawie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG), w tym zwłaszcza firmy rodzinne. Prawo powinno wspierać procesy sukcesyjne tak, by polskie firmy mogły umacniać się w sztafecie pokoleń.

Podstawową barierą w sukcesji przedsiębiorstw był brak regulacji prawnych pozwalających zachować ciągłość działalności gospodarczej w przypadku śmierci przedsiębiorcy. Problem ten w najistotniejszym zakresie rozwiązuje ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, zwana dalej: „Ustawą”. Jej celem jest jak najszybsze wypełnienie systemowej luki prawnej, która uniemożliwia kontynuację prowadzenia przedsiębiorstwa w czasie zmiany pokoleniowej. W dotychczasowym stanie prawnym, z chwilą śmierci przedsiębiorcy, jego przedsiębiorstwo (w znaczeniu funkcjonalnym) popadało w niebyt prawny. Stawało się jedynie masą majątkową, która podlegała dziedziczeniu. Następca prawny może bezpośrednio nabyć ten majątek na podstawie zapisu windykacyjnego. Stosunki i prawa, które sprawiają, że majątek przedsiębiorstwa tworzy organizm gospodarczy (umowy o pracę, uprawnienia wynikające z koncesji, zezwoleń itd.) są jednak ściśle związane z osobą przedsiębiorcy, dlatego wygasają wraz z jego śmiercią. Działalność przedsiębiorstwa mogła więc zostać co najwyżej wznowiona na bazie odziedziczonego majątku, po okresie, którego długość zależy od przebiegu procedur spadkowych. Ustawa wprowadza kompleksowe narzędzia, które pozwolą na funkcjonowanie przedsiębiorstwa, m.in. przy utrzymaniu w mocy stosunków pracy oraz koncesji, licencji i zezwoleń, przy zachowaniu płynności rozliczeń podatkowych oraz z możliwością korzystania z firmowych rachunków bankowych – aż do czasu działu spadku, który przesądza sytuację własnościową przedsiębiorstwa. Rozwiązuje tym samym kluczowe problemy sukcesji przedsiębiorstw osób fizycznych i znacznie ogranicza ryzyko niewykorzystania potencjału sukcesyjnego polskich firm.

Najwyższa Izba Kontroli oceniła działania Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii (MPTT) w zakresie regulacji dotyczących sukcesji przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne jako właściwe i skuteczne.

W ocenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii, dalsze ułatwianie procesów sukcesyjnych jest ze wszech miar pożądane. Niemniej, uwagi NIK dotyczące kompletności i skuteczności narzędzi przewidzianych w Ustawie oraz zawarte w informacji wnioski *de lege ferenda*, wymagają sprostowania.

¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 524 (t.j.).

ZAŁĄCZNIKI

I. Uwagi NIK dotyczące kompletności i skuteczności rozwiązań przewidzianych w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej².

1. Kwestia przejęcia działalności „wprost” przez następcę prawnego przedsiębiorcy.

W ocenie NIK niedostatkami Ustawy jest to, iż nie przewidziano w niej rozwiązań pozwalających przekazać przedsiębiorstwo zmarłego (rozumiane jako zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej) jego następcy prawnemu. W dalszym ciągu niezbędne będzie rozpoczęcie działalności gospodarczej na własny rachunek. Zdaniami NIK powinny istnieć rozwiązania umożliwiające następcom prawnym przejęcie „wprost” działalności zmarłego.

Powyższy postulat NIK ma charakter bardzo ogólny. Możliwość przekazania następcy prawnemu przedsiębiorstwa zmarłego, rozumianego jako zorganizowany zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej (zob. art. 55¹ Kodeksu cywilnego³), przewidują już obecnie przepisy prawa spadkowego. W szczególności, przedsiębiorstwo może być przedmiotem zapisu windykacyjnego, który powoduje, że z chwilą otwarcia spadku przedsiębiorstwo zostaje nabyte bezpośrednio przez zapisobiercę windykacyjnego. Problemy związane z sukcesją dotyczą jednak przede wszystkim zachowania bytu przedsiębiorstwa w znaczeniu funkcjonalnym, a nie przedmiotowym. Kluczowe jest utrzymanie w mocy związków z działalnością gospodarczą praw, których płynnej sukcesji nie zapewniają same przepisy prawa spadkowego (np. uprawnienia z decyzji administracyjnych, kontynuacja stosunków pracy).

