



LKI.430.005.2018  
Nr ewid. 26/2018/P/18/072/LKI

Informacja o wynikach kontroli

## BARIERY PRAWNE W ROZWOJU FIRM RODZINNYCH W POLSCE

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

#### Bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce

Dyrektor Delegatury w Kielcach



Grzegorz Walendzik

#### Zatwierdzam:

Prezes Najwyższej Izby Kontroli



Krzysztof Kwiatkowski

Warszawa, dnia

29.8.2018r

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

[www.nik.gov.pl](http://www.nik.gov.pl)

# SPIS TREŚCI

WYKAZ STOSOWANYCH SKRÓTÓW, SKRÓTOWCÓW I POJĘĆ.....	4
1. WPROWADZENIE.....	5
2. OCENA OGÓLNA .....	11
3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI .....	12
4. WNIOSKI.....	24
5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI .....	25
5.1. Diagnozowanie barier prawnych w rozwoju firm rodzinnych w Polsce oraz projektowanie stosownych zmian legislacyjnych w tym zakresie .....	25
5.1.1. Firmy rodzinne – definicja i liczba firm rodzinnych w Polsce.....	25
5.1.2. Diagnozowanie barier prawnych w rozwoju działalności przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych .....	30
5.1.3. Podejmowane działania na szczeblu rządowym na rzecz likwidacji barier w działalności przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych.....	42
5.2. Wdrożenie rozwiązań prawnych mających na celu likwidację barier w rozwoju przedsiębiorczości, w tym firm rodzinnych.....	55
5.2.1. Stosowanie wybranych udogodnień dla przedsiębiorców .....	55
5.2.2. Sposób prowadzenia kontroli firm rodzinnych w objętych kontrolą jednostkach.....	58
5.2.3. Wykorzystanie pliku JPK_VAT w działalności skontrolowanych US.....	62
5.2.4. Stosowanie przez US zasad prawa podatkowego w postępowaniach podatkowych.....	64
5.2.5. Przyznawanie ulg przedsiębiorcom przez objęte kontrolą jednostki.....	68
5.2.6. Realizacja zadań urzędów dotyczących wydawania zezwoleń i zaświadczeń....	71
5.2.7. Działania podejmowane w celu zapewnienia rzetelnej, sprawnej i przyjaznej obsługi przedsiębiorców sektora MŚP, w tym firm rodzinnych.....	74
5.2.8. Przekazywanie informacji o numerach rachunków składowych przez ZUS .....	79
5.2.9. Wydawanie interpretacji .....	79
5.2.10. Centralna ewidencja i informacja o działalności gospodarczej .....	82
5.3. Monitorowanie efektów wprowadzonych rozwiązań w zakresie likwidacji barier w rozwoju przedsiębiorczości, w tym firm rodzinnych.....	86
6. ZAŁĄCZNIKI .....	92
6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe.....	92
6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno-ekonomicznych.....	97
6.3. Wykaz aktów prawnych dotyczących kontrolowanej działalności .....	123
6.4. Wykaz podmiotów, którym przekazano informację o wynikach kontroli.....	124
6.5. Ekspertyza – Ułatwienia dla firm rodzinnych wprowadzonych w pięciu krajach Unii Europejskiej sporządzona przez dr. hab. Jana Klimka, prof. Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie .....	125
6.6. Notatka z panelu ekspertów <i>Barier w działalności i rozwoju firm rodzinnych</i> – Najwyższa Izba Kontroli 25 września 2018 r. ....	154
6.7. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli .....	157
6.8. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra .....	161

## Wykaz stosowanych skrótów, skrótowców i pojęć

<b>Barierę prawne</b>	czynniki ograniczające działalność przedsiębiorstw wynikające z aktów prawnych, które regulują stosunki gospodarcze w zakresie relacji między państwem a przedsiębiorstwami oraz pomiędzy poszczególnymi podmiotami gospodarczymi;
<b>CEIDG</b>	Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej – prowadzona w systemie teleinformatycznym przez ministra właściwego do spraw gospodarki ewidencja przedsiębiorców będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność w formie jednoosobowej lub będących wspólnikami spółek cywilnych;
<b>Firma rodzinna</b>	firma rodzinna to każdy podmiot gospodarczy z sektora mikro, małych lub średnich przedsiębiorstw, w którym wspólnie pracuje przynajmniej dwóch członków rodziny, co najmniej jeden z nich ma istotny wpływ na zarządzanie firmą a rodzina posiada udziały większościowe (definicja przyjęta na potrzeby niniejszej kontroli);
<b>k.p.a.</b>	ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego <sup>1</sup> ;
<b>MF</b>	Ministerstwo Finansów;
<b>Minister Przedsiębiorczości i Technologii</b>	oznacza również Ministra Gospodarki, Ministra Rozwoju oraz Ministra Rozwoju i Finansów, jeżeli z treści nie wynika inaczej;
<b>MPiT</b>	Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii (utworzone 12 stycznia 2018 r. <sup>2</sup> ) – zapewnia obsługę ministra właściwego do spraw działu administracji rządowej gospodarka. MPiT powstało z podziału Ministerstwa Rozwoju (MR), które wcześniej przejęło zadania Ministra Gospodarki. W niniejszej informacji używa się skrótu MPiT dla opisanego prowadzonych działań poszczególnych resortów w zakresie likwidowania barier dla firm rodzinnych;
<b>MŚP</b>	małe i średnie przedsiębiorstwa;
<b>Op</b>	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa <sup>3</sup> ;
<b>Osoba współpracująca</b>	małżonek, dzieci, rodzice, dzieci drugiego małżonka, dzieci przysposobione, macocha, ojczym oraz osoby przysposabiające pozostające z przedsiębiorcą we wspólnym gospodarstwie domowym i współpracujący z nim przy prowadzeniu firmy. Osobą współpracującą nie jest natomiast brat i siostra przedsiębiorcy. Osoba współpracująca, pod względem obowiązku opłacania składek ZUS, traktowana jest tak, jakby sama była przedsiębiorcą;
<b>uosg</b>	ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej <sup>4</sup> ;
<b>US</b>	urząd skarbowy;
<b>ustawa o NIK</b>	ustawa z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli <sup>5</sup> ;
<b>ustawa o ZUS</b>	ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych <sup>6</sup> ;
<b>nowelizacja k.p.a.</b>	ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw <sup>7</sup> ;
<b>ZUS</b>	Zakład Ubezpieczeń Społecznych.

<sup>1</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 1257, ze zm.

<sup>2</sup> Z mocą obowiązującą od 9 stycznia 2018 r.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 2168, ze zm.; uchylona z dniem 30 kwietnia 2018 r.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.

<sup>6</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 1778, ze zm.

<sup>7</sup> Dz. U. poz. 935.

# 1. WPROWADZENIE

## Pytanie definiujące cel główny kontroli

Czy właściwe organy skutecznie likwidują bariery w rozwoju firm rodzinnych w sektorze MŚP?

## Pytania definiujące cele szczegółowe kontroli

1. Czy kontrolowane podmioty prawidłowo diagnozowały bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce w sektorze MŚP oraz projektowały stosowne zmiany legislacyjne w tym zakresie?
2. Czy rozwiązania prawne wprowadzone w celu likwidacji barier w rozwoju firm rodzinnych w sektorze MŚP zostały prawidłowo wdrożone?
3. Czy właściwe organy prawidłowo monitorowały efekty wprowadzonych rozwiązań?

## Jednostki kontrolowane

Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii,  
Ministerstwo Finansów,  
10 urzędów skarbowych,  
10 urzędów miast,  
5 oddziałów okręgowych ZUS.

## Okres objęty kontrolą

2015–2018 (do 24 lipca)

W polskim systemie prawnym brak jest definicji firmy rodzinnej. Również w literaturze nie wypracowano jednolitej, akceptowanej przez większość badaczy takiej definicji. Pojęcie firmy rodzinnej funkcjonuje w języku codziennym, ale w wielu przypadkach miewa różne znaczenia.

Wśród najczęściej uwzględnianych kryteriów definicyjnych dominuje kryterium własności. Często też przyjmowane są definicje podkreślające zaangażowanie członków rodziny w zarządzanie oraz takie, które uwzględniają więcej niż jedno kryterium. Można zatem wyróżnić definicje bazujące na następujących kryteriach:

- strukturalnym – gdy rodzina posiada powyżej 50% udziałów w przedsiębiorstwie,
- subiektywnym – gdy właściciel przedsiębiorstwa sam określa swoje przedsiębiorstwo mianem rodzinnego,
- funkcjonalnym – gdy rodzina/część rodziny zaangażowana jest w prowadzenie przedsiębiorstwa,
- transferu międzypokoleniowego – zgodnie z tym założeniem przedsiębiorstwem rodzinnym jest takie, w którym dokonała się pełna sukcesja<sup>8</sup>.

W badaniu Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (dalej: PARP) z 2009 r.<sup>9</sup> dotyczącym firm rodzinnych przyjęto definicję, z której wynika, że firma rodzinna to każdy podmiot gospodarczy z sektora mikro, małych lub średnich przedsiębiorstw, o dowolnej formie prawnej, zarejestrowany i działający w Polsce, w którym:

- co najmniej dwóch członków rodziny wspólnie pracuje w tym przedsiębiorstwie,
- co najmniej jeden członek rodziny ma istotny wpływ na zarządzanie,
- członkowie rodziny posiadają udziały w przedsiębiorstwie.

W badaniach przeprowadzonych przez Instytut Biznesu Rodzinnego<sup>10</sup> przyjęto definicję, że firmę, bez względu na rozmiar, należy uważać za rodzinną, jeżeli:

- większość głosów jest w posiadaniu osoby (osób) fizycznej, która założyła firmę albo nabyła udziały w firmie, lub w posiadaniu jej małżonka, rodziców, dzieci albo bezpośrednich spadkobierców dzieci;
- głosy większościowe mogą być bezpośrednie lub pośrednie;
- przynajmniej jeden przedstawiciel rodziny albo krewny jest zaangażowany w zarządzanie lub administrowanie firmą;
- w przypadku spółek notowanych na giełdzie mówi się o firmie rodzinnej, jeśli rodzina założyła lub nabyła udziały w firmie lub jej potomkowie posiadają 25% głosów wynikających z posiadanego kapitału.

Na potrzeby tej kontroli przyjęto, że firma rodzinna to każdy podmiot gospodarczy z sektora mikro, małych lub średnich przedsiębiorstw, w którym wspólnie pracuje przynajmniej dwóch członków rodziny, co najmniej jeden z nich ma istotny wpływ na zarządzanie firmą a rodzina posiada udziały większościowe.

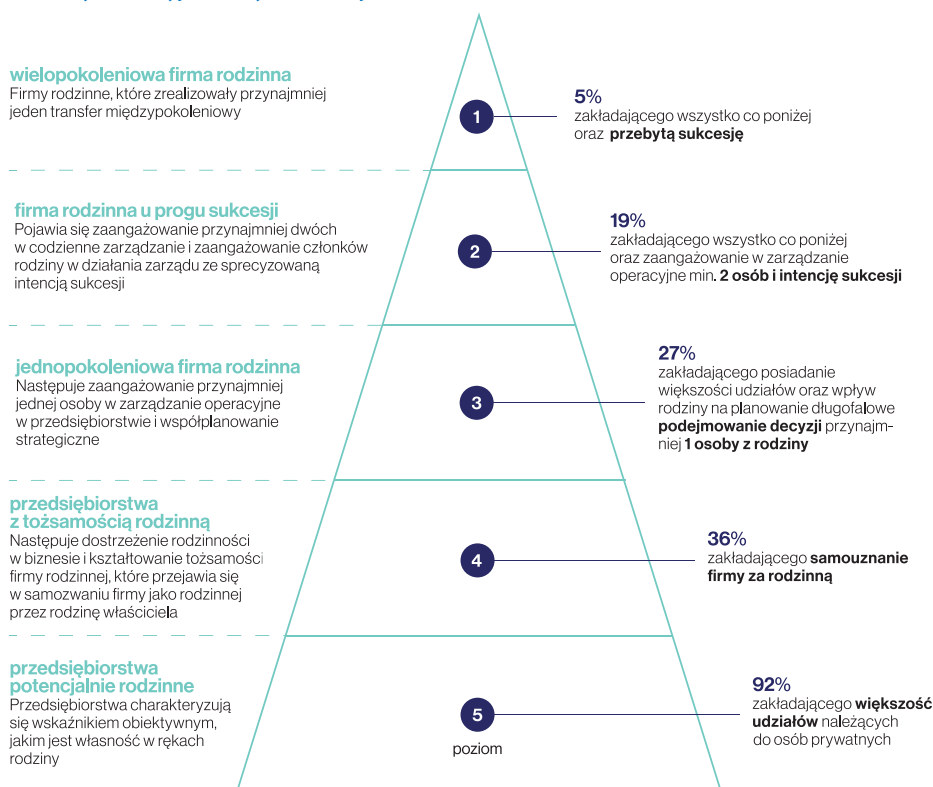
<sup>8</sup> *Firmy rodzinne w polskiej gospodarce – szanse i wyzwania*, PARP Warszawa, grudzień 2009 r., s. 49–51, [https://www.parp.gov.pl/images/PARP\\_publications/pdf/2009\\_firmy\\_rodzinne\\_szanse.pdf](https://www.parp.gov.pl/images/PARP_publications/pdf/2009_firmy_rodzinne_szanse.pdf), data dostępu 29 grudnia 2017 r.

<sup>9</sup> *Ibidem*, s. 19.

<sup>10</sup> *Raport Firma rodzinna to marka*, [http://www.ibrpolska.pl/raporty/statystyka\\_firm\\_rodzinnych/](http://www.ibrpolska.pl/raporty/statystyka_firm_rodzinnych/) data dostępu 26 lutego 2018 r.

W badaniu tym wskazano, że w wielu publikowanych opracowaniach występują różnice w liczebności firm rodzinnych, które wynikają z odmiennych interpretacji pojęcia przedsiębiorstwa rodzinnego.

Infografika nr 1  
Poziomy definicyjne firmy rodzinnej



Źródło: IBR 2016, *Firma rodzinna to marka Raport z badania przeprowadzonego w ramach projektu Statystyka firm rodzinnych*.

Badanie ilościowe na reprezentatywnej próbie przedsiębiorstw sektora MŚP nie wykazało istotnych różnic między przedsiębiorczością rodzinną a pozostałymi firmami sektora MŚP pod względem cech strukturalnych (wielkości przedsiębiorstwa, liczby zatrudnionych pracowników, geograficznego obszaru działalności, wielkości obrotów, podejmowanych działań inwestycyjnych oraz planów inwestycyjnych). Nie stwierdzono również istotnych różnic ze względu na percepcję największych barier w rozwoju polskiej przedsiębiorczości, jak i działań, jakie powinny zostać podjęte w celu poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce<sup>11</sup>.

Jednym z istotnych czynników odróżniających firmy rodzinne – prowadzone jako działalność gospodarcza osób fizycznych – od „nierodzinnych” była kwestia sukcesji przedsiębiorstwa<sup>12</sup>. Wynikało to z faktu, że do momentu uchwalenia ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym

<sup>11</sup> Ibidem, s. 19–22.

<sup>12</sup> Sukcesja to 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.

przedsiębiorstwem osoby fizycznej<sup>13</sup> (dalej: ustawa o zarządzie sukcesyjnym) wraz ze śmiercią osoby fizycznej zarejestrowanej w CEIDG następowało, zgodnie z obowiązującym prawem, szereg zdarzeń prowadzących do „wygaszenia” działalności prowadzonego przedsiębiorstwa. Ewentualne jej wznowienie przez następców prawnych zmarłego przedsiębiorcy wymagało 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 mogło być więc odsunięte w czasie, niezależnie od woli spadkobierców zainteresowanych kontynuacją działalności przedsiębiorstwa. Trudności w przejęciu działalności przedsiębiorstwa oraz formalności związane z jej wznowieniem mogły wręcz zniechęcać następców prawnych do podjęcia odpowiednich działań. Kwestię prawidłowości działań organów państwa podejmowanych w celu likwidacji bariery związanej z sukcesją przedsiębiorstwa po zmarłej osobie fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą, Najwyższa Izba Kontroli zbadała w ramach kontroli P/17/115 *Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw*. Ze względu na istotność problemu sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej dla oceny likwidacji barier prawnych dla firm rodzinnych, wyniki tej kontroli zostały włączone do ustaleń prezentowanych w niniejszej Informacji.

Istnieje wiele prób usystematyzowania zagadnienia związanego z barierami rozwoju przedsiębiorstw<sup>14</sup>. Przykładowo już w opracowaniu *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce w latach 1995– 1996*<sup>15</sup> wymieniono:

- *bariery prawne (nadmierna zmienność przepisów, nadmierne delegowanie uprawnień regulacyjnych do instytucji wykonawczych, krótkie vacatio legis, niejasność regulacji i brak precyzji sformułowań oraz tendencja do nadmiernego regulowania prawnego, brak informacji o partnerach i kontrahentach);*
- *bariery finansowe;*
- *bariery wynikające ze stosunków pracy i rynku pracy;*
- *bariery spowodowane niedostatkiem funkcjonowania społeczeństwa demokratycznego.*

Na wykresie poniżej przedstawiono największe przeszkody dla rozwoju działalności gospodarczej według danych z badań International Business Report 2013, przeprowadzanych wśród właścicieli i zarządzających firmami z ponad 40 krajów świata<sup>16</sup>:

<sup>13</sup> Dz. U. poz. 1629.