NIK nie wyjaśnia, na czym powinno polegać przejęcie przedsiębiorstwa „wprost”. Wskazuje jedynie na istniejącą nadal konieczność rozpoczęcia działalności gospodarczej na własny rachunek przez następcę prawnego przedsiębiorcy. Wymóg taki nie powinien jednak budzić wątpliwości. Przedsiębiorstwo w rozumieniu art. 55¹ k.c. nie ma osobowości prawnej i jest ściśle związane z prowadzącym je podmiotem. To przedsiębiorca, osobiście, jest adresatem decyzji, podatnikiem, pracodawcą oraz stroną innych umów. By „upodmiotowić” przedsiębiorstwo jego właściciel może np. założyć spółkę. Jeśli jednak tego nie uczynił, sukcesor musi podjąć działalność gospodarczą na własny rachunek. Jak każdy inny podmiot wykonujący działalność gospodarczą musi być przedsiębiorcą (art. 43¹ k.c., art. 4 Prawa przedsiębiorców z dnia 6 marca 2018 r.⁴). Nie może, co oczywiste, trwale działać „pod nazwiskiem” zmarłego, na jego rachunek czy też na podstawie jego wpisu do CEIDG. Od decyzji następcy prawnego zależy, czy w celu kontynuacji działalności gospodarczej przedsiębiorcy również zdecyduje się na wpis do CEIDG, czy np. założy spółkę. Nie sposób wyobrazić sobie sytuacji, w której na podstawie wpisu danego przedsiębiorcy – osoby fizycznej, mogłaby być wykonywana działalność gospodarcza przez różne osoby i przez wiele lat po śmierci tego przedsiębiorcy. Nie wydaje się też możliwy mechanizm, w którym dochodziłoby do „automatycznego” przejęcia działalności gospodarczej przez następcę prawnego, bez jego aktywności, a ściślej, bez decyzji co do dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa na własny rachunek albo w innej formie prawnej (np. w formie spółki handlowej). Proces sukcesji przedsiębiorstwa musi opierać się na autonomii woli sukcesora, gdyż – co oczywiste – nikogo nie można zmusić do wykonywania działalności gospodarczej.

Ponadto, sama konieczność podjęcia przez następcę prawnego działalności gospodarczej w wybranej formie prawnej nie rodzi dziś większych problemów praktycznych. Kluczowa jest możliwość przejęcia praw związanych z przedsiębiorstwem, które w dotychczasowym stanie prawnym wygasają z chwilą śmierci przedsiębiorcy. Cel ten jest w Ustawie realizowany kompleksowo. Narzędzia w niej przewidziane zostały skonstruowane w taki sposób, by ułatwić przejęcie przedsiębiorstwa docelowemu sukcesorowi. Zarząd sukcesyjny to środek do realizacji celu, jakim jest przejęcie przedsiębiorstwa przez sukcesora, przy zachowaniu ciągłości jego funkcjonowania w niewrażliwym okresie przejściowym, gdy trwają formalności spadkowe i zapadają decyzje co do dalszych losów przedsiębiorstwa. Sytuacja zmienia się w momencie działu spadku. Kończy się wówczas czas niepewności, a osoba, której przypada przedsiębiorstwo, może bez przeszkód korzystać z takich narzędzi w zakresie zarządzania firmą, jakie mają do dyspozycji inni przedsiębiorcy. Skorzystanie z zarządu sukcesyjnego pozwoli utrzymać w mocy najistotniejsze dla

² Uchwalona na pos. nr 66 dnia 5 lipca 2018 r.

³ Dział „k.c.”

⁴ Dz. U. z 2018 r. poz. 646.