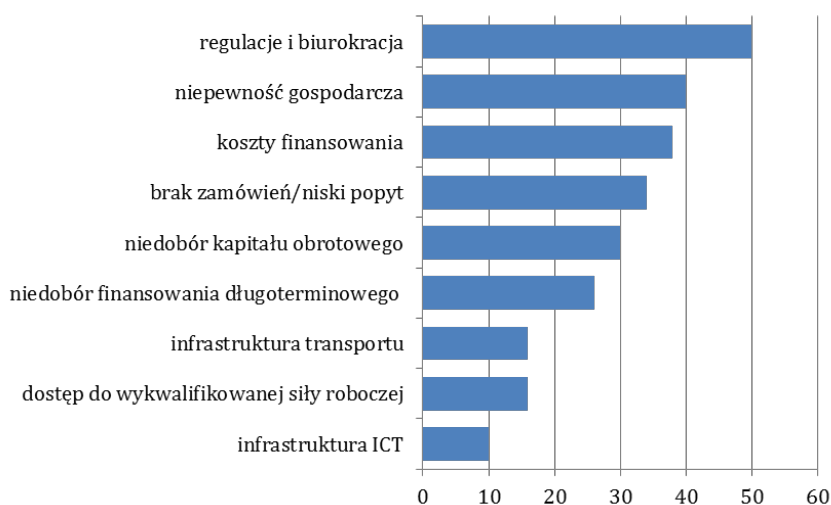
<sup>14</sup> *Przeszkody w funkcjonowaniu małych i średnich przedsiębiorstw*, <https://analizafinansowa.pl/planowanie-i-prognozowanie/przeszkody-w-funkcjonowaniu-malych-i-srednich-przedsiębiorstw-3036.html>, data dostępu 27 lutego 2018 r.

<sup>15</sup> *Raport o stanie sektora MSP w latach 1995–1996*, Polska Fundacja Promocji i Rozwoju Małych i Średnich Przedsiębiorstw, Warszawa 1997, s. 37–45.

<sup>16</sup> <http://grantthornton.pl/biurokracja-najbardziej-hamuje-rozwoj-polskich-firm/>, data dostępu 27 lutego 2018 r.

Wykres nr 1

Największe przeszkody dla rozwoju działalności gospodarczej (procent odpowiedzi 4 lub 5 w skali od 1 do 5, gdzie 5 oznacza największy wpływ na ograniczenie działalności)

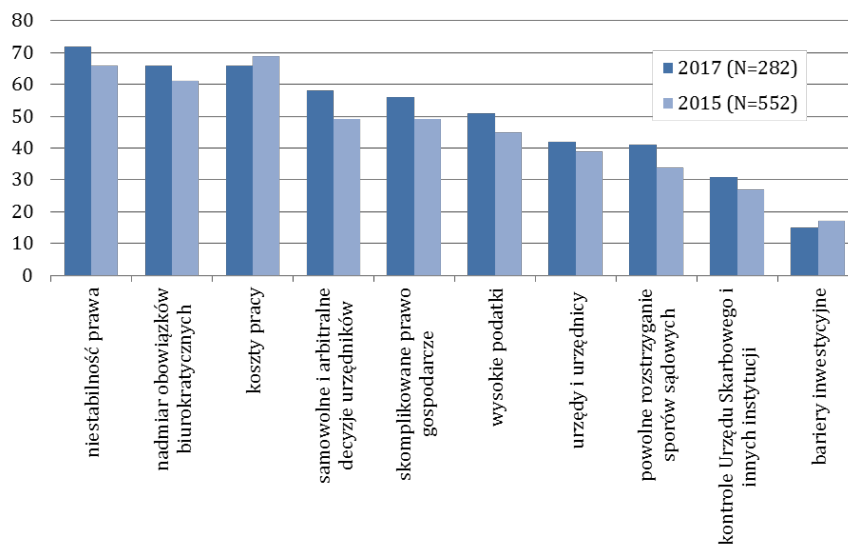


Źródło: IBR 2013, Największe przeszkody dla rozwoju działalności gospodarczej.

Natomiast największe przeszkody w prowadzeniu działalności gospodarczej wynikające z badania *Barierzy prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce* przeprowadzonego przez *Maison&Partners* na zlecenie Związku Przedsiębiorców i Pracodawców, przedstawiono na wykresie 2.

Wykres nr 2

Największe przeszkody w prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce w 2015 i 2017 r.



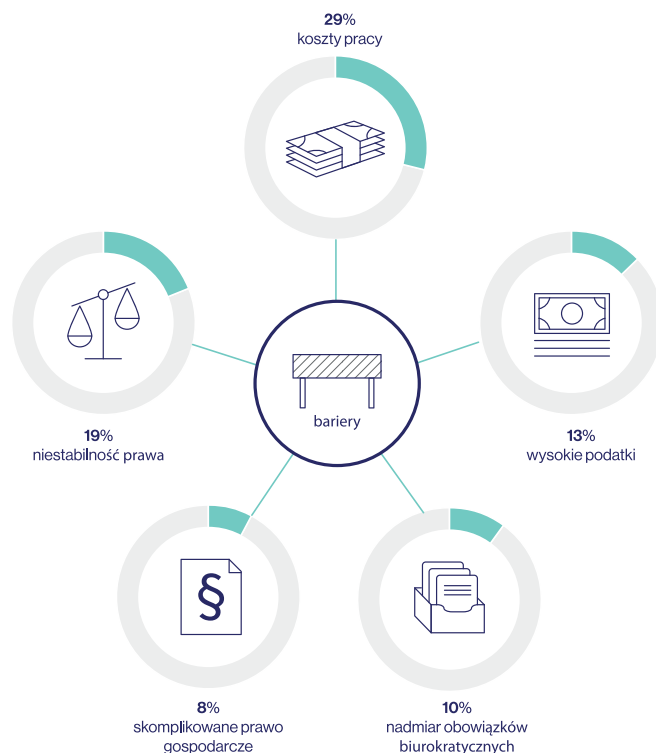
Źródło: *Maison&Partners* na zlecenie Związku Przedsiębiorców i Pracodawców 2017, *Barierzy prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce*.

Z tych samych badań wynika, że podstawowymi barierami wskazanymi przez przedsiębiorców jako największy problem w prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce w 2017 są: wysokie koszty pracy, niestabilność prawa, wysokie podatki, nadmiar obowiązków biurokratycznych oraz skomplikowane prawo gospodarcze.



### Infografika nr 2

#### Największe bariery w prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce w 2017 r.



Źródło: Maison&Partners na zlecenie Związku Przedsiębiorców i Pracodawców 2017, Bariery prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce.

Wśród najważniejszych barier o charakterze prawnym i administracyjnym można też wymienić<sup>17</sup>:

- złożoność przepisów podatkowych i brak jednolitych interpretacji;
- częstotliwość zmian prawa, w szczególności podatkowego;
- liczbę wymaganych pozwoleń, zezwoleń koncesji, licencji;
- przepisy prawa pracy;
- obowiązki w zakresie deklaracji przekazywanych do organów administracyjnych;
- procedury związane z rozpoczęciem działalności;
- okres oczekiwania na wydanie interpretacji przez Ministra Finansów;
- poziom kompetencji pracowników administracji oraz ich nastawienie do prowadzących biznes;
- liczba kontroli dokonywanych przez uprawnione organy administracji.

Organy państwa od dłuższego czasu podejmują wiele działań, których celem jest uproszczenie istniejących przepisów prawa oraz wprowadzenie ułatwień dla przedsiębiorców. Jednymi z najważniejszych w ostatnich latach miały okazać się ułatwienia wprowadzone w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu*. *Pakiet 100 zmian dla firm* ogłoszony został przez MPiT w czerwcu 2016 r. i miał na celu

<sup>17</sup> Na podstawie *Bariery rozwoju przedsiębiorstw, czyli co najbardziej hamuje wzrost polskich firm*. Raport z wyników ankiety przeprowadzonej podczas II Forum Przedsiębiorców Grant Thornton, Grudzień 2013, <http://grantthornton.pl/biurokracja-najbardziej-hamuje-rozwoj-polskich-firm/>, data dostępu 27 lutego 2018 r.

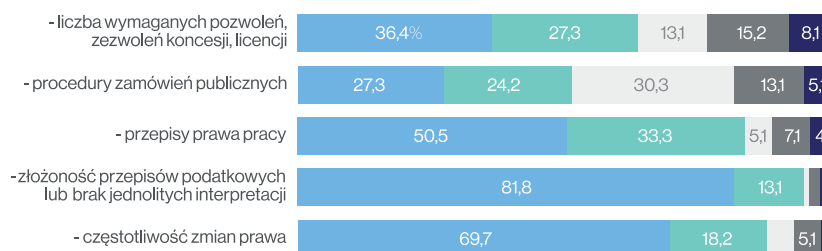
## WPROWADZENIE

zniesienie najbardziej uciążliwych przepisów utrudniających prowadzenie działalności gospodarczej. *Konstytucja Biznesu* natomiast, to pięć zupełnie nowych ustaw, które w większości weszły w życie w kwietniu 2018 r. Za ich sprawą zmieniło się 200 aktów prawnych oraz uchylona została m.in. ustawa o swobodzie działalności gospodarczej, w tym przepisy dotyczące CEIDG.

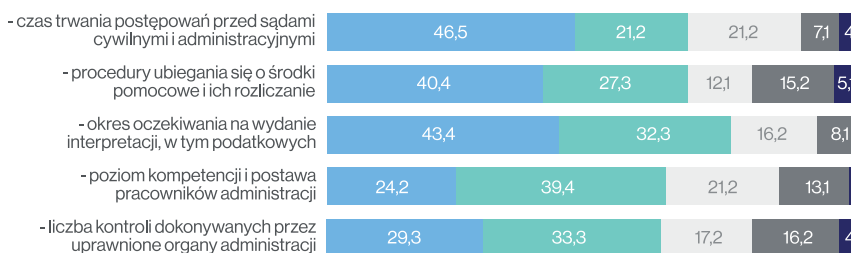
### Infografika nr 3

#### Największe bariery w prowadzeniu działalności gospodarczej w opinii ankieterowanych firm rodzinnych (N=99)

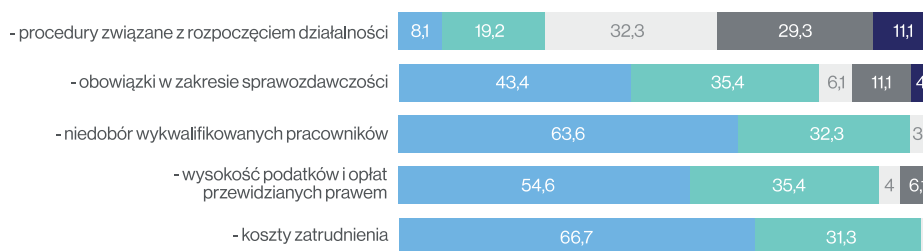
##### w obszarze uwarunkowań prawnych



##### w zakresie procedur administracyjnych



##### w zakresie uwarunkowań organizacyjnych lub finansowych



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie badania ankietowego firm rodzinnych przeprowadzonego w trakcie kontroli.

## 2. OCENA OGÓLNA

W latach 2015–2018 (I półrocze) Minister Przedsiębiorczości i Technologii oraz Minister Finansów prawidłowo diagnozowali bariery prawne w rozwoju firm sektora MŚP, w tym firm rodzinnych oraz projektowali zmiany prawa w celu eliminowania tych barier. Zmiany legislacyjne mające poprawić warunki funkcjonowania przedsiębiorstw sektora MŚP nie były jednak – zdaniem NIK – w pełni wystarczające do skutecznej likwidacji barier w rozwoju firm rodzinnych w tym sektorze.

Minister Przedsiębiorczości i Technologii podejmował działania – mające na celu wprowadzenie rozwiązań ułatwiających zakładanie i prowadzenie działalności gospodarczej w Polsce, w tym dotyczących likwidacji barier prawnych – głównie w ramach przygotowania projektów aktów prawnych wchodzących w skład *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu*. Natomiast Minister Finansów koncentrował swoje prace przede wszystkim na przygotowaniu zmian przepisów Ordynacji podatkowej.

Przeprowadzona kontrola w podmiotach wdrażających przyjęte rozwiązania prawne, czyli w urzędach skarbowych, urzędach miast oraz oddziałach okręgowych ZUS wykazała, że udogodnienia wprowadzone przepisami zaprojektowanymi w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm*, nie były często wykorzystywane, a tym samym nie przyczyniały się do likwidacji barier prawnych w rozwoju firm rodzinnych. Zdaniem NIK może to oznaczać, że wprowadzone regulacje, jakkolwiek potrzebne, nie dotyczyły obszarów i zagadnień najbardziej oczekiwanych przez przedsiębiorców.

Wyniki kontroli w US i MF wskazują, że skomplikowany charakter przepisów prawa oraz częste jego zmiany mogą w dalszym ciągu stanowić główną barierę w prowadzeniu działalności gospodarczej. Skutkiem tej bariery jest duża liczba błędów popełnianych zarówno przez pracowników kontrolowanych urzędów jak i podatników w interpretowaniu i stosowaniu prawa. Wskazuje na to stwierdzona w trakcie kontroli duża liczba uchylanych przez sądy administracyjne interpretacji indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe (55% w I kwartale 2018 r.) oraz znaczny odsetek uchylanych decyzji podatkowych: w drugiej instancji (29,1% w I kwartale 2018 r.) oraz przez wojewódzkie sądy administracyjne (16,1% w I kwartale 2018 r.).

NIK zwraca uwagę, że pomimo podjęcia od 2014 r. działań zmierzających do przygotowania projektu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, w dalszym ciągu nie zakończono prac nad tym projektem. Tymczasem uproszczenie przepisów podatkowych, w tym procedury postępowania normowanej przez ustawę – Ordynacja podatkowa, jest jedną z najbardziej oczekiwanych przez przedsiębiorców zmian.

Zdaniem NIK, przeprowadzenie przez właściwych ministrów oceny skuteczności wprowadzonych rozwiązań może być utrudnione, gdyż nie zapewniono prawidłowego sposobu monitorowania efektów przyjętych uregulowań. W konsekwencji nie będzie możliwe uzyskanie rzetelnej informacji o ich rzeczywistych efektach.

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym (jedna z najważniejszych w opinii środowiska firm rodzinnych), uchwalona w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm*, jakkolwiek umożliwia następcom prawnym zmarłych przedsiębiorców kontynuowanie działalności gospodarczej do czasu ostatecznego uregulowania spraw spadkowych (działu spadku), to jednak nie rozwiązuje wszystkich problemów związanych z sukcesją. W ustawie nie przewidziano bowiem rozwiązań pozwalających przekazać przedsiębiorstwo jego następcy prawnemu. Zdaniem NIK, nowe regulacje nie mają również charakteru kompleksowego – pomijają problemy wynikające ze śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, jeżeli pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej.

Zaprojektowane regulacje prawne nie były w pełni wystarczające dla likwidacji barier prawnych w rozwoju firm rodzinnych

### 3. SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

#### Skala firm rodzinnych w Polsce

Według opracowania PARP z 2018 r. *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, w 2016 r. w Polsce działało 2,01 mln przedsiębiorstw niefinansowych, określanych jako aktywne, podczas gdy w 2009 r. było ich 1,67 mln. Oznacza to wzrost rzędu 20%. Sektor mikro, małych i średnich przedsiębiorstw stanowi zdecydowaną większość przedsiębiorstw w Polsce – 99,8%. Wśród nich najliczniejszą grupą (1,94 mln, tj. 96,2%) są mikroprzedsiębiorstwa. Udział firm małych w strukturze polskich przedsiębiorstw wynosi 2,8% (57,2 tys.), średnich – 0,8% (15,4 tys.), zaś dużych – tylko 0,2% (3,6 tys.). W ostatnich latach rośnie udział przedsiębiorstw w tworzeniu PKB – z 71,1% w 2008 r. do 74% w 2015 r. Za ten wynik odpowiadają głównie firmy ww. sektora, które generują co drugą złotówkę PKB (49,9%). Największy udział w tworzeniu PKB mają mikroprzedsiębiorstwa (30,5%)<sup>18</sup>.

Według danych Instytutu Biznesu Rodzinnego z 2017 r. przedstawionych w raporcie *Firma rodzinna to marka*<sup>19</sup>, podstawowymi formami działalności firm rodzinnych w Polsce jest działalność gospodarcza osoby fizycznej (70,5%), spółka cywilna (13,6%) oraz spółka z o.o. (10,1%). Działalność gospodarczą w postaci spółki jawnej prowadzi 4,7% firm rodzinnych, spółki komandytowej – 0,4% oraz spółki partnerskiej i akcyjnej – po 0,2%. Aż 92% firm rodzinnych w Polsce deklaruje posiadanie większościowych udziałów w firmie w rękach rodziny (co najmniej 50,1% udziałów). Według danych zamieszczonych w raporcie, zaangażowanie członków rodziny w działalność przedsiębiorstwa niekoniecznie jest związane z umowami o pracę. Uzyskane wyniki pozwalają na stwierdzenie, że powszechne jest zaangażowanie członków rodziny w prace dorywcze i zastępstwa. W 22% badanych firm zatrudniona była jedna osoba z rodziny, w 44% – dwie, 19% – trzy a w 15% – cztery i więcej]. [str. 27–28]

#### Brak definicji firm rodzinnych

W MPiT oraz MF z uwagi m.in. na brak jednolitej, akceptowanej przez większość badaczy definicji firmy rodzinnej, nie dostrzegano potrzeby projektowania rozwiązań legislacyjnych dedykowanych dla firm rodzinnych, uznając, że należy skupić się nad rozwiązaniami adresowanymi do ogółu podmiotów lub takich, które tworzą sektor MŚP. Nie przeprowadzono również własnych analiz i prac nt. skali firm rodzinnych i ich znaczenia dla gospodarki, a także na temat problemów tych firm. [str. 25–26]

#### Firmy rodzinne w innych krajach

W ekspertyzie naukowej opracowanej na potrzeby niniejszej kontroli nt. ułatwień dla firm rodzinnych wprowadzonych w innych krajach Unii Europejskiej przedstawiono najważniejsze rozwiązania dotyczące wsparcia firm rodzinnych, na przykładzie prawodawstwa m.in. Niemiec, Francji i Włoch. Zdaniem eksperta, firmy rodzinne stanowią podporę wielu gospodarek na świecie, w tym w Unii Europejskiej. Łatwiej znoszą trudne okresy recesji i zastoju, a jednym z głównych powodów ich żywotności jest poczucie osobistej odpowiedzialności za wizerunek firmy. Rządy krajów europejskich są świadome roli, jaką w gospodarce odgrywają firmy rodzinne, stąd podejmują działania wspierające ich rozwój. Najważniejsze rozwiązania w zakresie wsparcia firm rodzinnych w powyższych

<sup>18</sup> [https://www.parp.gov.pl/images/PARP\\_publications/pdf/raport\\_o\\_stanie\\_sektora\\_2018.pdf](https://www.parp.gov.pl/images/PARP_publications/pdf/raport_o_stanie_sektora_2018.pdf)  
Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce, 2018 r.; data dostępu 26 września 2018 r.

<sup>19</sup> [http://www.ibrpolska.pl/raporty/statystyka\\_firm\\_rodzinnych/](http://www.ibrpolska.pl/raporty/statystyka_firm_rodzinnych/); data dostępu 26 lutego 2018 r.

krajach dotyczą następujących obszarów: kwestie podatkowe – ulgi podatkowe związane z przekazaniem firmy, dziedziczeniem, czy też przejściem właściciela na emeryturę; sprawy legislacyjne związane z rozpoznananiem firm rodzinnych jako odrębnych jednostek, które powinny być odpowiednio sklasyfikowane; rozwiązania pomocowe dotyczące sukcesji, przekazywania firmy oraz rządowe wsparcie i szkolenia w tym zakresie, jak również kwestie związane z finansowaniem i wsparciem inwestorskim dla firm rodzinnych. W opinii eksperta, ze względu na istotną rolę, jaką firmy rodzinne odgrywają w gospodarce zarówno unijnej jak i światowej, ważne jest wprowadzenie odpowiedniej legislacji, która zarówno „rozpoznawałaby” firmę rodzinną, jako odrębną jednostkę gospodarczą, jak i byłaby pomocna w rozwiązywaniu problemów, z którymi borykają się firmy rodzinne, takich jak sukcesja. Ekspertyza stanowi załącznik nr 6.5 do niniejszej *Informacji*. [str. 26–27]

Kontrolowane US, urzędy miast oraz oddziały ZUS nie dysponowały danymi nt. firm rodzinnych. Według danych ZUS, w 2015 r. płatnicy zgłosili do ubezpieczenia społecznego 32,9 tys. osób współpracujących, w 2016 r. – 31,7 tys., natomiast w 2017 r. – 31,1 tys.

Według danych z Izb Administracji Skarbowej (dalej: IAS) w Białymstoku, Gdańsku, Kielcach, Łodzi i Wrocławiu, na terenie objętych kontrolą pięciu województw działalność prowadziło 52,6 tys. przedsiębiorców (osób fizycznych), zatrudniających w latach 2015–2017 członków rodziny, tj. m.in. małżonka, dzieci, rodziców<sup>20</sup>. [str. 28–29]

Projektując rozwiązania legislacyjne w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu*, MPiT i MF wykorzystywały powszechnie dostępne publikacje i opracowania GUS, PARP oraz innych instytucji. Dla ustalenia liczby podmiotów – osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą korzystano z systemu CEIDG. W toku prac wykorzystano m.in. informacje zawarte w raportach *Małe i średnie przedsiębiorstwa niefinansowe w Polsce w latach 2009–2013*<sup>21</sup>, *Firmy rodzinne w polskiej gospodarce – szanse i wyzwania*<sup>22</sup>, *Raport o stanie małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*<sup>23</sup>, *Badanie firm rodzinnych 2015. Polska na tle Europy Środkowo-Wschodniej i świata*<sup>24</sup>.

Podstawowe założenia projektów ustaw wchodzących w skład *Pakietu 100 zmian dla firm* były przedmiotem badań ankietowych zleconych PARP. Wyniki tych badań potwierdziły istnienie barier wynikających między innymi z: skomplikowanych przepisów podatkowych, nadmiernej biurokracji, sukcesji przedsiębiorstw, przepisów prawa pracy i postępowania administracyjnego, tworzenia przedsiębiorstw innowacyjnych, stanowiących istotny problem w prowadzeniu i rozwijaniu działalności gospodarczej. [str. 34–35]

Skala firm rodzinnych obsługiwanych w kontrolowanych urzędach

Identyfikacja problemów firm rodzinnych

<sup>20</sup> Powyższe dane miały charakter szacunkowy (w oparciu o dostępne w IAS dokumenty skarbowe) ze względu na nieprowadzenie statystyki w tych jednostkach dotyczącej firm rodzinnych.

<sup>21</sup> Opracowanie Głównego Urzędu Statystycznego z 2015 r.

<sup>22</sup> Opracowania zrealizowane na zlecenie PARP w 2009 r.

<sup>23</sup> Opracowanie PARP z 2017 r.

<sup>24</sup> Badanie przeprowadzone przez PwC (PriceWaterhouseCoopers) i Instytut Biznesu Rodzinnego.

Projektowanie  
udogodnień dla  
przedsiębiorców

Prace nad wprowadzeniem ułatwień dla przedsiębiorców sektora MŚP rozpoczęto w maju 2015 r. od powołania w Ministerstwie Gospodarki Zespołu do spraw Prawa Gospodarczego<sup>25</sup> (dalej: Zespół PG). W kwietniu 2016 r. powołano kolejny zespół – Zespół do spraw Doskonalenia Regulacji Gospodarczych<sup>26</sup> (dalej: Zespół DRG). Celem pracy Zespołu PG było m.in. przeprowadzenie analizy obecnego stanu regulacji prawnych związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorców w Polsce. Zadaniem Zespołu DRG było dokonanie analizy przepisów normujących podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej w celu identyfikowania barier prawnych rozwoju przedsiębiorczości i sformułowanie propozycji działań, służących likwidacji lub ograniczeniu tych barier oraz ocena efektywności i skuteczności funkcjonowania tych regulacji. Celem prac tego zespołu było również zaproponowanie zmiany przepisów oraz zgłoszenie propozycji w zakresie poprawy jakości regulacji prawnych, w szczególności poprzez rozwijanie systemu *Oceny Skutków Regulacji* (dalej: OSR).

Rekomendacje wypracowane w ramach prac Zespołu PG zostały wykorzystane w pracach nad rozwiązaniami legislacyjnymi wprowadzonymi ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności<sup>27</sup>, dotyczącymi zmian w postępowaniu grupowym, w postępowaniu zabezpieczającym i egzekucyjnym oraz zmian w odpowiedzialności solidarnej inwestora za zobowiązania wobec podwykonawcy w procesie budowlanym. Zespołowi PG nie udało się natomiast ostatecznie wypracować propozycji legislacyjnej, dotyczącej wprowadzenia do polskiego porządku prawnego notarialnych nakazów zapłaty oraz utworzenia stowarzyszeń ochrony praw wierzycieli w postępowaniu upadłościowym i restrukturyzacyjnym. W wyniku działań Zespołu DRG zidentyfikowano bariery w działalności gospodarczej między innymi dotyczące podatków, procesu inwestycyjnego, zamówień publicznych, ubezpieczeń społecznych i prawa pracy. [str. 30–33]

Zarządzeniem Ministra Rozwoju z 21 marca 2016 r. powołano Zespół do opracowania projektu *Konstytucji Biznesu*<sup>28</sup> (dalej: Zespół KB). Do zadań Zespołu należało wspieranie działań Ministra w zakresie opracowania projektu nowej ustawy regulującej podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej. W trakcie dyskusji na inauguracyjnym posiedzeniu zgłoszone zostały m.in. postulaty dotyczące stworzenia *Konstytucji biznesu* i zawarcia w niej przepisów regulujących zasady podjęcia,

<sup>25</sup> Zarządzenie Ministra Gospodarki z dnia 29 maja 2015 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw Prawa Gospodarczego (Dz. Urz. Min. Gosp. poz. 15).

<sup>26</sup> Zarządzenie Nr 18 Ministra Rozwoju z dnia 11 kwietnia 2016 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw Doskonalenia Regulacji Gospodarczych (Dz. Urz. Min. Rozw. poz. 20). Do 11 kwietnia 2016 r. Zespół DRG funkcjonował na podstawie zarządzenia Ministra Gospodarki z 23 maja 2012 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw Doskonalenia Regulacji Gospodarczych (Dz. Urz. Min. Gosp. poz. 16).

<sup>27</sup> Dz. U. poz. 933, ze zm.

<sup>28</sup> Zarządzenie nr 16 Ministra Rozwoju z dnia 21 marca 2016 r. w sprawie powołania Zespołu do opracowania „Konstytucji Biznesu” (Dz. Urz. Min. Rozw. poz. 13), zmienione zarządzeniem nr 40 Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. (Dz. Urz. Min. Rozw. poz. 38).

wykonywania, zawieszenia i zakończenia działalności gospodarczej oraz stworzenia regulacji, w oparciu o które administracja publiczna skupiać się będzie na kontroli *ex ante* zamiast kontroli *ex post*. [str. 33–34]

Przystępując do prac nad uregulowaniem kwestii sukcesji przedsiębiorstw osób fizycznych, w MPiT zidentyfikowano problemy pojawiające się po śmierci przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą. Do najważniejszych zaliczono: brak możliwości posługiwania się nawą firmy, Numerem Identyfikacji Podatkowej (dalej: NIP) i REGON, które w obrocie prawnym identyfikują przedsiębiorstwo, wygaśnięcie wraz ze śmiercią przedsiębiorcy umów o pracę i – co do zasady – pełnomocnictw, niektórych umów cywilnoprawnych i decyzji administracyjnych oraz niemożność w praktyce wznowienia działalności gospodarczej przy braku porozumienia wszystkich spadkobierców co do kontynuacji działalności w krótkim czasie po otwarciu spadku. [str. 36–37]

W kontrolowanym okresie (do 26 listopada 2016 r.) przy Ministrze Finansów funkcjonowała (jako organ pomocniczy) Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego<sup>29</sup>, której zadaniem było m.in. wyrażanie opinii w sprawach przedstawianych Radzie przez Ministra oraz przedstawianie Ministrowi wniosków oraz propozycji zmian przepisów prawa podatkowego, mających na celu ujednoczenie stosowania prawa podatkowego, usprawnienie wykonywania obowiązków podatkowych oraz poboru podatków. Rada wydawała opinie, przedstawiała wnioski oraz propozycje zmian przepisów prawa podatkowego w formie uchwał. Ponadto w MF funkcjonował Zespół do spraw poprawy jakości obsługi podatników oraz efektywności działania służb podatkowych i celnych<sup>30</sup>. Do zadań Zespołu należało m.in. określenie kierunków strategicznych oraz priorytetów w zakresie poprawy jakości obsługi podatników i efektywności działania służb podatkowych i celnych oraz monitorowanie i ewaluacja obowiązujących, a także projektowanych przepisów z zakresu działania służb podatkowych i celnych, mających wpływ na efektywność, sprawność i skuteczność ich działania. [str. 37–38]

Po zidentyfikowaniu problemów w prowadzeniu działalności gospodarczej przez podmioty sektora MŚP, w MPiT podjęto prace legislacyjne mające na celu likwidację stwierdzonych barier (m.in. uproszczenie postępowań prowadzonych w urzędach, ułatwienia w rozpoczynaniu działalności, uproszczenia w prowadzeniu księgowości przedsiębiorstw, możliwość prowadzenia drobnej działalności gospodarczej bez obowiązku rejestracji). W wyniku tych prac, przygotowane zostały projekty ustaw mające ułatwić prowadzenie działalności gospodarczej, tj.:

- projekty ustaw wchodzących w skład *Pakietu 100 zmian dla firm*,
- projekty ustaw tworzące *Konstytucję Biznesu*.

<sup>29</sup> Zarządzenie nr 54 Ministra Finansów z dnia 24 października 2014 r. w sprawie powołania Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego (Dz. Urz. Min. Fin. poz. 44).

<sup>30</sup> Zarządzenie nr 62 Ministra Finansów z dnia 5 grudnia 2014 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw poprawy jakości obsługi podatników oraz efektywności działania służb podatkowych i celnych (niepubl.). Uchylone zarządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 10 maja 2017 r. (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 94).

projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym<sup>31</sup>, przewidującej między innymi możliwość uznania za koszt uzyskania przychodu kosztu zatrudnienia małżonka oraz małoletniego dziecka.

*Pakiet 100 zmian dla firm*

W ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* przygotowano projekty ustaw służących poprawie otoczenia prawnego przedsiębiorców, na który składają się m.in.: ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców<sup>32</sup>, ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw<sup>33</sup>, ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności, ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, ustawa z dnia 10 stycznia 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze skróceniem okresu przechowywania akt pracowniczych oraz ich elektroniczną<sup>34</sup>, projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw. Pakiet został ogłoszony w czerwcu 2016 r. W rzeczywistości zmian przewidzianych w pakiecie jest nieco ponad 100.

*Konstytucja Biznesu*

*Konstytucję Biznesu* tworzy pakiet pięciu ustaw z 6 marca 2018 r., których celem jest zreformowanie i uproszczenie przepisów dotyczących prowadzenia działalności gospodarczej: ustawa – Prawo przedsiębiorców<sup>35</sup>, ustawa o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy<sup>36</sup>, ustawa o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców<sup>37</sup>, ustawa o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>38</sup>, ustawa Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej<sup>39</sup>.

Przeprowadzone przez NIK badanie sposobu prowadzenia konsultacji projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców wykazało, że był on przedmiotem prac Zespołu KB oraz przedmiotem wstępnych konsultacji w ramach Zespołu DRG. Wstępny projekt ustawy został upubliczniony 18 listopada 2016 r., podczas forum wymiany idei i doświadczeń polskich specjalistów z zakresu biznesu, nauki, polityki i legislacji, w ramach *Konstytucji Biznesu*. Projekt ten został też zamieszczony na stronie internetowej Ministerstwa Rozwoju w dniu 18 listopada 2016 r. Projekt ustawy przekazano również w celu konsultacji ponad 120 podmiotom reprezentującym środowiska gospodarcze. Nie został natomiast przekazany stowarzyszeniom lub fundacjom zrzeszającym firmy rodzinne. [str. 42–43]

<sup>31</sup> Numer projektu UD278.

<sup>32</sup> Dz. U. poz. 2255.

<sup>33</sup> Dz. U. poz. 935.

<sup>34</sup> Dz. U. poz. 357. Ustawa wejdzie w życie 1 stycznia 2019 r.

<sup>35</sup> Dz. U. poz. 646, ze zm.

<sup>36</sup> Dz. U. poz. 647.

<sup>37</sup> Dz. U. poz. 648, ze zm.

<sup>38</sup> Dz. U. poz. 649, ze zm.

<sup>39</sup> Dz. U. poz. 650.



Ułatwienia dla przedsiębiorców wdrożone w ramach ww. aktów prawnych obejmowały między innymi: podniesienie limitu przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych, do którego podatnicy PIT mogą prowadzić podatkowe księgi przychodów i rozchodów (z 1,2 mln euro do 2 mln euro) oraz limitu przychodów uprawniającego do korzystania z opodatkowania działalności gospodarczej w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (ze 150 tys. euro do 250 tys. euro), wprowadzenie zasady przyjaznej interpretacji przepisów oraz zasady rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść strony, a także zwolnienie początkujących przedsiębiorców z obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne przez pierwsze sześć miesięcy działalności. [str. 43, 47–48]

Kontrola wykazała, że posiedzenia zespołów Zespołu PG, KB i DRG wspierających ministra kierującego działem gospodarka w zakresie kształtowania warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej organizowane były z naruszeniem zasad określonych w zarządzeniach powołujących te zespoły. Nieprawidłowości dotyczyły zarówno terminowości zwoływania posiedzeń zespołów jak i dokumentowania przebiegu ich prac. Zdaniem NIK, niedokumentowanie spotkań Zespołu KB mogło wpływać na ograniczenie przejrzystości procesu przygotowania projektów ustaw. [str. 35–36]

Jednym z najważniejszych problemów dla firm rodzinnych, wymagającym działań legislacyjnych, było rozwiązanie kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej.

Prace nad ustawą  
o sukcesji

Prace nad rozwiązaniami dotyczącymi sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej rozpoczęto najpierw w ramach prac nad projektem założeń projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z sukcesją przedsiębiorstwa osoby fizycznej, w wyniku których potwierdzono m.in., że problem sukcesji jest istotny dla 94% badanych przedsiębiorców. Na tym etapie dostrzeżono, że wprowadzenie do porządku prawnego rozwiązań umożliwiających kontynuację funkcjonowania przedsiębiorstwa osoby fizycznej po jej śmierci (również instytucji prokurenta mortis causa<sup>40</sup>), wymusi zmianę wielu przepisów z zakresu prawa cywilnego, administracyjnego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych oraz podatkowego. Projekt założeń do projektu ustawy został przekazany najpierw do uzgodnień wewnątrzresortowych, a następnie międzyresortowych. Na obydwu etapach uzgodnień zgłoszono liczne uwagi. W dniu 7 grudnia 2016 r. zmieniono koncepcję prac i rozpoczęto prace nad projektem ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z sukcesją przedsiębiorstwa osoby fizycznej. 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.

<sup>40</sup> 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.