ZAŁĄCZNIKI

dalszego funkcjonowania przedsiębiorstwa uprawnienia, które następnie może bez przeszkód nabyć następca prawny przedsiębiorcy (np. przejąć zakład pracy zgodnie z art. 23¹ Kodeksu pracy). Brak było dotychczas systemowych rozwiązań umożliwiających przeniesienie decyzji związanych z przedsiębiorstwem bezpośrednio na następcę prawnego przedsiębiorcy, w związku z czym Ustawa kompleksowo reguluje ten problem.

2. Trudności wynikające ze śmierci małżonka przedsiębiorcy.

Pragniemy podkreślić, że dostrzegamy w Ministerstwie Przedsiębiorczości i Technologii problemy praktyczne, jakie mogą wynikać ze śmierci małżonka przedsiębiorcy w przypadku wspólności majątkowej małżonków. Trzeba jednak zaznaczyć, że w takiej sytuacji nie następują tak drastyczne skutki, jakie wiążą się ze śmiercią samego przedsiębiorcy. Przedsiębiorstwo nie przestaje istnieć, w szczególności nie wygasają umowy o pracę, decyzje związane z przedsiębiorstwem czy numer NIP. Z uwagi na procedury spadkowe, utrudnione może być natomiast zarządzanie przedsiębiorstwem. Dlatego to zagadnienie – wykraczające poza zakres przedmiotowy i cel Ustawy – zostanie poddane pogłębionej analizie w MPIT.

Trzeba jednakże podkreślić, że sukcesja przedsiębiorstw jest zagadnieniem skomplikowanym i wielowątkowym. Na płynność procesów sukcesyjnych wpływają systemowe zagadnienia, takie jak reguły dziedziczenia oraz wykonywania działalności gospodarczej przez jednego z małżonków w ustroju wspólności majątkowej. Na gruncie tych zagadnień ścierają się istotne wartości, takie jak wola spadkodawcy i ochrona spadkobierców, ochrona prawa własności i autonomii woli właściciela, czy wolność działalności gospodarczej. Cel, jakim jest zachowanie ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa, jako dobra mającego wartość nie tylko ekonomiczną, ale i społeczną, musi być realizowany z poszanowaniem tych wartości. Zmiany w zakresie systemu prawa spadkowego lub wspólności majątkowej małżeńskiej wpływałyby nie tylko na zagadnienia związane z działalnością gospodarczą, dlatego wymagają pogłębionych analiz i szerokich konsultacji.

3. Nowe zwolnienie z podatku od spadków.

Wniosek NIK w zakresie zwolnienia z podatku od spadków i darowizn wynika przede wszystkim, jak się wydaje, z niewłaściwej wykładni dodawanego art. 4b ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁶, zwanej dalej: „u.p.s.d.”, a ponadto, nie uwzględnia całości uwarunkowań systemowych.

4. Relacja między art. 4a i 4b ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Ustawa nie wprowadza żadnych nowych obowiązków w zakresie podatku od spadków i darowizn ani nie pogarsza sytuacji osób z kręgu najbliższej rodziny zmarłego. Dodawany art. 4b u.p.s.d. wprowadza nowe zwolnienie z tego podatku. Skorzystają z niego osoby dziedziczące przedsiębiorstwo, nienależące do kręgu najbliższej rodziny spadkodawcy. Ułatwi to sukcesję w przypadkach, gdy wśród bliskich przedsiębiorcy nie ma osoby, która mogłaby kontynuować prowadzenie przedsiębiorstwa. Sukcesor nie będzie musiał bowiem ponosić istotnego ciężaru, jakim jest podatek od spadków i darowizn.

Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn w przypadku nabycia przedsiębiorstwa w spadku albo tytułem zapisu windykacyjnego przez małżonka, zastępczych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma lub macochę nie jest uwarunkowane dalszym prowadzeniem przedsiębiorstwa przez te osoby. Przytługuje im bowiem dalej idące, bezwarunkowe zwolnienie, przewidziane w art. 4a u.p.s.d.