### Najważniejsze rozwiązania ustawy

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 możliwość powołania zarządcy sukcesyjnego zarówno przed jak i po śmierci przedsiębiorcy, przy czym w tym drugim przypadku 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. 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. 44–45]

### Kwestie nieuregulowane ustawą

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym choć rozwiązuje wiele problemów następców prawnych, poprzez możliwość ustanowienia zarządcy sukcesyjnego, w celu prowadzenia przez niego działalności gospodarczej do momentu działu spadku, to jednak nie pozwala na przekazanie przedsiębiorstwa następcy prawnemu. Po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego następcą w dalszym ciągu będzie musiał otworzyć własną 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 darowizny 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 zmarłego.

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym wejdzie w życie (co do zasady) po upływie trzech miesięcy od dnia ogłoszenia ustawy (tj. 25 listopada 2018 r.). Tymczasem NIK zwracała 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. 46]

### Opóźnienia w pracach nad nową Ordynacją podatkową

Minister Finansów w kontrolowanym okresie inicjował prace nad zmianami przepisów podatkowych w celu uproszczenia procedur podatkowych i ułatwienia prowadzenia działalności gospodarczej przez firmy sektora MŚP, w tym rodzinne. Najważniejszą inicjatywą w tym obszarze był projekt nowej Ordynacji podatkowej, którego opracowanie powierzone zosta-

ło Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Komisja ta utworzona została przy Ministrze Finansów w dniu 21 października 2014 r.<sup>41</sup> Została zobowiązana do opracowania projektu nowej Ordynacji podatkowej, nie później niż w terminie dwóch lat od przyjęcia przez Radę Ministrów kierunkowych założeń do tej ustawy (zostały one przyjęte 13 października 2015 r.). Do dnia zakończenia kontroli przez NIK (24 lipca 2018 r.), projekt tej ustawy dalej pozostaje w fazie uzgodnień. NIK zauważa potrzebę zintensyfikowania prac związanych z przygotowaniem projektu Ordynacji podatkowej, gdyż uproszczenia w prawie podatkowym są jedną z najbardziej oczekiwanych zmian przez przedsiębiorców.

Ponadto w wyniku innych inicjatyw podejmowanych przez Ministra Finansów, dotyczących przygotowania projektów zmian legislacyjnych mających na celu uproszczenie procedur podatkowych, weszły w życie m.in. dwie zmiany przepisów Ordynacji podatkowej oraz ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych<sup>42</sup>.

Ponadto w trakcie kontroli w Ministerstwie trwały prace nad zmianą Ordynacji podatkowej w zakresie przepisów dotyczących interpretacji indywidualnych<sup>43</sup>. Postuluje się wprowadzenie tzw. wniosku grupowego. Na dzień 23 kwietnia 2018 r.<sup>44</sup> projekt ustawy był na etapie konsultacji publicznych oraz uzgodnień międzyresortowych. [str. 46–50]

Przeprowadzone przez NIK anonimowe badanie ankietowe wśród przedsiębiorców rodzinnych<sup>45</sup> wykazało, że zdaniem 78% przedsiębiorców celowe jest wprowadzenie rozwiązań dedykowanych dla firm rodzinnych. Według 73% przedsiębiorców, od 2017 r. warunki prowadzenia firm rodzinnych nie uległy poprawie, przeciwną opinię wyraziło 9% przedsiębiorców, natomiast 18% nie miało zdania na ten temat. Jednocześnie aż 37% przedsiębiorców uważa, że w ostatnim czasie wprowadzono rozwiązania utrudniające prowadzenie działalności w firmach rodzinnych (przeciwnego zadania było 63% przedsiębiorców). Wśród najważniejszych wprowadzonych rozwiązań ankietowani przedsiębiorcy wskazali: wprowadzenie klauzuli pewności prawa (rozciągnięcie ochrony wynikającej z dominującej praktyki interpretacyjnej w zakresie indywidualnych interpretacji na ogół przedsiębiorców), wprowadzenie zasady co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone, podniesienie z 20 do 50 pracowników progu, od którego istnieje obowiązek tworzenia zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, a także ustalania regulaminu wynagradzania i regulaminu pracy oraz wprowadzenie zasady proporcjonalności (urząd nie może nakładać na przedsiębiorcę nieuzasadnionych obciążeń, np. nie będzie mógł żądać dokumentów, którymi już dysponuje). [str. 27, 50–51]

Potrzeba wprowadzenia rozwiązań prawnych dla firm rodzinnych – opinia przedsiębiorców

<sup>41</sup> Rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471, ze zm.).

<sup>42</sup> Dz. U. poz. 2491.

<sup>43</sup> Numer z wykazu prac legislacyjnych UD372.

<sup>44</sup> Data badania zagadnienia przez NIK.

<sup>45</sup> W ankiecie udział wzięło 101 przedsiębiorców skupionych w organizacjach zrzeszających firmy rodzinne.

## SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

Identyfikacja problemów firm rodzinnych przez US, urzędy miast i oddziały ZUS

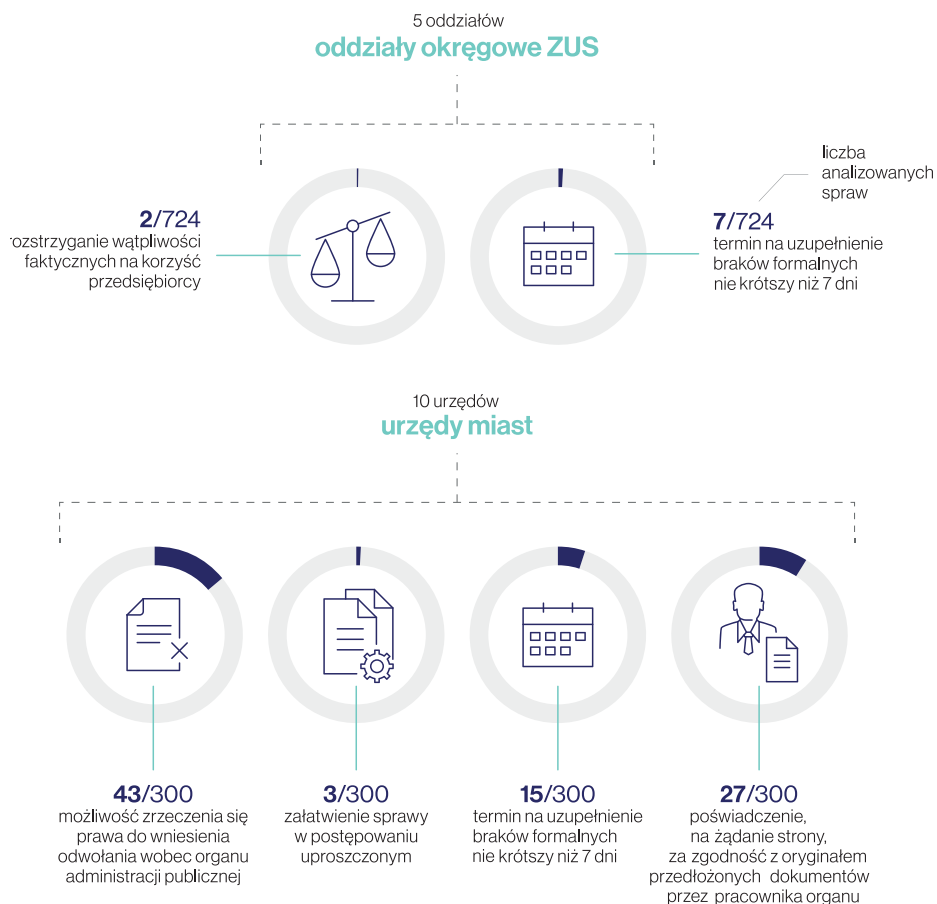
W okresie objętym kontrolą spośród 25 skontrolowanych US, urzędów miast oraz oddziałów okręgowych ZUS, w trzech US, dwóch oddziałach ZUS i jednym urzędzie miasta zidentyfikowano – w wyniku działań własnych lub sygnałów ze strony przedsiębiorców – bariery prawne w działalności przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych, polegające między innymi na złożoności i zmienności przepisów podatkowych, długim czasie na załatwienie sprawy, braku dostatecznego wsparcia administracji dla przedsiębiorców. Część podmiotów podjęło działania usprawniające ich działalność oraz obsługę przedsiębiorców. Inne urzędy informowały zwierzchników o problemach i uwagach związanych z działalnością firm (w tym rodzinnych) i zidentyfikowanych barierach. [str. 38–42]

Niewielkie wykorzystywanie wprowadzonych udogodnień

Skontrolowane US, urzędy miast oraz oddziały okręgowe ZUS prawidłowo wdrażały zmiany wynikające z przepisów zaprojektowanych w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm*. Wprowadzone tymi przepisami ułatwienia nie znalazły jednak szerokiego zastosowania w działalności tych instytucji. W ZUS stwierdzono wykorzystanie udogodnień wprowadzonych nowelizacją k.p.a. w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* w dziewięciu sprawach firm rodzinnych, natomiast w urzędach miast – w 88 sprawach.

Infografika nr 4

Wykorzystanie udogodnień w skontrolowanych jednostkach



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

Skontrolowane urzędy w zasadzie prawidłowo przeprowadzały kontrole w ramach swojej właściwości, a stwierdzone nieprawidłowości dotyczyły głównie terminowości realizowanych zadań oraz przeprowadzenia kontroli bez uprzedniej analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa. Większość skontrolowanych US i urzędów miast<sup>46</sup> nie zamieściło w Biuletynie Informacji Publicznej ogólnego schematu procedur kontroli, do czego zobowiązywał art. 78a ust. 3 uosg, bądź zamieściły go po upływie znacznego okresu od wejścia w życie ustawy, najczęściej w wyniku niniejszej kontroli NIK<sup>47</sup>. [str. 55–62]

Według danych MF, w latach 2015–2017 nastąpiła nieznaczna poprawa jakości decyzji wydanych w wyniku postępowań podatkowych wszczętych po zakończonych kontrolach. Niemniej jednak wskaźnik uchylonych decyzji w dalszym ciągu był bardzo wysoki i wynosił 27,9% w 2015 r., 26,3% w 2016 r., 24,9% w 2017 r. oraz 29,1% w pierwszym kwartale 2018 r.

W połowie skontrolowanych US stwierdzono przypadki długotrwanie prowadzonych postępowań podatkowych (17 postępowań ze 107 objętych analizą – 15,9%). Stwierdzono znaczny – sięgający 27,4% – odsetek uchylonych decyzji przez organ II instancji. Przyczyną powyższego, zdaniem NIK, może być częsta zmiana przepisów prawa oraz ich interpretacji<sup>48</sup>.

Według MF liczba złożonych skarg na decyzje wydane przez organy podatkowe do wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: WSA) w kontrolowanym okresie wyniosła 100 445. WSA uchyliły 15 872 decyzje (15,8%). [str. 67–68]

Jednym ze środków zapewnienia jednolitości i prawidłowości stosowania prawa podatkowego są interpretacje ogólne i indywidualne<sup>49</sup>. W objętym kontrolą okresie stopniowo zmniejszała się liczba wydawanych interpretacji indywidualnych – z 37 710 interpretacji wydanych w 2015 r., do 25 718 w 2017 r. W kontrolowanym okresie do WSA wniesiono 6577 skarg na wydane interpretacje indywidualne. Na wysokim poziomie utrzymywał się współczynnik interpretacji uchylonych przez WSA. W 2015 r. uchylonych zostało 1369 interpretacji (62%), w 2016 r. – 894 (43%), w 2017 r. – 1056 (56%), w I kwartale 2018 r. – 223 (55%).

W kontrolowanym okresie złożono 55 wniosków o wydanie interpretacji ogólnej. Minister wydał (na wniosek) dwie interpretacje. Ponadto wydał 30 interpretacji z urzędu<sup>50</sup>. Minister pozostawił 46 wniosków podatników o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia. [str. 79–82]

<sup>46</sup> Pięć z 10 skontrolowanych US i dziewięć z 10 urzędów miast.

<sup>47</sup> Art. 78a uosg został wprowadzony ustawą z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców.

<sup>48</sup> W latach 2015–2017 uosg zmieniała się 30 razy natomiast Op w latach 2015–2018 (I półrocze) – 35 razy.

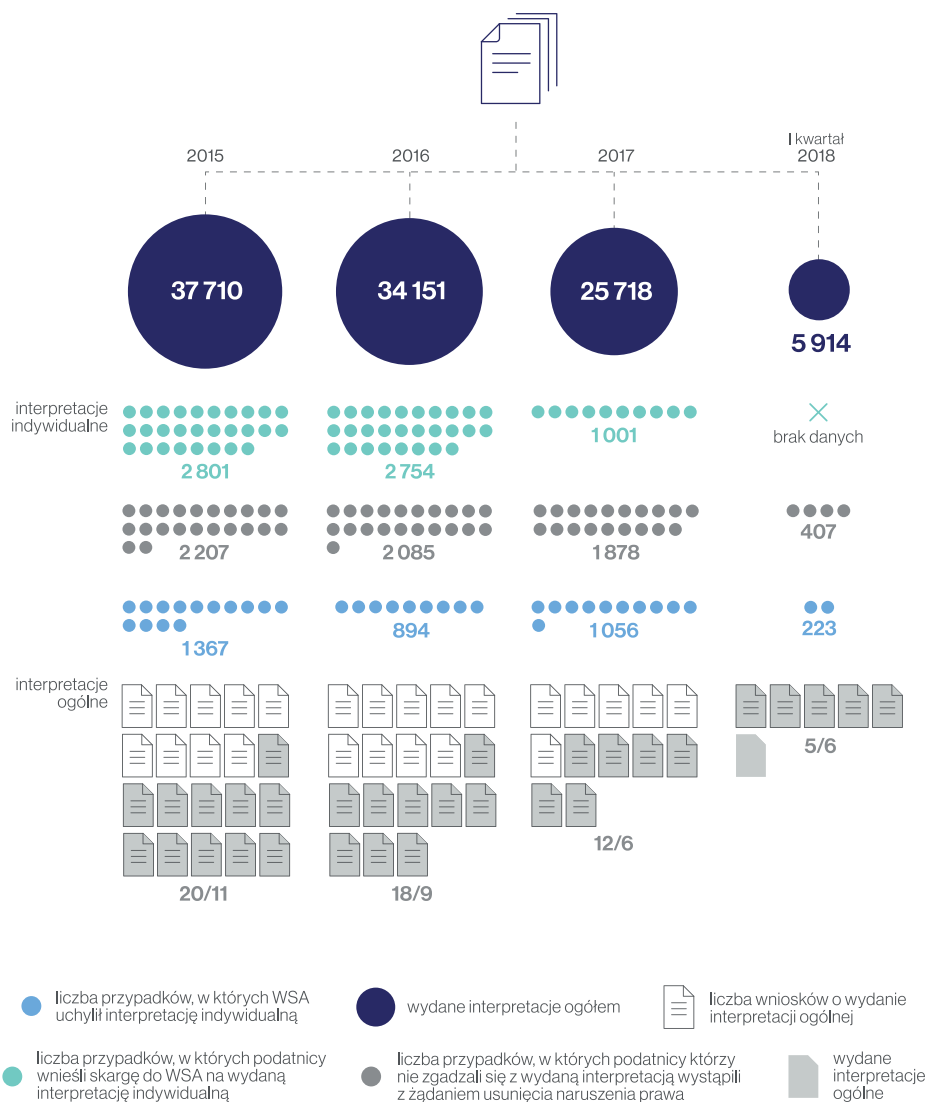
<sup>49</sup> W okresie objętym kontrolą interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydawali do końca lutego 2017 r., z upoważnienia Ministra Finansów, dyrektorzy pięciu izb skarbowych w: Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu oraz Warszawie. Od 1 marca 2017 r. interpretacje indywidualne wydawane były przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

<sup>50</sup> Dziesięć w 2015 r., osiem w 2016 r., sześć w 2017 r. oraz sześć w pierwszym kwartale 2018 r.

Wysoki poziom  
uchylania decyzji  
podatkowych

## SYNTEZA WYNIKÓW KONTROLI

### Infografika nr 5 Interpretacje indywidualne i ogólne



Źródło. Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

Skontrolowane US prawidłowo prowadziły postępowania podatkowe w stosunku do firm rodzinnych. W połowie tych jednostek stwierdzono pojedyncze nieprawidłowości, dotyczące przewlekłego prowadzenia postępowań. [str. 60–62]

Badanie prawidłowości udzielania przez skontrolowane US, urzędy miasta i oddziały okręgowe ZUS ulg w spłacie należności publicznoprawnych wykazało nieliczne nieprawidłowości. [str. 68–71]

Kontrola w zakresie terminowości przekazywania przez pracowników skontrolowanych urzędów miasta danych do CEIDG o wydawaniu, cofnięciu lub zmianie zezwoleń dla firm rodzinnych wykazała nieprawidłowości w 70% skontrolowanych jednostek. [str. 85–86]

Kluczowym narzędziem dla prawidłowej oceny funkcjonowania prawa jest monitorowanie efektów wprowadzanych regulacji. Obowiązek takiego monitorowania wynikał z OSR<sup>51</sup>. Analiza ośmiu regulacji, nad którymi pracowało MPiT w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* i *Konstytucji Biznesu* (trzech ustaw i jednego projektu ustawy) oraz przygotowywanych przez MF (trzech ustaw i jednego projektu ustawy) dotyczących sfery podatkowej, wykazała, że dla większości zbadanych regulacji nie ustalono sposobu monitorowania efektów wprowadzonych rozwiązań w zakresie likwidacji barier prawnych w rozwoju przedsiębiorstw, gdyż wskazano jedynie obszary takiego monitorowania oraz nie określono wartości bazowej i/lub wartości docelowej przyjętych mierników. [str. 86–91]

Brak możliwości monitorowania efektów wprowadzanych regulacji

<sup>51</sup> W punkcie 12 OSR: *W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?*

## 4. WNIOSKI<sup>52</sup>

Najwyższa Izba Kontroli, mając na uwadze wyniki przeprowadzonej kontroli oraz uwzględniając znaczenie dla gospodarki firm określanych mianem rodzinnych, wskazuje na potrzebę:

**Minister  
Przedsiębiorczości  
i Technologii**

1. Rozważenia wprowadzenia do polskiego porządku prawnego definicji firmy rodzinnej oraz przygotowania systemowych rozwiązań dla tej kategorii firm, ułatwiających prowadzenie działalności gospodarczej, a tym samym wpierających ich rozwój.
2. Dokonania oceny skuteczności wprowadzonych ułatwień dla przedsiębiorców w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu* i ewentualne wprowadzenie niezbędnych zmian.
3. Kontynuowania działań mających na celu wprowadzenie do polskiego systemu prawnego rozwiązań pozwalających na przekazanie przedsiębiorstwa zmarłej osoby fizycznej następcy prawnemu, bez konieczności uruchomienia własnej działalności gospodarczej.

**Minister Finansów**

4. Przyspieszenia prac nad przygotowaniem projektu nowej Ordynacji podatkowej.
5. Kontynuowania działań mających na celu zwiększenie sprawności prowadzonych przez organy skarbowe postępowań podatkowych i poprawności wydawanych decyzji podatkowych.

<sup>52</sup> Informacje nt. wniosków pokontrolnych zaprezentowano w pkt 6.1. *Metodyka Kontroli i informacje dodatkowe*.



## 5. WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

### 5.1. Diagnozowanie barier prawnych w rozwoju firm rodzinnych w Polsce oraz projektowanie stosownych zmian legislacyjnych w tym zakresie

Minister Przedsiębiorczości i Technologii oraz Minister Finansów nie podejmowali działań w celu zdefiniowania firm rodzinnych w polskim systemie prawnym, uznając, że nie ma takiej potrzeby. MPiT i MF projektując ułatwienia dla ogółu przedsiębiorców, wykorzystywały ogólnodostępne dane i opracowania przedstawiające skalę przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych.

Do najważniejszych regulacji zaprojektowanych w MPiT w kontrolowanym okresie należą akty prawne tworzące *Pakiet 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucja Biznesu*. Działania MF skupiały się na przygotowaniu rozwiązań mających na celu uproszczenie systemu podatkowego. Pomimo że przedsiębiorcy oczekują uproszczenia przepisów podatkowych, w dalszym ciągu nie zakończono prac nad projektem nowej Ordynacji podatkowej. Przed rozpoczęciem prac nad najważniejszymi regulacjami mającymi na celu wprowadzenie ułatwień dla przedsiębiorców właściwie zdiagnozowano problemy przedsiębiorców.

Tylko nieliczne skontrolowane US, urzędy miast i oddziały okręgowe ZUS, realizując swoje zadania zidentyfikowały bariery i utrudnienia związane z działalnością firm rodzinnych.

#### 5.1.1. Firmy rodzinne – definicja i liczba firm rodzinnych w Polsce

Kontrolowane ministerstwa nie przeprowadzały własnych analiz i prac nt. skali firm rodzinnych i ich znaczenia dla gospodarki, a także na temat problemów tych firm. Wynikało to głównie z faktu, że w literaturze brak jest jednolitej, akceptowanej przez większość badaczy definicji firmy rodzinnej.

W MPiT i MF uznano, że nie ma potrzeby wprowadzania jednolitej definicji firm rodzinnych jak również określenia liczby podmiotów spełniających przyjęte kryteria.

Problemy z definicją firm rodzinnych

#### Przykłady

Dyrektor Departamentu Doskonalenia Regulacji Gospodarczych MPiT wyjaśnił: *opracowanie takiej definicji byłoby utrudnione, ze względu na różnice w podejściu do tego zagadnienia, przedstawiane przez prawników, ekonomistów i socjologów w kraju, jak i na forum Unii Europejskiej. Co do zasady definicje te koncentrują się na zależności w zarządzaniu przedsiębiorstwem przez członków rodziny i udziale we własności przedsiębiorstwa. Dyrektor dodał, że przyjęcie jednej definicji ustawowej nie jest w opinii Ministerstwa potrzebne. Prawo powinno zapewnić osobom powiązanim ze sobą rodzinnie takie same uprawnienia do prowadzenia działalności gospodarczej jak osobom nie posiadającym takich powiązań. Szczególne zaś regulacje są uzasadnione, tak jak w przypadku zmian w zakresie sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej, ze względu na specyfikę danej formy prowadzenia działalności gospodarczej oraz specyfikę prawa własności przedsiębiorstwa bądź udziałów w przedsiębiorstwie. Przy projektowaniu i ocenie rozwiązań prawnych w Ministerstwie staramy się uwzględniać powyższe założenie.*

Podsekretarz Stanu MF wyjaśnił: *Projektowane zmiany ustawy Ordynacja podatkowa nie były skierowane wyłącznie do sektora małych i średnich przedsiębiorstw, ich celem była poprawa sytuacji wszystkich podatników, w tym również*

*prowadzących działalność gospodarczą. Stąd nie było potrzeby wyodrębniania sektora firm rodzinnych z sektora MŚP oraz zaprojektowania specjalnego wsparcia dedykowanego tej grupie. Podkreślenia wymaga jednak, że potrzeba wyodrębnienia mikro, małych i średnich przedsiębiorstw została dostrzeżona podczas prac nad uregulowaniami art. 193a § 1 Ordynacji podatkowej, który dotyczy przekazywania, na żądanie organów podatkowych, całości lub części ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej w przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu programów komputerowych.*

### Ułatwienia dla firm rodzinnych w innych krajach

Według ekspertyzy naukowej opracowanej na zlecenie NIK pt. *Ułatwienia dla firm rodzinnych wprowadzonych w pięciu krajach Unii Europejskiej*<sup>53</sup>, firmy rodzinne stanowią podporę wielu gospodarek na świecie, w tym w Unii Europejskiej, a dynamika ich rozwoju jest zdumiewająca. Są źródłem wzrostu gospodarczego i zatrudnienia, poświęcają dużo uwagi uwarunkowaniom regionalnym i lokalnym. Jest wiele powodów, dla których tworzy się rodzinne przedsiębiorstwa, ale wspólne dla wszystkich są naturalne systemy wartości, gotowość do poświęceń i wyrzeczeń, poczucie odpowiedzialności wobec tych, którzy tworzyli i tych, którzy przejmą firmę. Firmy rodzinne łatwiej znoszą trudne okresy recesji i zastoju, a jednym z głównych powodów ich żywotności jest poczucie osobistej odpowiedzialności za wizerunek firmy. Firmy rodzinne są najstarszą formą prowadzenia działalności gospodarczej. Większość obecnych wielkich korporacji, również zaczynało swoją działalność od firmy rodzinnej.

Odnosząc się do definicji firm rodzinnych, w ekspertyzie wskazano, że definicji firm rodzinnych jest wiele, najbardziej ogólną jest określenie J. Sterna (2006), która uznaje za firmę rodzinną taką, która sama siebie tak postrzega. Zdaniem eksperta można się zgodzić z takim podejściem, jednakże pod warunkiem, że potraktuje się je jako założenie wyjściowe. *Możemy zatem przyjąć, że przez firmę rodzinną rozumie się przedsiębiorstwo o dowolnej formie prawnej lub osobę prowadzącą działalność gospodarczą, którego kapitał w całości lub w decydującej części znajduje się w posiadaniu rodziny, przynajmniej jeden z jej członków wywiera decydujący wpływ na kierownictwo lub sam sprawuje funkcję kierowniczą z zamiarem trwałego utrzymania przedsięwzięcia w rękach rodziny*<sup>54</sup>. Elementem odróżniającym firmy rodzinne od nierodzinnych jest sukcesja. Przekazanie firmy kolejnym pokoleniom pozwala zachować rodzinny charakter przedsiębiorstwa. W Unii Europejskiej firmy rodzinne stanowią ponad 60% wszystkich firm i zatrudniają około 50% wszystkich zatrudnionych. W zdecydowanej większości gospodarek dominują firmy z sektora małych i średnich firm, stąd większość firm rodzinnych również należy do tego sektora.

Z ekspertyzy wynika, że ze względu na istotną rolę, jaką firmy rodzinne odgrywają w gospodarce zarówno unijnej, jak i światowej, ważne jest wprowadzenie odpowiedniej legislacji, która zarówno „rozpoznawałaby” firmę rodzinną, jako odrębną jednostkę gospodarczą, jak i byłaby pomoc-

<sup>53</sup> Ekspertyza nt. ułatwień dla firm rodzinnych wprowadzonych w pięciu krajach Unii Europejskiej została sporządzona przez dr. hab. Jana Klimka, prof. Szkoły Głównej Handlowej.

<sup>54</sup> R. Sobiecki [2018], *Czy sukcesja jest problemem firm rodzinnych*, *Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie*, Nr 1(46), s. 5

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

na w rozwiązywaniu problemów, z którymi borykają się firmy rodzinne, takich jak sukcesja. Najważniejsze rozwiązania wspierające firmy rodzinne wskazane w ekspertyzie dotyczą następujących obszarów: kwestie podatkowe – ulgi podatkowe związane z przekazaniem firmy, dziedziczeniem, czy też przejściem właściciela na emeryturę; sprawy legislacyjne związane z rozpoznanie firm rodzinnych jako odrębnych jednostek, które powinny być odpowiednio sklasyfikowane; rozwiązania pomocowe dotyczące sukcesji, przekazywania firmy, rządowe wsparcie i szkolenia w tym zakresie oraz kwestie związane z finansowaniem i wsparciem inwestorskim dla firm rodzinnych.

Według opinii eksperta, wyzwania, przed jakimi stoją firmy rodzinne, można podzielić na dwie kategorie: specyficzne dla ogółu firm oraz specyficzne dla firm rodzinnych. Do pierwszej kategorii zaliczyć można ogół czynników wpływających na koniunkturę gospodarczą danego kraju, jak popyt wewnętrzny, demografia oraz sytuacja społeczno-gospodarcza. Opinia eksperta stanowi załącznik nr 6.5. do niniejszej *Informacji*.

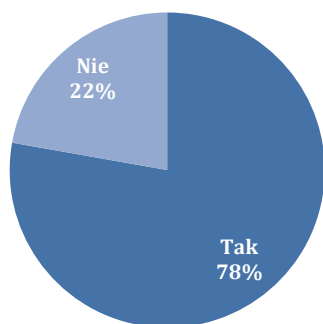
Przeprowadzona przez NIK anonimowa ankieta wśród przedsiębiorców rodzinnych<sup>55</sup> wykazała, że zdaniem większości z nich (78%) celowe jest wprowadzenie rozwiązań dedykowanych dla firm rodzinnych.

Potrzeba wprowadzenia rozwiązań dedykowanych firmom rodzinnym w opinii ankietowanych

Wykres nr 3

Potrzeba wprowadzenia rozwiązań dedykowanych firmom rodzinnym w opinii przedsiębiorców

Czy Państwa zdaniem celowe jest wprowadzenie uregulowań prawnych dedykowanych dla firm rodzinnych? (N=99)



Źródło: Opracowanie własne na podstawie wyników ankiety.

MPiT i MF prowadząc prace nad udogodnieniami dla ogółu podmiotów gospodarczych, korzystało z danych o liczbie osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą zarejestrowanych w CEIDG. Ustalając skalę działalności firm sektora MŚP wykorzystywano w ministerstwach powszechnie dostępne dane zawarte w publikacjach i opracowaniach GUS, PARP oraz innych instytucji.

<sup>55</sup> W ankiecie udział wzięło 101 przedsiębiorców skupionych w organizacjach zrzeszających firmy rodzinne.

### Skala firm rodzinnych w Polsce

Z wykorzystywanego przez kontrolowane ministerstwa opracowania (*Firmy rodzinne w polskiej gospodarce – szanse i wyzwania*, PARP) wynika m.in., że firmy rodzinne stanowiły w 2008 r. 36% sektora MŚP. Udział firm rodzinnych (według definicji PARP) w MŚP maleje wraz ze zmianą kategorii przedsiębiorstwa: wśród mikroprzedsiębiorstw firmy rodzinne stanowią 38%, wśród firm małych 28%, zaś wśród firm średniej wielkości – 14%. Gdyby uznać, że do firm rodzinnych kwalifikuje się działalność gospodarcza osoby fizycznej, w ramach której nie są zatrudniani pracownicy (wyłączona z definicji firmy rodzinnej, w związku z czym nieuwzględniona w badaniu MŚP, choć w niektórych krajach zaliczana do kategorii firm rodzinnych), to udział firm rodzinnych w MŚP wyniósłby 78%. Większość przedsiębiorstw spełniających kryteria definicji firmy rodzinnej przyjętej na potrzeby projektu badawczego PARP (blisko 90%) ma świadomość rodzinnego charakteru. Można szacować, że firmy rodzinne należące do sektora MŚP wytwarzają co najmniej 10,4% ogółu polskiego PKB (ponad 121 miliardów złotych). Firmy rodzinne w Polsce zatrudniają około 1 miliona 300 tysięcy pracowników, co daje około 21% ogółu zatrudnionych przez MŚP<sup>56</sup>.

W opracowaniu tym stwierdzono, że nie występują istotne różnice między przedsiębiorczością rodzinną a pozostałymi firmami sektora MŚP pod względem cech strukturalnych (wielkości przedsiębiorstwa, liczby zatrudnionych pracowników, geograficznego obszaru działalności, wielkości obrotów, podejmowanych działań inwestycyjnych oraz planów inwestycyjnych). Nie stwierdzono także istotnych różnic ze względu na percepcję największych barier polskiej przedsiębiorczości, jak i działań, jakie powinny zostać podjęte w celu poprawy warunków prowadzenia działalności gospodarczej w Polsce<sup>57</sup>.

Wyniki badania PARP wskazują, że firmy rodzinne borykają się z wieloma problemami, związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej. Według większości badanych przedstawicieli sektora MŚP, największe problemy polskiej przedsiębiorczości to problemy natury finansowej, w tym zwłaszcza wysokie podatki (72%), ogólnie wysokie koszty prowadzenia działalności gospodarczej (67%) oraz wysokie koszty pracy (50%). Na kolejnych miejscach pod względem uciążliwości dla biznesu znalazły się: niejasne i często zmieniające się przepisy (34%), wysokie koszty kredytu (26%), nieuczciwa konkurencja (25%), niejasne przepisy podatkowe, trudności ze znalezieniem pracowników oraz trudności z pozyskaniem środków unijnych (po 23%). Wskazania przedsiębiorców były niezależne od typu przedsiębiorstwa (rodzinne, nierodzinne) z jednym wyjątkiem. Przedsiębiorstwa nierodzinne wyraźnie częściej zgłaszały problem znalezienia odpowiednich pracowników (26% wobec 17% w firmach rodzinnych, różnica istotna statystycznie). Prawdopodobnie odnotowana różnica była efektem odmienności struktur organizacyjnych<sup>58</sup>.

### Skala problemu wg ZUS i IAS

Kontrolowane US, urzędy miast oraz oddziały ZUS nie dysponowały danymi na temat firm rodzinnych.

<sup>56</sup> *Firmy rodzinne w polskiej gospodarce – szanse i wyzwania*, PARP Warszawa, grudzień 2009 r., s. 56–59. [https://www.parp.gov.pl/images/PARP\\_publications/pdf/2009\\_firmy\\_rodzinne\\_szanse.pdf](https://www.parp.gov.pl/images/PARP_publications/pdf/2009_firmy_rodzinne_szanse.pdf), data dostępu 29 grudnia 2017 r.

<sup>57</sup> Ibidem, s. 19–22.

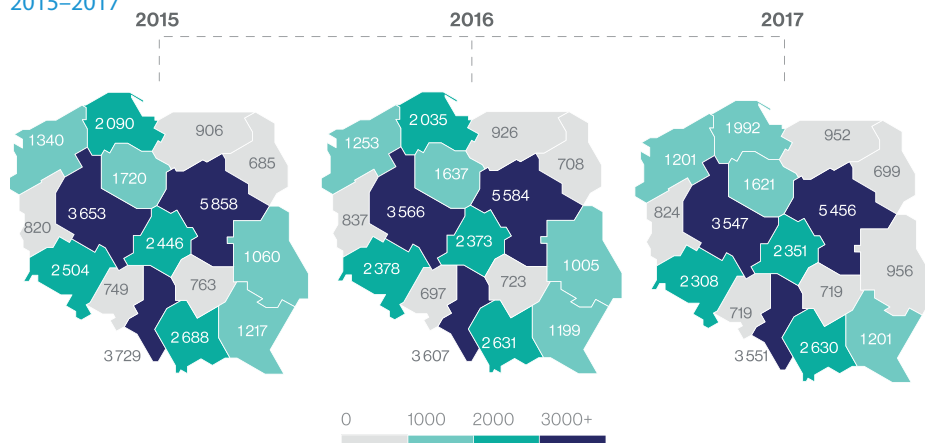
<sup>58</sup> Ibidem, s. 153.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Liczba płatników składek zgłaszających do ubezpieczenia osoby współpracujące wynosiła w 2015 r. 32,9 tys. osób, w 2016 r. – 31,7 tys. natomiast w 2017 r. – 31,1 tys. osób. Średni rozkład płatników składek zgłaszających do ubezpieczenia osoby współpracujące w latach 2015–2017 w podziale na województwa przedstawia infografika poniżej:

### Infografika nr 6

Liczba płatników składek zgłaszających do ubezpieczenia osoby współpracujące w latach 2015–2017

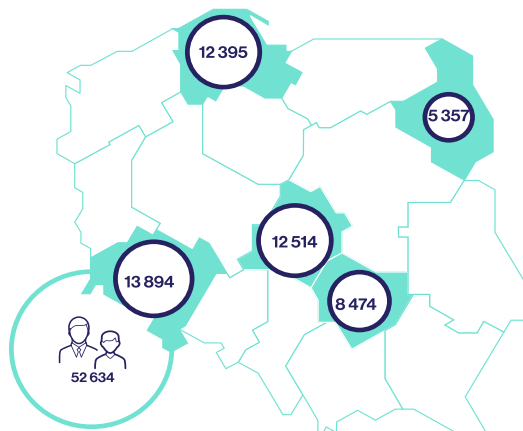


Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie danych ZUS.