Zwolnienie określone w art. 4a u.p.s.d. ma najszerszy charakter i obejmuje bezwarunkowo nabycie własności wszystkich rzeczy lub praw majątkowych, w tym wchodzących w skład przedsiębiorstwa, przez wymienione w tym przepisie osoby najbliższe. Zwolnienie to wyprzedza warunkowe uprawnienie wynikające z dodawanego art. 4b u.p.s.d. W przypadku innych przepisów u.p.s.d., określających ulgi i zwolnienia o charakterze warunkowym, także nie zamieszczono w odpowiednich przepisach (art. 4 ust. 1 pkt 1, 5 i 5a oraz art. 16 u.p.s.d.) zastrzeżeń wskazujących, że nie obejmują one osób wymienionych w art. 4a, a mimo to ich stosowanie nie powoduje trudności interpretacyjnych.

⁶ Dz.U. z 2018 r. poz. 644 (t.j.).

Nawet w przypadku omyłkowego dokonania przez nabywcę zaliczonego do kręgu najbliższych zgłoszenia nabycia przedsiębiorstwa na podstawie art. 4b u.p.s.d., ze względu na tożsamość terminów wynikających z art. 4a i 4b u.p.s.d. (6 miesięcy) nie wystąpi ryzyko zapłaty podatku. Zwolnienie określone w art. 4a u.p.s.d. nie jest zwolnieniem stosowanym na wniosek, lecz działa *ex lege* wskutek spełnienia określonych w nim warunków. Warunkiem takim jest zgłoszenie przedmiotu nabycia w określonym terminie. Nie istnieje więc ryzyko niejednołitej oceny określonych przypadków przez organ podatkowy, gdyż prawo nie daje mu w tym zakresie możliwości swobodnej oceny.

Dlatego nie można zgodzić się ze stwierdzeniem, że nowe zwolnienie w jakikolwiek sposób utrudni sukcesję w kręgu najbliższych krewnych. W naszej ocenie nie zasługuje również na uwzględnienie wniosek *de lege ferenda*, wskazujący na konieczność doprecyzowania art. 4b u.p.s.d. Kwestia relacji art. 4a i 4b u.p.s.d. była szczegółowo analizowana we współpracy z Ministerstwem Finansów już w trakcie procesu legislacyjnego i nie powinna budzić wątpliwości interpretacyjnych. Zmiana ustawy w okresie *vacatio legis* byłaby ponadto działaniem bardzo niepożądanym z punktu widzenia pewności prawa. Nie powinna zatem następować jedynie na podstawie przypuszczeń, że dany przepis może być wadliwie interpretowany.

5. Warunek skorzystania z nowego zwolnienia.

Celem zwolnienia z podatku od spadków i darowizn osób, które nabywają przedsiębiorstwo wskutek śmierci przedsiębiorcy, mimo że nie należą do kręgu jego najbliższej rodziny, jest ułatwienie pozyskiwania sukcesora, a w konsekwencji przeprowadzenie sukcesji i dalsze funkcjonowanie przedsiębiorstwa. Przed wejściem w życie dodawanego art. 4b u.p.s.d., osoby objęte nowym zwolnieniem – jeśli decydują się na przyjęcie spadku albo zapisu windykacyjnego – muszą zapłacić podatek, który sięgać może 20% czystej wartości nabywanego majątku.

Wprowadzając nowe zwolnienie należało mieć na uwadze dwa istotne czynniki. Po pierwsze, konieczne było ograniczenie ryzyka występowania przypadków, w których zwolnienie nie odniosłoby zamierzonego celu, tj. nie motywowałoby do rzeczywistej sukcesji przedsiębiorstwa i kontynuacji jego funkcjonowania. Po drugie, wpływy z podatku od spadków i darowizn stanowią dochód gmin. Ubytek z tytułu prowadzonego zwolnienia został w związku z tym zrekompensowany przez dochody z podatku dochodowego, w którym gminy mają udział.