Według danych z IAS w Białymstoku, Gdańsku, Kielcach, Łodzi i Wrocławiu, na terenie pięciu województw, w których prowadzono kontrolę zlokalizowanych było 52,6 tys. przedsiębiorców (osób fizycznych) zatrudniających w latach 2015–2017 członków rodziny, tj. małżonka, dzieci, rodziców<sup>59</sup>. Średni rozkład przedsiębiorców (osób fizycznych) zatrudniających w latach 2015–2017 członków rodziny, w podziale na województwa, przedstawia infografika poniżej:

### Infografika nr 7

Średni rozkład przedsiębiorców (osób fizycznych) zatrudniających w latach 2015–2017 członków rodziny, w podziale na województwa



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie danych IAS.

<sup>59</sup> Powyższe dane miały charakter szacunkowy (w oparciu o dostępne w IAS dokumenty skarbowe) ze względu na nieprowadzenie statystyki w tych jednostkach dotyczącej firm rodzinnych.

### 5.1.2. Diagnozowanie barier prawnych w rozwoju działalności przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych

Ocena efektywności  
i skuteczności  
funkcjonowania  
obowiązujących regulacji

Zarządzeniem Ministra Gospodarki z 29 maja 2015 r. został powołany Zespół PG<sup>60</sup>, do zadań którego należało wspieranie działań Ministra w zakresie kształtowania warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej m.in. poprzez: ocenę efektywności i skuteczności funkcjonowania obowiązujących regulacji, w tym identyfikację obszarów, w których niezbędna jest interwencja prawodawcy. W skład Zespołu PG weszły osoby imiennie wymienione w ww. zarządzeniu.

Na posiedzeniu inauguracyjnym 29 czerwca 2015 r. omówiono koncepcję pracy w Zespole i jego grupach roboczych. Jako zadanie Zespołu wskazano przeprowadzenie wybiórczej analizy obecnego stanu regulacji związanych z funkcjonowaniem przedsiębiorców w Polsce oraz przedstawienie konstruktywnych wniosków wynikających z analizy. Na posiedzeniu tym przedstawiono propozycje, które mogłyby stać się przedmiotem prac Zespołu. Podczas spotkania ustalono, że każdy z członków przedstawi – do 20 lipca 2015 r. – w formie elektronicznej proponowane obszary prawa, które wymagają diagnozy i być może interwencji. Na spotkaniu 30 lipca 2015 r. przedstawiono propozycję zagadnień, które będą przedmiotem prac Zespołu i propozycję podziału na grupy tematyczne. Ustalono również, że wynik prac Zespołu zostanie udokumentowany w rekomendacjach. Na posiedzeniu 20 stycznia 2016 r. skierowano prośbę do koordynatorów prac oraz osób wspomagających o przygotowanie, wraz z zainteresowanymi członkami Zespołu, projektu rekomendacji w zakresie wybranych zagadnień do 15 lutego 2016 r.

Rekomendacje wypracowane w ramach prac Zespołu PG zostały wykorzystane w pracach nad rozwiązaniami legislacyjnymi wprowadzonymi ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności w zakresie: zmian w postępowaniu grupowym, zmian w postępowaniu zabezpieczającym i egzekucyjnym oraz zmian w odpowiedzialności solidarnej inwestora za zobowiązania wobec podwykonawcy w procesie budowlanym. Zespołowi PG nie udało się natomiast ostatecznie wypracować propozycji legislacyjnej dotyczącej wprowadzenia do polskiego porządku prawnego notarialnych nakazów zapłaty (wskutek zgłoszonych uwag) oraz utworzenia stowarzyszeń ochrony praw wierzycieli w postępowaniu upadłościowym i restrukturyzacyjnym (problem zapewnienia finansowania działalności takiego rodzaju stowarzyszeń).

Zespół PG odbył cztery posiedzenia: 29 czerwca 2015 r., 30 lipca 2015 r., 4 listopada 2015 r. oraz 20 stycznia 2016 r.<sup>61</sup> Po każdym z nich został sporządzony protokół, podpisany przez upoważnione osoby.

<sup>60</sup> Zarządzenie Ministra Gospodarki z dnia 29 maja 2015 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw Prawa Gospodarczego (Dz. Urz. Min. Gosp. poz. 15).

<sup>61</sup> Na podstawie dostępnej w Ministerstwie dokumentacji.

Zarządzeniem Ministra Rozwoju z 11 kwietnia 2016 r. powołany został Zespół DRG. Wcześniej Zespół DRG funkcjonował na podstawie zarządzenia Ministra Gospodarki z 23 maja 2012 r.<sup>62</sup> Do zadań Zespołu DRG należało:

- 1) analiza przepisów prawa regulujących podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej w celu identyfikowania barier prawnych rozwoju przedsiębiorczości i formułowanie propozycji działań, służących likwidacji lub ograniczeniu tych barier, w tym proponowanie zmian regulacji prawnych;
- 2) wskazywanie obszarów działań organów administracji rządowej wymagających zmian pozalegislacyjnych, w celu poprawy warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej;
- 3) zgłaszanie propozycji w zakresie poprawy jakości regulacji prawnych, w szczególności poprzez rozwijanie systemu OSR;
- 4) proponowanie rozwiązań w zakresie dialogu obywatelskiego, w szczególności mających na celu poprawę regulacji gospodarczych.

Zgodnie z ww. zarządzeniem, przewodniczący Zespołu był zobowiązany do zwoływania jego posiedzeń z własnej inicjatywy:

- nie rzadziej niż raz na pół roku albo na umotywowany wniosek co najmniej 1/3 liczby przedstawicieli (zarządzenie z 2016 r.);
- nie rzadziej niż raz na trzy miesiące, na wniosek pełnomocnika do spraw deregulacji gospodarczych lub na umotywowany wniosek co najmniej 1/3 liczby członków Zespołu (zarządzenie z 2012 r.).

Posiedzenia Zespołu DRG powinny zostać udokumentowane poprzez sporządzenie notatki podpisywanej przez przewodniczącego i sekretarza.

W 2015 r. odbyło się jedno spotkanie Zespołu DRG<sup>63</sup>, na którym m.in. został pozytywnie zaopiniowany projekt ustawy o zmianie ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy<sup>64</sup> w zakresie przechowywania dokumentacji pracowniczej. W dniu 11 marca 2016 r. odbyło się spotkanie przedstawicieli organizacji i instytucji, którzy będą brali udział w pracach Zespołu DRG. Ponadto, posiedzenia Zespołu miały miejsce: 29 kwietnia 2016 r., 1 grudnia 2016 r., 15 grudnia 2016 r. oraz 19 grudnia 2017 r.<sup>65</sup> Na spotkaniu 11 marca 2016 r. ustalono, że Ministerstwo prześle przedstawicielom organizacji i instytucji, którzy biorą udział w pracach zespołu – celem przekazania uwag i komentarzy – założenia dotyczące określenia zasad sukcesji przedsiębiorstw rodzinnych, elektronizacji akt pracowniczych oraz projekt zmian ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Organizacje i instytucje prześlą natomiast na kwestionariuszu otrzymanym z Ministerstwa informacje dotyczące dostrzeganych barier i utrudnień związanych

Identyfikacja problemów  
– Konstytucja Biznesu

<sup>62</sup> Zarządzenie Ministra Gospodarki z dnia 23 maja 2012 r. w sprawie powołania Zespołu do spraw Doskonalenia Regulacji Gospodarczych (Dz. Urz. Min. Gosp. poz. 16).

<sup>63</sup> 14 stycznia 2015 r.

<sup>64</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 917, ze zm.

<sup>65</sup> Na podstawie dostępnej w Ministerstwie dokumentacji.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

z prowadzeniem działalności gospodarczej (w tym zwłaszcza występujących w procesie inwestycyjnym) oraz propozycje, które powinny zostać objęte projektem *Konstytucja Biznesu*.

W opracowanych przez Ministerstwo kwestionariuszach przedstawiono m.in. następujące bariery w prowadzeniu działalności gospodarczej oraz postulaty:

- w zakresie podatków (podwyższenie w podatkach dochodowych wartości początkowej środka trwałego; zwiększenie limitu przychodów uprawniających do prowadzenia ksiąg rachunkowych; umożliwienie odliczania składki na Fundusz Pracy od dochodu przed opodatkowaniem w przypadku wspólników spółek osób fizycznych; podniesienie limitu kwoty, od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych samochodu osobowego; podniesienie limitu przychodu uprawniającego do korzystania z ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych; zmienność i złożoność przepisów podatkowych);
- w zakresie procesu inwestycyjnego (niejasny przepis definiujący zasady podania informacji do publicznej wiadomości w ustawie o udostępnianiu informacji o środowisku i jego ochronie, udziale społeczeństwa w ochronie środowiska oraz o ocenach oddziaływania na środowisko; brak jednolitego i spójnego, ujętego w jednym akcie prawnym, wykazu dokumentów niezbędnych do uzyskania pozwolenia na użytkowanie; nadmiernie rozbudowane procedury odbiorowe inwestycji oraz przekazywania do użytkowania i eksploatacji; skomplikowana procedura uzyskania pozwoleń konserwatorskich; skomplikowane procedury ubiegania się o zezwolenia budowlane);
- w obszarze zamówień publicznych (brak przepisów regulujących szczegółowo zasady określania pozacenowych kryteriów oceny ofert; przedłużające się procedury odwoławcze Krajowej Izby Odwoławczej; długa i skomplikowana procedura wyłonienia wykonawcy i udzielenia zamówienia; niska efektywność systemu zamówień publicznych objawiająca się tym, że małe firmy najczęściej występują w roli podwykonawcy; brak stabilności cen usług na rynku, szczególnie na rynku zamówień publicznych);
- w zakresie ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych (uproszczenie przepisów normujących zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym pracy wykonywanej na podstawie umów zlecenia w przypadku tzw. zbiegu tytułów ubezpieczeń emerytalnych i rentowych; ograniczenie biurokratycznego systemu przywracania uprawnień do dobrowolnego ubezpieczenia chorobowego; ustalenie jednej składki zdrowotnej z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej);
- w zakresie prawa pracy (zwolnienie pracodawców będących osobami fizycznymi z obowiązku przechowywania, przez okres 50-ciu lat, dokumentów pracowniczych dla celów emerytalno-rentowych);
- w obszarze ogólnych obciążeń o charakterze ekonomicznym i administracyjnym (nadmierna liczba i czasochłonność kontroli przeprowadzanych przez urzędy kontroli skarbowej; nadmiar regulacji i brak bezpieczeństwa prawnego; wprowadzenie nowych obowiązków administracyjno-podatkowych bez okresu *vacatio legis*; niewystarczają-



jące ulgi dla firm inwestujących w badania, patenty, innowacje; brak jednolitych interpretacji przepisów prawa; długi czas dochodzenia należności na drodze sądowej i egzekucyjnej; przewlekłość postępowań; upowszechnienie stosowania oświadczeń w miejsce zaświadczeń; odmienne traktowanie soboty, jako ostatniego dnia terminu na dokonanie czynności w procedurze administracyjnej i sądowej; coraz większe obciążenia m.in. w zakresie wysokości składek ZUS lub opłat środowiskowych; długotrwałe procedury zwrotu VAT-u, dotyczącego nieopłaconych faktur; wysokie pozapłacowe koszty zatrudnienia).

Ponadto przedstawiono propozycje dotyczące podjęcia lub wzmożenia działań o charakterze edukacyjnym poprzez m.in. edukację za pośrednictwem mediów; uruchomienie jednego portalu zawierającego ogół informacji, w szczególności z zakresu spraw gospodarczych, podatkowych, ZUS; darmowe szkolenia dla przedsiębiorców, np. przez urząd skarbowy w zakresie prawa podatkowego, Urząd Zamówień Publicznych nt. zamówień publicznych.

Kolejnym etapem prac Zespołu DRG było omówienie w dniu 29 kwietnia 2016 r. propozycji zmian legislacyjnych przesłanych w kwestionariuszach. Ustalono, że będą one podlegały dalszej szczegółowej analizie. Przedstawiono także propozycje dotyczące sukcesji przedsiębiorstw rodzinnych oraz propozycje w zakresie elektronicznej archiwizacji akt pracowniczych. Przed spotkaniem 1 grudnia 2016 r. członkom Zespołu przesłane zostały projekty wchodzące w skład *Konstytucji Biznesu*, a głównym tematem spotkania była dyskusja nad rozwiązaniami zmierzającymi do utworzenia Komisji Wspólnej Rządu i Przedsiębiorców. Na spotkaniu 15 grudnia 2016 r. kontynuowana była dyskusja dotycząca utworzenia Komisji Wspólnej Rządu i Przedsiębiorców, w szczególności kryteriów wyboru członków Komisji. Ustalono, że dalsze omawianie spraw i projektów związanych z *Konstytucją Biznesu* odbędzie się na kolejnym posiedzeniu.

Spotkanie 19 grudnia 2017 r. zostało poświęcone barierom prawnym, które utrudniają przedsiębiorcom zatrudnianie cudzoziemców w Polsce. Na posiedzeniu pracodawcy zwrócili uwagę na kwestie wymagające interwencji, dotyczące m.in.:

- zatrudnienia krótkookresowego – zezwoleń na prace sezonowe, oświadczeń o powierzeniu pracy (zapewnienia możliwości elektronicznego składania wniosków),
- zezwolenia na pracę, zezwolenia na pobyt i pracę dla cudzoziemców (długotrwałość procedur),
- zaświadczeń A1<sup>66</sup> dla obywateli państw trzecich (skrócenie okresu rozpatrywania wniosków).

Zarządzeniem Ministra Rozwoju z dnia 21 marca 2016 r. powołano Zespół do opracowania projektu KB<sup>67</sup>, do zadań którego należało wspieranie

<sup>66</sup> Zaświadczenie A1 potwierdza, któremu ustawodawstwu w zakresie zabezpieczenia społecznego podlega dana osoba. Zaświadczenie może zostać wydane, jeśli spełnione są warunki wynikające z przepisów prawa unijnego. Zaświadczenie to potwierdza, że w okresie pracy za granicą właściwe jest ustawodawstwo polskie, a więc składki powinny być opłacane w Polsce.

<sup>67</sup> Zarządzenie nr 16 Ministra Rozwoju z dnia 21 marca 2016 r. w sprawie powołania Zespołu do opracowania „Konstytucji Biznesu” (Dz. Urz. Min. Rozw. poz. 13), zmienione zarządzeniem nr 40 Ministra Rozwoju z dnia 26 lipca 2016 r. (Dz. Urz. Min. Rozw. poz. 38).

działań Ministra w zakresie opracowania projektu nowej ustawy regulującej podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej. W skład Zespołu KB weszli m.in. przedstawiciele naukowego środowiska prawniczego, samorządu adwokackiego oraz radcowskiego.

Pierwsze inauguracyjne spotkanie Zespołu odbyło się 21 marca 2016 r. W trakcie dyskusji zgłoszone zostały m.in. postulaty:

- stworzenia *Konstytucji Biznesu* jako nierozbudowanego aktu prawnego;
- zawarcia w *Konstytucji Biznesu* przepisów regulujących zasady podjęcia, wykonywania, zawieszenia i zakończenia działalności gospodarczej;
- skupienia się na funkcji kontrolnej administracji poprzez przeniesienie ciężaru kontroli z kontroli *ex post* na kontrolę *ex ante*.

Po posiedzeniu w dniu 21 marca 2016 r. część członków Zespołu KB przesłała generalne uwagi odnośnie kształtu *Konstytucji Biznesu*. Posiedzenie Zespołu KB w dniu 13 kwietnia 2016 r. skutkowało wypracowaniem listy kluczowych zagadnień w budowaniu systematyki ustawy – Prawo przedsiębiorców. Przygotowanie projektu ustawy poprzedzone zostało opracowaniem roboczych założeń. Pod koniec prac nad założeniami, postanowiono o wydzieleniu dwóch podzespołów. Następnie, w ramach każdego z podzespołów prowadzone były prace nad projektem, a ich zwieńczeniem było ogłoszenie wstępnej („połączonej”) oficjalnej wersji projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców podczas Kongresu 590, mającego miejsce w Rzeszowie w dniach 17 i 18 listopada 2016 r. Z ww. posiedzeń sporządzone zostały notatki. Ponadto w 2016 r., odbyły się jeszcze dwa posiedzenia plenarne Zespołu KB (26 września i 7 października) oraz osiem spotkań roboczych. Z posiedzeń tych nie sporządzono notatek.

W toku prac nad przygotowaniem udogodnień dla przedsiębiorców w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu* w MPiT wykorzystano m.in. informacje zawarte w następujących raportach i analizach:

- *Małe i średnie przedsiębiorstwa niefinansowe w Polsce w latach 2009–2013*<sup>68</sup>,
- *Firmy rodzinne w polskiej gospodarce – szanse i wyzwania*<sup>69</sup>,
- *Raport o stanie małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*<sup>70</sup>,
- *Badanie firm rodzinnych 2015. Polska na tle Europy Środkowo-Wschodniej i świata*<sup>71</sup>.