Jednocześnie, wymóg dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa, przewidziany w art. 4b u.p.s.d., został ukształtowany w sposób bardzo elastyczny. Kontynuacja działalności przedsiębiorstwa może np. przybrać formę spółki, do której przedsiębiorstwo zostanie wniesione tytułem wkładu. Okres w jakim warunek ten trzeba spełniać, z pierwotnie planowanych 5 lat, został skrócony do lat 2. Jest to, w naszej ocenie, warunek konieczny, by w praktyce realizowany był cel nowego zwolnienia, a jednocześnie nie nazbyt uciążliwy dla podatników.

II. Uwagi NIK dotyczące Oceny Skutków Regulacji (OSR).

Nieuzasadnione jest twierdzenie, że w MPIT nie podjęto wystarczających działań pozwalających rzetelnie oszacować skalę problemów dotyczących przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną w przypadku jej śmierci (problemy pracownicze, związane z zawartymi umowami czy też z posiadanymi koncesjami bądź zezwoleniami).

Jedną z podatawowych zasad sporządzania OSR jest zasada proporcjonalności, zgodnie z którą projektodawca powinien zgromadzić takie dane, które są konieczne, by OSR pozwalał na oszacowanie skali problemu i ocenę zasadności interwencji legislacyjnej. Rozwiązywany w Ustawie problem wyrażał się zaś w wielopłaszczyznowej luce prawnej – w braku systemowych rozwiązań pozwalających utrzymać ciągłość funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy. Luka ta dotyczy zdecydowanie najpopularniejszej formy wykonywania działalności gospodarczej w Polsce. Skala problemu wyraża się dobitnie w tym, że potencjalnie dotyczy on każdego z ponad 2 mln przedsiębiorców wpisanych do CEIDG, których przedsiębiorstwo w znaczeniu funkcjonalnym może przestać istnieć z dnia na dzień. W OSR wskazano przy tym liczbę przedsiębiorców, którzy są na te skutki szczególnie narażeni, gdyż ukończyli 65 rok życia. Informacja o liczbie koncesji, licencji, zezwoleń i stosunków pracy, które wygasły w poprzednich latach w wyniku śmierci przedsiębiorcy nie wpływałaby na ocenę zasadności interwencji legislacyjnej. Co więcej, uzyskanie wymiennych danych dotyczących liczby wygasłych koncesji, zezwoleń,

licencji i pozwoleń – choćby z uwagi na fakt, że decyzje takie wydają tysiące organów w całym kraju – wymagałoby nakładu czasu i środków niewspółmiernych do efektu. Przynajmniej w części pozyskanie tych danych byłoby zresztą niemożliwe, ze względu na różną praktykę organów co do stwierdzania wygaśnięcia decyzji w związku ze śmiercią jej adresata.

W ocenie Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii, zasada proporcjonalności nakazywała zatem skoncentrować działania projektodawcy na szczegółowej identyfikacji problemów praktycznych, jakie powstają w związku ze śmiercią przedsiębiorcy. Gromadzenie danych liczbowych, które mogłyby mieć walor jedynie poglądowy, byłoby działaniem nieefektywnym, znacznie wydłużającym prace nad Ustawą, ze szkodą dla przedsiębiorców oczekujących na jej wejście w życie.

III. Okres *vacatio legis*.

Wydłużenie okresu *vacatio legis* nie jest naszym zdaniem zasadne. Do MPIT stale docierają sygnały o pilnej potrzebie wprowadzenia rozwiązań, dzięki którym przedsiębiorstwo prowadzone na podstawie wpisu do CEIDG nie będzie popadało w niebyt prawny z chwilą śmierci przedsiębiorcy. Problem jest niewątpliwie coraz bardziej palący, gdyż wzrasta liczba przedsiębiorców, którzy ukończyli 65. rok życia. Pod koniec 2017 roku wynosiła ona ok. 200 tys., w I połowie 2018 roku – ok. 212 tys., a obecnie jest już wpisanych do CEIDG ponad 228 tys. takich przedsiębiorców. Każdy miesiąc, o jaki zostałoby odsunięte w czasie wejście w życie ustawy to ryzyko, że nie zostanie wykorzystany potencjał sukcesyjny kolejnych setek polskich firm.

Mimo nielicznych uwag dotyczących okresu *vacatio legis*, uzgodnienia międzyresortowe zakończyły się przyjęciem okresu 3 miesięcy od dnia ogłoszenia Ustawy. W naszym przekonaniu, proces legislacyjny, którego przedmiotem była Ustawa, jest przykładem efektywnej współpracy wielu resortów, innych instytucji publicznych i partnerów społecznych. Podmioty wykazały duże zrozumienie dla wagi regulowanych w ustawie zagadnień i potrzeby jak najszybszego ich wdrożenia. Obecnie do MPIT nie docierają informacje, które wskazywałyby na ryzyko niewdrożenia Ustawy w zaplanowanym okresie *vacatio legis*. Warto dodać, że trwają już prace nad dostosowaniem CEIDG do nowych rozwiązań, co wydaje się największym technicznym wyzwaniem w zakresie wdrożenia Ustawy.

Lucja Wypasz Szewcuk
Minister
z up.
Minister Redakcji
Główny Redaktor
Biuletynu
Przedsiębiorczości
i Technologii

7.8. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra



PREZES
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

LKI.430.002.2018

Warszawa, 6 września 2018 r.

Opinia
Prezesa Najwyższej Izby Kontroli
do stanowiska Ministra Przedsiębiorczości i Technologii do informacji o wynikach kontroli
Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli¹, przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Przedsiębiorczości i Technologii zawartego w piśmie z dnia 14 sierpnia 2018 r. (nr BK-II.0810.38.2017.JP).

W informacji o wynikach kontroli *Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw* (dalej: *informacja*) Najwyższa Izba Kontroli oceniła jako właściwe i skuteczne działania Ministra Przedsiębiorczości i Technologii, zmierzające do zapewnienia ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, biorąc pod uwagę założony cel ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej² (dalej: *ustawa*), którym było zapewnienie warunków do zachowania ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa po śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. W *informacji* wyraźnie stwierdzono, że wprowadzone ustawą regulacje prawne stwarzają warunki do dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej po jej śmierci, w formie przedsiębiorstwa w spadku, przez zarządcę sukcesyjnego przez określony czas, do momentu uregulowania spraw spadkowych po zmarłym przedsiębiorcy. Treść *informacji* w tym względzie jest zatem zbieżna z poglądem prezentowanym w stanowisku, iż *kluczowa jest możliwość przejęcia praw związanych z przedsiębiorstwem, które w dotychczasowym stanie prawnym wygasają z chwilą śmierci przedsiębiorcy (...), a zarząd sukcesyjny jest środkiem do realizacji celu, jakim jest przejęcie przedsiębiorstwa przez sukcesora przy zachowaniu ciągłości jego funkcjonowania w niewrażliwym okresie przejściowym, gdy trwają formalności spadkowe i zapadają decyzje co do dalszych losów przedsiębiorstwa*. Powyższe stwierdzenia nie mogą jednak podważać zasadności stanowiska NIK prezentowanego w *informacji*, że wejście w życie ustawy – niezależnie od pozytywnej oceny działań Ministra Przedsiębiorczości i Technologii dotyczących uregulowania problemów związanych z sukcesją przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne – nie rozwiąże wszystkich problemów związanych z sukcesją. Wprowadzone ustawą regulacje nie pozwalają bowiem na przejęcie przedsiębiorstwa po ustaniu zarządu sukcesyjnego. Przedsiębiorstwo z chwilą wygaśnięcia tego zarządu przestaje istnieć, a następca prawny mający zamiar kontynuowania działalności gospodarczej musi uruchomić własne przedsiębiorstwo, co najwyżej z wykorzystaniem majątku przedsiębiorstwa zmarłego. Oznacza to w konsekwencji, że ustawa likwidację przedsiębiorstwa zmarłego przesuwają jedynie w czasie. Istotnym utrudnieniem dla prowadzenia działalności gospodarczej przez następcę prawnego w tej sytuacji może być również niemożność wykorzystania w pełni wypracowanego potencjału przedsiębiorstwa przed śmiercią przedsiębiorcy, wyrażającego się m.in. w pozycji rynkowej przedsiębiorstwa i jego renomy oraz istniejących kontaktów biznesowych. Zwrócenia uwagi wymaga też, że takie ograniczenia zostały zidentyfikowane przez Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii (dalej: Ministerstwo) na etapie diagnozowania problemów sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej. Z powyższych względów, pomimo że w *informacji* nie wskazano możliwych do wdrożenia rozwiązań pozwalających następcy prawnemu na przejęcie przedsiębiorstwa po zmarłym