Źródłem identyfikacji problemów związanych z sektorem MŚP, w tym firm rodzinnych były również ogólnie dostępne materiały analityczne GUS i ZUS (portal statystyczny) oraz dane z CEIDG. Posiłowano się również m.in. danymi pozyskanymi z urzędów marszałkowskich, Krajowej Rady Komorniczej, Ministerstwa Sprawiedliwości, od Rzecznika Praw Obywatelskich (informacje roczne o działalności RPO) i PARP (raporty o stanie sektora MŚP). Informacje w tym zakresie uzyskiwano także, bazując m.in. na sygnałach i informacjach napływających do Ministerstwa na przestrzeni ostatnich lat<sup>72</sup>.

<sup>68</sup> Opracowanie Głównego Urzędu Statystycznego z 2015 r.

<sup>69</sup> Opracowania zrealizowane na zlecenie PARP w 2009 r.

<sup>70</sup> Opracowanie PARP z 2017 r.

<sup>71</sup> Badanie przeprowadzone przez PwC (PriceWaterhouseCoopers) i Instytut Biznesu Rodzinnego.

<sup>72</sup> Zarówno od pojedynczych przedsiębiorców, organizacji przedsiębiorców, jak i instytucji zajmujących się ich wspieraniem.

Podstawowe założenia projektów ustaw wchodzących w skład *Pakietu 100 zmian dla firm* były przedmiotem zleconych badań ankietowych *Nowe rozwiązania prawne dla firm*, przeprowadzonych przez PARP w dniach 13–23 maja 2016 r. Wyniki tych badań ankietowych stanowiły podstawę opracowania *Analiza opinii przedsiębiorców nt. propozycji nowych rozwiązań prawnych* i zostały przekazane MPiT przez PARP. Celem badania było pozyskanie opinii przedsiębiorców, w szczególności należących do sektora MŚP, na temat m.in. proponowanych zmian legislacyjnych. Zakres badania obejmował pięć bloków tematycznych:

- sukcesja przedsiębiorstw,
- wybrane zagadnienia prawa pracy,
- ułatwienie dochodzenia zaległych wierzytelności,
- usprawnienie postępowań administracyjnych,
- ułatwienia tworzenia przedsiębiorstw innowacyjnych.

Wyniki badań potwierdziły, że w ramach powyższych obszarów istnieją bariery stanowiące istotny problem w prowadzeniu i rozwijaniu działalności gospodarczej, które powinny być rozwiązane w trybie ustawowym.

W ankiecie poproszono również respondentów o podanie propozycji innych zmian w prawie, które ułatwiłyby im prowadzenie działalności gospodarczej. Postulaty przedsiębiorców wskazywane w ramach pytania otwartego dotyczyły przede wszystkim uproszczenia przepisów podatkowych, zmniejszenia biurokracji i zbędnych formalności oraz minimalizowania wpływu urzędnika na sposób załatwiania spraw administracyjnych.

Również inne analizy sporządzane przez PARP były wykorzystywane w pracach poszczególnych komórek organizacyjnych MPiT, np. sporządzona przez PARP diagnoza rynku instrumentów finansowych wspieranych ze środków publicznych wraz z propozycjami nowych rozwiązań.

Kontrola w MPiT wykazała, że posiedzenia zespołów (PG, DRD i KG) wspierających Ministra kierującego działem gospodarka w zakresie kształtowania warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, organizowane były z naruszeniem zasad określonych w zarządzeniach powołujących te zespoły. Nieprawidłowości dotyczyły zarówno terminowości zwoływania posiedzeń zespołów jak i dokumentowania przebiegu ich prac. Zdaniem NIK, niedokumentowanie spotkań Zespołu KB mogło wpływać na ograniczenie przejrzystości procesu przygotowania projektów ustaw.

### Przykład

Zgodnie z § 7 ust. 1 zarządzenia Ministra Gospodarki z dnia 29 maja 2015 r.<sup>73</sup> i § 7 ust. 2 zarządzenia Ministra Rozwoju z 21 marca 2016 r.<sup>74</sup>, posiedzenia odpowiednio Zespołu PG i KB zwołuje się nie rzadziej niż raz na kwartał. Ponadto z posiedzeń Zespołu KB powinna być sporządzona notatka (§ 9 ust. 1 ww. zarządzenia). W myśl § 4 ust. 1 zarządzenia Ministra Gospodarki z 23 maja 2012 r.<sup>75</sup> i zarządzenia Ministra Rozwoju z 11 kwietnia 2016 r.<sup>76</sup> posiedzenia Zespołu DRG zwołuje się odpowiednio raz na kwartał (przed 11 kwietnia 2016 r.) i raz na pół roku (po 11 kwietnia 2016 r.).

Zgodnie z dostępną w Ministerstwie dokumentacją, posiedzenia Zespołu PG odbyły się 29 czerwca 2015 r., 30 lipca 2015 r., 4 listopada 2015 r. oraz 20 stycznia 2016 r. Posiedzenia Zespołu DRG miały miejsce: 14 stycznia 2015 r., 11 marca 2016 r., 29 kwietnia 2016 r., 1 grudnia 2016 r., 15 grudnia 2016 r. oraz 19 grudnia 2017 r. Posiedzenia Zespołu KB z 21 marca 2016 r. i 13 kwietnia 2016 r. udokumentowano notatką<sup>77</sup>. Z posiedzenia plenarnego Zespołu KB z 26 września 2016 r. nie sporządzono notatki, a posiedzenie z 7 października 2016 r. udokumentowano za pomocą listy obecności. Na ww. liście spośród wyszczególnionych 18 osób, podpisał osiem osób. Z ośmiu spotkań roboczych również nie sporządzono notatki (m.in. posiedzenia z 3 i 8 listopada 2016 r. udokumentowano m.in. w formie list obecności, na których spośród ośmiu osób widnieje podpis odpowiednio jednej i czterech osób).

Z powyższego wynika, że posiedzenia Zespołu PG i KB nie były kontynuowane odpowiednio po I kw. 2016 r. i po 7 października 2016 r. Zespół DRG odbył po jednym posiedzeniu w 2015 r. i w 2017 r., a powinien spotkać się co najmniej na czterech w 2015 r. i dwóch w 2017 r. Ponadto posiedzenia Zespołu KB, za wyjątkiem dwóch, nie zostały udokumentowane w formie stosownych notatek.

### Identyfikacja problemu dziedziczenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej

Prowadzone w ramach *Pakietu 100 zmian* dla firm prace nad uregulowaniem kwestii sukcesji przedsiębiorstwa osoby fizycznej rozpoczęły się w Ministerstwie Gospodarki w połowie 2015 r. Podczas posiedzeń Zespołu PG 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. W wyniku przeprowadzonych prac zidentyfikowano wymagające regulacji problemy dziedziczenia przedsiębiorstwa prowadzonego przez osobę fizyczną. Zostały one przedstawione na infografice poniżej.

<sup>73</sup> Zarządzenie w sprawie powołania Zespołu do spraw Prawa Gospodarczego.

<sup>74</sup> Zarządzenie w sprawie powołania Zespołu do opracowania „Konstytucji Biznesu”.

<sup>75</sup> Zarządzenie w sprawie powołania Zespołu do spraw Doskonalenia Regulacji Gospodarczych.

<sup>76</sup> Zarządzenie w sprawie powołania Zespołu do spraw Doskonalenia Regulacji Gospodarczych.

<sup>77</sup> Dodatkowo z posiedzenia z 13 kwietnia 2016 r. przedłożono kontrolującym listę obecności uczestników.

### Infografika nr 8

#### Problemy dziedziczenia przedsiębiorstw prowadzonych przez osoby fizyczne



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników kontroli.

W kontrolowanym okresie identyfikowaniem problemów w działalności gospodarczej prowadzonej przez podmioty sektora MŚP w MF zajmowała się Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego. Do zakresu działania Rady należało konsultowanie spraw regulowanych prawem podatkowym, w szczególności:

- wyrażanie opinii w sprawach przedstawianych Radzie przez Ministra,
- przedstawianie Ministrowi wniosków oraz propozycji zmian przepisów prawa podatkowego mających na celu ujednolicenie stosowania prawa podatkowego, usprawnienie wykonywania obowiązków podatkowych oraz poboru podatków.

Rada wydawała opinie, przedstawiała wnioski oraz propozycje zmian przepisów prawa podatkowego w drodze uchwał. Zgodnie z zarządzeniem w sprawie powołania Rady, jej kadencja trwała 2 lata, licząc od dnia, w którym został powołany cały skład Rady. Z dniem 26 listopada 2016 r. Rada zakończyła działalność<sup>78</sup>.

#### Identyfikowanie problemów przez MF

<sup>78</sup> Informacje o Radzie, protokoły z jej posiedzeń oraz podjęte uchwały zostały opublikowane i są dostępne na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/rada-konsultacyjna-prawa-podatkowego/ciala-kolegialne/informacje-ogolne>.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W MF funkcjonował Zespół do spraw poprawy jakości obsługi podatników oraz efektywności działania służb podatkowych i celnych. W jego skład wchodził ówczesni członkowie kierownictwa MF. Do zadań Zespołu należało:

- określenie kierunków strategicznych oraz priorytetów w zakresie poprawy jakości obsługi podatników i efektywności działania służb podatkowych i celnych oraz pogłębiania zaufania do tych służb i kształtowania pozytywnego ich wizerunku;
- identyfikowanie potrzeb oraz problemów służb podatkowych i celnych w zakresie ich funkcjonowania, a także monitorowanie ich rozwiązywania;
- monitorowanie czynników ryzyka związanych z działaniami służb podatkowych i celnych;
- monitorowanie oraz ewaluacja obowiązujących oraz projektowanych rozwiązań oraz przepisów z zakresu działania służb podatkowych i celnych, mających wpływ na efektywność, sprawność i skuteczność ich działania.

### Identyfikowanie problemów przez US

W większości objętych kontrolą US (70%) nie zidentyfikowano barier prawnych związanych z działalnością firm. W trzech US m.in. w trakcie realizacji bieżących zadań zidentyfikowano problemy, które ograniczały rozwój firm, w tym rodzinnych.

#### Przykłady

Wśród najczęściej występujących problemów zidentyfikowanych w US w Łasku wyróżniono:

- zbyt długo trwające procedury dotyczące załatwiania spraw niezbędnych do prowadzenia bieżącej działalności przedsiębiorców (dotyczące np. wydawania zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach niezbędnych przedsiębiorcom ubiegającym się o kredyt lub biorącym udział w postępowaniu o udzielenie zamówienia publicznego, załatwianie wniosków o rozłożenie na raty zobowiązania podatkowego lub odroczenie terminu jego płatności);
- brak dostatecznego wsparcia administracji dla przedsiębiorców (w kontekście dynamicznych zmian przepisów prawa podatkowego utrudniających przedsiębiorcom, w szczególności tym najmniejszym i samodzielnie prowadzącym dokumentację księgową i podatkową, prawidłowe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych).

W latach 2015–2018 (I kwartał) w US w Kartuzach zidentyfikowano jako bariery w działalności firm rodzinnych złożoność i zmienność przepisów podatkowych oraz długi czas oczekiwania na załatwienie sprawy.

W wyniku realizacji bieżących zadań w US w Świdnicy stwierdzono, że do najważniejszych barier o charakterze prawnym należą zmiany prawa podatkowego, złożoność rozwiązań prawnych oraz nowe obowiązki nakładane na podatników.

Wszystkie trzy US, które zidentyfikowały bariery w działalności przedsiębiorców, podjęły stosowne działania w celu ich likwidacji.

#### Przykłady działań zmniejszających zidentyfikowane bariery

W związku ze zidentyfikowanymi barierami prawnymi, US w Łasku podejmował następujące działania w celu usprawnienia działalności urzędu i obsługi przedsiębiorców:

- skrócono czas wydania przedsiębiorcy zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach do 1 dnia od dnia złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia, w sytuacji gdy zgodnie z przepisami Op (art. 306a § 5), zaświadczenie powinno zostać wydane w terminie nie dłuższym niż 7 dni;

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- skrócono czas oczekiwania na rozpatrzenie wniosku o udzielenie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych – mediana czasu trwania postępowania podatkowego w tym przedmiocie wynosiła 7 dni. W sprawie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych została wydana instrukcja regulująca tryb postępowania, zastąpiona następnie procedurą wewnętrzną. Wzmiankowane regulacje zostały rozpropagowane wśród pracowników US za pomocą strony intranetowej.

W US w Kartuzach m.in.:

- zgłoszono Dyrektorowi Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku<sup>79</sup> trudności dotyczące spełnienia warunku<sup>80</sup> skorygowania podatku należnego w przypadku wierzytelności nieściągalnych, w sytuacji, gdy wierzyciel kilkakrotnie zawiadamiał o korekcie, a w opinii o projektowanej zmianie przepisów<sup>81</sup>, wskazano brak możliwości uchylenia z urzędu czynności egzekucyjnej przy zbiegu egzekucji;
- przeprowadzono akcję informacyjną i szkoleniową dotyczącą Jednolitego Pliku Kontrolnego (dalej: JPK);
- zgłoszono koordynatorowi ds. JPK problemy związane ze sporządzeniem i wysyłką plików JPK;
- zwracano, w krótszych terminach niż ustawowe, nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym na rachunek bankowy<sup>82</sup>;
- skrócono czas załatwiania spraw wszczynanych na wniosek przedsiębiorcy (ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, stwierdzenia nadpłaty);
- sporządzano, z reguły w dniu złożenia wniosku, zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach;
- promowano podatkowe rozliczenia elektroniczne.

W związku ze zidentyfikowanymi barierami, US w Świdnicy, w badanym okresie, podjął następujące działania w celu zniwelowania lub zminimalizowania ich skutków:

- do Dyrektora Izby Skarbowej (Izby Administracji Skarbowej) przekazano analizy i propozycje zmian aktów prawnych zawierające wskazanie nieścisłości lub sprzeczności w projektowanych przepisach, a także propozycje doprecyzowania niektórych z nich<sup>83</sup>;
- do Izby Skarbowej (Izby Administracji Skarbowej) przekazano pisemnie lub podczas szkoleń zapytania związane z wątpliwościami w zakresie stosowania przepisów prawa;
- przekazano ww. instytucjom propozycje rozwiązań w zakresie optymalizacji procesów i odbiurokratyzowania administracji skarbowej (dotyczące modyfikacji systemu e-deklaracje, ujednoczenia przepisów w podatku PIT i VAT, zmian przepisów prawa w zakresie doręczenia korespondencji);

<sup>79</sup> Do 28 lutego 2017 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku.

<sup>80</sup> Warunek wynikający z art. 89a ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, ze zm.) – dalej: ustawa o VAT.

<sup>81</sup> Ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2018 r. poz. 1314, ze zm.).

<sup>82</sup> Wnioski motywowane najczęściej zagrożeniem dla płynności finansowej przedsiębiorcy.

<sup>83</sup> W latach 2015–2018 (I kwartał) przekazano do Dyrektora Izby Skarbowej (Dyrektora Izby Administracji Skarbowej) opinie dotyczące co najmniej sześciu projektów ustaw/rozporządzeń: 1) projekt z dnia 18 stycznia 2016 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej – pismo z 20 stycznia 2016 r.; 2) projekt z 17 lutego 2016 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej – pismo z 22 lutego 2016 r.; 3) projekt zarządzenia Ministra Finansów w sprawie poboru i rozliczania pieniędzy odebranych lub zajętych przez pracownika obsługującego organ egzekucyjny podległy Szefowi KAS – pismo z 24 lutego 2016 r.; 4) projekt nowelizacji rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących – pismo z 18 maja 2017 r.; 5) projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa – pismo z 10 listopada 2017 r.; 6) projekt z dnia 8 stycznia 2018 r. rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących – pismo z 10 stycznia 2018 r.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- udzielano pomocy w realizacji obowiązku składania elektronicznych rozliczeń (szkolenia, dyżury szkoleniowe, bieżące instruktaże, udostępnienie stanowiska komputerowego);
- upowszechniano wiedzę nt. prawa podatkowego poprzez uruchomienie punktów informacyjnych i nr telefonów, umieszczanie w Urzędzie komunikatów dot. zmian obowiązków ciążyących na podatnikach, rozpowszechnianie plakatów informacyjnych, organizowanie kampanii informacyjnych oraz programów edukacyjnych.

### Identyfikowanie problemów przez ZUS

W dwóch<sup>84</sup> spośród pięciu skontrolowanych oddziałów okręgowych ZUS zdiagnozowano bariery prawne w rozwoju firm.

#### Przykłady

Zastępca Dyrektora I Oddziału ZUS w Łodzi wyjaśniła: *podczas realizacji bieżących zadań, na etapie szeroko rozumianej obsługi klientów, zarówno podczas osobistych wizyt płatników składek, w tym z firm rodzinnych, zgłaszających się do jednostki w celu wyjaśnienia spraw, jak i na podstawie kierowanej do Oddziału korespondencji, a także podczas spotkań organizowanych dla płatników, można było zidentyfikować, jakie problemy mają przedsiębiorcy z firm rodzinnych i jakie bariery napotykają podczas realizacji obowiązków wynikających z przepisów ustawy o ubezpieczeniach społecznych. (...)*

W kontrolowanym okresie I Oddział ZUS w Łodzi zgłosił do Centrali m.in. nw. problemy i uwagi związane z działalnością firm (w tym rodzinnych):

- związane z otrzymaniem karty EKUZ (stwierdzone u dwóch ubezpieczonych), w związku z weryfikacją zasadności wymaganych przez NFZ danych o opłaconych składkach na ubezpieczenie zdrowotne za te osoby (będące pracownikami) i zasadności odsyłania ich do Oddziału w przypadku braku danych od płatnika. Po zgłoszeniu przez Oddział problemu, nastąpiła interwencja Centrali ZUS w Centrali NFZ;
- propozycje zmian do Programu Płatnik, które zebrano podczas bezpośredniego kontaktu z płatnikami, bądź ich przedstawicielami obsługującymi program. Aktualnie po identyfikacji powtarzających się nieprawidłowości w dokumentach, Oddział proponuje płatnikom bezpłatne szkolenia w tym zakresie;
- pytanie w sprawie prawidłowości postępowania przy poświadczaniu A1 w sytuacji występowania przerwy w delegowaniu (rozstrzygając wnioski o poświadczenia A1 dla pracowników złożone przez firmę z terenu Oddziału, podjęto decyzje o wydaniu poświadczeń na korzyść płatnika składek). W wyniku tego zgłoszenia Departament Ubezpieczeń i Składek ZUS zamieścił na swojej stronie internetowej przypomnienie zasad dotyczących przerw w delegowaniu pracowników (...).