¹ Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.

² Dz. U. z 2018 r. poz. 1628.

ZAŁĄCZNIKI

przedsiębiorcy, postulat NIK wyrażony w formie uwagi o potrzebie istnienia takiego rozwiązania jest uzasadniony, przy zachowaniu – co oczywiste – autonomii woli sukcesora, na co wskazano w treści stanowiska.

W przedstawionym przez Ministra Przedsiębiorczości i Technologii stanowisku nie zakwestionowano zasadności sformułowanego w *Informacji* wniosku *de lege ferenda* o potrzebie wprowadzenia do ustawy zmian mających na celu likwidację skutków śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą na podstawie wpisu do CEIDG, jeżeli pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej. Zgodzić się należy, że w przypadku śmierci małżonka przedsiębiorcy, przedsiębiorstwo dalej istnieje, nie wygasają m.in. umowy o pracę oraz decyzje związane z przedsiębiorstwem czy numerem NIP. Występują jednak problemy związane nie tylko z zarządzaniem przedsiębiorstwem (co wskazano w treści stanowiska), ale przede wszystkim z możliwością wykorzystywania w działalności składników majątkowych, które objęte były wspólnością majątkową. W przypadku braku woli współdziałania w prowadzeniu przedsiębiorstwa ze strony wszystkich spadkobierców, sytuacja taka niesie ryzyko nawet likwidacji przedsiębiorstwa. W związku z tym, z satysfakcją przyjmuję deklarację Ministra Przedsiębiorczości i Technologii, że pomimo podnoszonych w treści stanowiska trudności i uwarunkowań związanych z zachowaniem ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa również w sytuacji śmierci małżonka przedsiębiorcy, problematyka ta jest dostrzegana w Ministerstwie i zagadnienia z tym związane zostaną poddane pogłębionej analizie.

Nie podzielam sformułowanej w stanowisku do *Informacji* sugestii o niewłaściwej wykładni przez NIK dodawanego przez ustawę art. 4b do ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn³ (dalej: u.p.s.d.). W stanowisku podniesiono m.in., że ustawa nie wprowadza żadnych nowych obowiązków w zakresie podatku od spadków i darowizn ani nie pogarsza sytuacji osób z kręgu najbliższej rodziny zmarłego. Dodawany art. 4b u.p.s.d. wprowadza nowe zwolnienie z tego podatku. Skorzystają z niego osoby dziedziczące przedsiębiorstwo, nienależące do kręgu najbliższej rodziny spadkodawcy (...). Zwolnienie określone w art. 4a u.p.s.d. ma najszerszy charakter i obejmuje bezwarunkowo nabycie własności wszystkich rzeczy lub praw majątkowych, w tym wchodzących w skład przedsiębiorstwa, przez wymienione w tym przepisie osoby najbliższe. Zwolnienie to wyprzedza warunkowe uprawnienie wynikające z dodawanego art. 4b ustawy o podatku od spadku i darowizn. Zdaniem NIK, wyżej zaprezentowana interpretacja art. 4a i 4b u.p.s.d. nie jest jedyną możliwą do zastosowania. Zgodnie z art. 4a ust. 1 u.p.s.d., zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę (...). W przepisie tym nie ma mowy o nabyciu własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej, lecz o nabyciu własności rzeczy i praw majątkowych (poszczególnych składników majątkowych i praw majątkowych). Jednocześnie z treści dodanego art. 4b u.p.s.d. nie wynika, aby zwolnienie dotyczyło wyłącznie osób nienależących do kręgu osób wymienionych w art. 4a ust. 1 tej ustawy. Brak w tym przepisie takiego zastrzeżenia może powodować wątpliwości interpretacyjne i odmienne podejście organów podatkowych odnośnie podstawy zastosowania zwolnienia z podatku. Istnieje bowiem ryzyko, że w sytuacji nabycia własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej przez osobę wymienioną w art. 4a ust. 1 ww. ustawy i zaprzestania działalności przed upływem 2 lat od przejęcia przedsiębiorstwa z przyczyn zależnych lub niezależnych od tej osoby, wystąpi konieczność zapłaty podatku od spadków i darowizn. Tymczasem, gdyby osoba taka nie zdecydowała się na kontynuowanie działalności zmarłego (i nie zobowiązała się do prowadzenia przedsiębiorstwa przez 2 lata), a w zgłoszeniu nabycia wykazała poszczególne składniki majątkowe i prawa majątkowe, mogłaby skorzystać ze zwolnienia w trybie art. 4a ww. ustawy. Z tych względów wnioski NIK przedstawiony w *Informacji* dotyczący doprecyzowania treści art. 4b u.p.s.d., w sposób, który pozwoliłby na wyeliminowanie ewentualnych wątpliwości interpretacyjnych, jest uzasadniony⁴.

W stanowisku do *Informacji* nie została wykazana w oparciu o nowe argumenty niezasadność oceny NIK dotyczącej niepodjęcia przez Ministerstwo wystarczających działań pozwalających rzetelnie oszacować skalę problemów dotyczących sukcesji przedsiębiorstw osób fizycznych (problemy pracownicze, związane z zawartymi umowami czy też z posiadanymi koncesjami bądź zezwoleńiami). Tego rodzaju ocena sformułowana została również w wystąpieniu pokontrolnym skierowanym po kontroli w Ministerstwie, a zgłoszone w tym zakresie zastrzeżenie przez Ministra Przedsiębiorczości i Technologii zostało oddalone przez Kolegium NIK⁵.

³ Dz.U. z 2018 r. poz. 844.

⁴ Wątpliwość interpretacyjną wynikającą z relacji art. 4a i 4b u.p.s.d. przedstawione zostały w ekspertyzie sporządzonej na potrzeby kontroli przez powołanego przez NIK biegłego, w której sformułowano także możliwy sposób usunięcia tych wątpliwości, zbliżony z wnioskiem NIK zawartym w *Informacji* (ekspertyza stanowi załącznik nr 7.6. do *Informacji*).

⁵ Uchwała Kolegium NIK nr 47/2018 z dnia 25 lipca 2018 r.

ZAŁĄCZNIKI

Nie podzielam poglądu przedstawionego w stanowisku do *Informacji* o braku potrzeby wprowadzenia dłuższego okresu *vacatio legis* uchwalonej ustawy (od przyjętego trzymiesięcznego). Nie można się zgodzić ze stwierdzeniem, że sygnały o pilnej potrzebie wprowadzania rozwiązań powinny stanowić nadrzędną przesłankę uzasadniającą szybkie wprowadzenie nowych rozwiązań. W procesie opiniowania projektu ustawy wiele instytucji (np. ZUS, banki, Ministerstwo Pracy i Polityki Społecznej) podnosiło, że potrzebować będą dłuższego terminu na dostosowanie swoich systemów informatycznych do nowych przepisów (w przypadku ZUS czas ten wskazywano na co najmniej 12 miesięcy). Brak odpowiedniego czasu na przygotowanie odpowiednich narzędzi informatycznych w instytucjach zobowiązanych do stosowania przewidzianych ustawą rozwiązań, może spowodować trudności we właściwym wdrożeniu nowo przyjętych regulacji.