Dyrektor Oddziału ZUS we Wrocławiu wyjaśnił m.in.: *tworząc przepisy dedykowane jednej grupie podmiotów lub traktując ją w sposób szczególny uchylono by fundamentalnej zasadzie państwa prawa jaką jest równe traktowanie podmiotów, uczestników życia gospodarczego i społecznego. (...) usprawnienie w obsłudze klientów wdrażano przez Centralę ZUS we wszystkich terenowych jednostkach w celu zachowania jednolitych standardów obsługi klientów<sup>85</sup>. W ramach działań własnych Oddziału przeprowadzono szkolenia dla płatników w zakresie m.in.: e-składki, e-zła, świadczeń krótkoterminowych, emerytur i rent, obsługi programu Płatnik.*

<sup>84</sup> Oddziały w Łodzi oraz we Wrocławiu.

<sup>85</sup> M.in.: Platformę Usług Elektronicznych – aplikację służącą do udostępnienia drogą elektroniczną usług świadczonych klientom ZUS; Centrum Obsługi Telefonicznej – usługowa infolinia ZUS służąca zarówno płatnikom, jak i świadczeniobiorcom, w zakresie informacji o charakterze ogólnym oraz indywidualnym; Urzędomy – samoobsługowe urządzenie informacyjne w Oddziałach, umożliwiające złożenie wniosków lub skorzystanie z serwisu internetowego ZUS (w tym z Platformy Usług Elektronicznych); utworzenie i obsadzenie stanowiska doradcy płatnika składek.



W ośmiu urzędach miast (z 10 skontrolowanych) nie zidentyfikowano – zarówno w wyniku działań własnych, jak i sygnałów ze strony przedsiębiorców – barier prawnych w działalności przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych. Bariery takie zostały zidentyfikowane w Urzędzie Miasta Sopotu, w zakresie właściwości działania Wydziału Obywatelskiego oraz Wydziału Inżynierii i Ochrony Środowiska oraz w Urzędzie Miasta Piotrkowa Trybunalskiego.

Identyfikowanie problemów w urzędach miast

### Przykład

Naczelnik Wydziału Obywatelskiego Urzędu Miasta Sopotu wyjaśnił:

- przedsiębiorcy składający wnioski o wydanie zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych zwracali uwagę na brak wolnego limitu na sprzedaż poszczególnych rodzajów napojów alkoholowych i wobec tego brak możliwości pełnego rozwoju firmy;
- w Urzędzie nie podejmowano działań likwidujących wskazaną barierę, kierując się przepisem art. 1 ust. 1 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi<sup>86</sup>, zobowiązującym m.in. do podejmowania działań zmierzających do ograniczania spożycia napojów alkoholowych oraz zmiany struktury ich spożywania.

Natomiast Naczelnik Wydziału Inżynierii i Ochrony Środowiska Urzędu Miasta Sopotu wyjaśniła: zidentyfikowano problem dotyczący obowiązku uzyskiwania pozwoleń wodnoprawnych dla usytuowania obiektów tymczasowych zlokalizowanych na obszarze szczególnego zagrożenia powodzią, określonego w art. 390 ust. 1 ustawy – Prawo wodne<sup>87</sup>. W piśmie z dnia 26 kwietnia 2018 r. skierowanym do Ministra Gospodarki Morskiej i Żeglugi Śródlądowej Prezydent Miasta Sopotu wskazał, że organizatorami kąpielisk bardzo często są przedsiębiorcy (nie tylko gmina), którzy zgłaszają postulaty uproszczenia przepisów związanych z procedurą utworzenia kąpieliska lub miejsca okazjonalnie wykorzystywanego do kąpeli, które obecnie są nadmiernie rozbudowane i generują dodatkowe koszty nie tylko po stronie organizatorów, ale również po stronie administracji państwowej<sup>88</sup>.

Kontrola w Urzędzie Miasta Piotrkowa Trybunalskiego ujawniła, że w 2016 r. Urząd przeprowadził wśród piotrkowskich firm ankietę dotyczącą działalności, zamierzeń inwestycyjnych oraz lokalnych uwarunkowań gospodarczych. Ankiety w ramach tego badania przekazane zostały drogą e-mailową do 44 firm. Odpowiedzi zwrotnych udzieliło 11 podmiotów, a wyniki ankiet zostały przeanalizowane w zakresie zgłoszonych przez przedsiębiorców potrzeb.

### Przykład

Przedsiębiorcy zgłosili następujące problemy: brak wykwalifikowanej siły roboczej (sześć odpowiedzi), mała wrażliwość władz lokalnych na problemy przedsiębiorców (cztery odpowiedzi), zła infrastruktura komunalna (cztery odpowiedzi), wysokie podatki lokalne (trzy odpowiedzi), wysokie ceny usług komunalnych (dwie odpowiedzi), oddalenie rynków zbytu (dwie odpowiedzi), wysokie stawki za wynajem, brak wolnych lokali użytkowych, brak wolnych terenów inwestycyjnych oraz brak dostępu do Internetu (po jednej odpowiedzi).

<sup>86</sup> Ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi (Dz. U. z 2016 r. poz. 487, ze zm.).

<sup>87</sup> Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. – Prawo wodne (Dz. U. poz. 1566, ze zm.).

<sup>88</sup> Do 30 maja 2018 r. nie otrzymano odpowiedzi na powyższe pismo.

Urząd nie sporządził z tego badania pisemnego podsumowania oraz nie informował innych organów i instytucji o zidentyfikowanych barierach. Prezydent wyjaśnił, że ankieta była inicjatywą własną Biura Planowania Rozwoju Miasta, a jej wyniki zostały omówione na spotkaniu kierownika z pracownikami Biura. Nie poinformowano innych instytucji o wynikach ankiety, ponieważ nie dotyczyła ona uwag do konkretnych aktów i regulacji prawnych o charakterze ogólnokrajowym. Zagadnienia, które zwróciły uwagę ankietowanych, omawiane były podczas spotkań z przedsiębiorcami. W związku z wynikami ankiety, podjęto decyzję o niepodnoszeniu w latach 2017–2018 stawek podatku od nieruchomości (budynków i gruntów) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

### 5.1.3. Podejmowane działania na szczeblu rządowym na rzecz likwidacji barier w działalności przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych

#### Najważniejsze projekty ustaw

W kontrolowanym okresie, w wyniku prac prowadzonych w MPiT, przygotowano zostały m.in. następujące zmiany legislacyjne mające na celu ułatwienie prowadzenia działalności gospodarczej:

- projekty ustaw wchodzących w skład *Pakietu 100 zmian dla firm*, tj. między innymi: ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności, ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze skróceniem okresu przechowywania akt pracowniczych oraz ich elektroniczną, ustawy o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw;
- projekty ustaw tworzące *Konstytucję Biznesu*, tj.: ustawy – Prawo przedsiębiorców, ustawy o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy, ustawy o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców, ustawy o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, ustawy Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej;
- projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym<sup>89</sup>, pozwalającej uznać za koszt uzyskania przychodu koszt zatrudnienia małżonka oraz małoletniego dziecka.

Projekty ww. aktów prawnych poddane zostały konsultacjom publicznym. Analizą objęto konsultacje projektu ustawy – Prawo przedsiębiorców. Propozycja ta była przedmiotem prac Zespołu KB oraz przedmiotem wstępnych konsultacji w ramach Zespołu DRG. Wstępny projekt ustawy został upubliczniony 18 listopada 2016 r., podczas Kongresu 590 w Rzeszowie, będącego forum wymiany idei i doświadczeń polskich specjalistów

<sup>89</sup> Numer projektu UD278.

z zakresu biznesu, nauki, polityki i legislacji, w ramach *Konstytucji Biznesu*. W tym samym dniu został też zamieszczony na stronie internetowej Ministerstwa Rozwoju. Projekt ustawy został również przekazany ponad 120 podmiotom reprezentującym środowiska gospodarcze. Nie został on natomiast przekazany stowarzyszeniom lub fundacjom zrzeszającym firmy rodzinne. Dyrektor Departamentu Doskonalenia Regulacji Gospodarczych wyjaśnił: (...) *Ministerstwo dokłada wszelkich starań, aby proces konsultacji publicznych był prowadzony zgodnie z najlepszymi standardami, tj. aby dotrzeć z propozycjami legislacyjnymi do jak najszerszego grona podmiotów. Projekt ustawy – Prawo przedsiębiorców to regulacja, która dotyczyła niezwykle szerokiego spektrum potencjalnych zainteresowanych. W celu przeprowadzenia jak najszerszych konsultacji projekt skierowano do ok. 120 podmiotów. Sporządzona lista była zgodna ze standardową listą projektów, z którymi prowadzone były konsultacje publiczne z zakresu projektów dotyczących przedsiębiorczości, obowiązującą w tamtym okresie (...). Warto podkreślić, że aktualnie Ministerstwo prowadzi Wykaz podmiotów do konsultacji społecznych, który zawiera listę organizacji społecznych, ze szczególnym uwzględnieniem organizacji reprezentujących przedsiębiorców. Wykaz stanowi listę pomocniczą w trakcie doboru podmiotów do konsultowania konkretnych projektów aktów prawnych, nie jest katalogiem zamkniętym, a zatem jest uzupełniany (...).*

Udogodnienia wdrożone w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm i Konstytucji Biznesu* obejmowały między innymi:

- podniesienie limitu przychodów netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych, do którego podatnicy PIT mogą prowadzić podatkowe księgi przychodów i rozchodów, z 1,2 mln euro do 2 mln euro oraz limitu przychodów uprawniającego do korzystania z opodatkowania działalności gospodarczej w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, ze 150 tys. euro do 250 tys. euro;
- wprowadzenie zasady przyjaznej interpretacji przepisów oraz zasady rozstrzygnięcia wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść strony;
- zwolnienie początkujących przedsiębiorców z obowiązku odprowadzania składek na ubezpieczenia społeczne przez pierwsze sześć miesięcy działalności;
- powołanie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.

W Departamencie Rozwoju Inwestycji MPiT toczyły się prace nad projektem ustawy o wspieraniu nowych inwestycji oraz aktami wykonawczymi. Projekt ten nie koncentruje się wyłącznie na przedsiębiorstwach z sektora MŚP, ale tworząc mechanizm zachęt inwestycyjnych odnosi się także do tego sektora. Trwały także prace nad nowelizacją uchwały Rady Ministrów – Programu Wspierania Inwestycji o istotnym znaczeniu dla gospodarki polskiej. Planowane jest obniżenie kryteriów ilościowych wejścia do programu, w celu dostosowania ich do możliwości polskich przedsiębiorstw z sektora MŚP. Departament Prawny w Ministerstwie prowadził w 2017 r. prace nad ustawą o zmianie ustawy o zasadach realizacji programów w zakresie polityki spójności finansowanych w perspektywie finansowej 2014–2020 oraz niektórych innych ustaw.

### Prace dotyczące sukcesji przedsiębiorstwa

Z analizy prac nad rozwiązaniami dotyczącymi sukcesji przedsiębiorstw osób fizycznych, wynika m.in. że były one prowadzone dwuetapowo. Pierwotnie, od początku 2016 r., rozpoczęto prace nad projektem założeń do projektu ustawy o zarządzie sukcesyjnym. 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 między innymi 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 (w tym instytucji prokurenta *mortis causa*<sup>90</sup>) wymusi zmianę wielu przepisów z zakresu prawa cywilnego, administracyjnego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych oraz podatkowego.

Projekt założeń do projektu ustawy został przekazany najpierw do uzgodnień wewnątrzresortowych, a następnie międzyresortowych. 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.

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 model zarządu przedsiębiorstwem po śmierci jego właściciela powinien różnić się w szczegółach od prokury w rozumieniu przepisów kodeksu*

<sup>90</sup> 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

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.

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.

Projekt ustawy został w lutym 2017 r. przekazany do uzgodnienia do resortu finansów oraz do poszczególnych komórek organizacyjnych MPiT.

W dniu 5 lipca 2018 r. Sejm RP uchwalił ustawę o zarządzie sukcesyjnym. 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 zarządu 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 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. 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 ustawie 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 umożliwia prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego przedsiębiorcy 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. Ustawa przewiduje możliwość rezygnacji zarządcy z pełnionej funkcji, jego odwołania, a także wygaśnięcie zarządu sukcesyjnego.

Regulacje wynikające z ustawy o zarządzie sukcesyjnym

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym choć rozwiązuje wiele problemów następców prawnych, poprzez możliwość ustanowienia zarządcy sukcesyjnego w celu 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 uruchomić 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 przed upływem dwóch lat, może spowodować ograniczenia w stosowaniu ustawy o zarządzie sukcesyjnym. NIK zwróciła również uwagę na konieczność wydłużenia *vacatio legis* ustawy, gdyż 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.

### Działania Ministra Finansów

Minister Finansów w kontrolowanym okresie inicjował prace nad zmianami przepisów podatkowych w celu uproszczenia procedur podatkowych i ułatwienia prowadzenia działalności gospodarczej przez firmy sektora MŚP, w tym rodzinne. Najważniejszą inicjatywą w tym obszarze był projekt nowej Ordynacji podatkowej, którego opracowanie powierzone zostało Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego. Komisja została zobowiązana do opracowania projektu nowej Ordynacji podatkowej, nie później niż w terminie dwóch lat od przyjęcia przez Radę Ministrów kierunkowych założeń do tej ustawy. Rada Ministrów przyjęła te założenia 13 października 2015 r. Projekty ustawy Ordynacja podatkowa oraz ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę Ordynacja podatkowa zostały przedstawione Ministrowi Finansów 9 października 2017 r. Projekty te zostały również umieszczone na stronie BIP Ministerstwa<sup>91</sup>.

Zawarte w projektowanej ustawie regulacje mają służyć realizacji dwóch podstawowych celów: ochronie prawa podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz zwiększeniu efektywności i skuteczności poboru podatków. Pierwszy z tych celów proponuje się osiągnąć między innymi poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu Ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników. W nowej Ordynacji podatkowej przewidziano wprowadzenie mechanizmów prawnych chroniących pozycję podatnika w jego kontaktach z administracją podatkową. Są to między innymi: zasady ogólne prawa podatkowego, konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji), normatywny katalog praw i obowiązków podatnika, regulacje chroniące podatnika w przypadku zastosowania się do informacji

<sup>91</sup> <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

organów podatkowych i ugruntowanej praktyki, limit terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, prawo do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego, rezygnacja z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu, umorzenie podatku, dłuższe terminy do wniesienia odwołania i zażalenia, urzędowe informacje dotyczące zmian w prawie podatkowym.

W wyniku innych inicjatyw podejmowanych przez Ministra Finansów, dotyczących przygotowania projektów zmian legislacyjnych mających na celu uproszczenie procedur podatkowych, weszły w życie:

- ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>92</sup>,
- ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw<sup>93</sup>,
- ustawa z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

W trakcie kontroli w MF trwały również prace nad zmianą Ordynacji podatkowej w zakresie przepisów dotyczących interpretacji indywidualnych<sup>94</sup>. Postuluje się wprowadzenie tzw. wniosku grupowego. Na dzień 23 kwietnia 2018 r. projekt ustawy był na etapie konsultacji publicznych oraz uzgodnień międzyresortowych.

Do innych działań legislacyjnych mających na celu uproszczenie przepisów podatkowych, w których uczestniczył Minister Finansów, należały prace nad:

- ustawą z dnia 5 września 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>95</sup> (od 2017 r. wprowadzono obniżoną z 19% do 15% stawkę podatku dochodowego od osób prawnych dla małych podatników<sup>96</sup> oraz dla podatników rozpoczynających działalność w pierwszym roku podatkowym);
- ustawą z dnia 4 listopada 2016 r. o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej<sup>97</sup> oraz ustawą z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej<sup>98</sup> (zwiększono zakres ulg w podatkach dochodowych związanych z prowadzeniem działalności badawczo-rozwojowej);
- ustawą z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (dokonano między innymi nowelizacji ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym

<sup>92</sup> Dz. U. poz. 1649, ze zm.

<sup>93</sup> Dz. U. poz. 846, ze zm.

<sup>94</sup> Numer z wykazu prac legislacyjnych UD372.

<sup>95</sup> Dz. U. poz. 1550.

<sup>96</sup> Podatnicy, u których wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1,2 mln euro.

<sup>97</sup> Dz. U. poz. 1933, ze zm.

<sup>98</sup> Dz. U. poz. 2201.

podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne<sup>99</sup>, podnosząc maksymalny roczny próg przychodów uprawniających do korzystania z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych, ze 150 tys. euro do 250 tys. euro. Podniesiono również limit przychodów, do którego podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mogą prowadzić podatkowe księgi przychodów i rozchodów z 1,2 mln euro do 2 mln euro)<sup>100</sup>;

- ustawą z dnia 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>101</sup> (wprowadzono dla podatników możliwość corocznego jednorazowego rozliczenia nakładów na środki trwałe do wysokości 100 tys. zł, przy minimalnej wartości nakładów w wysokości 10 tys. zł);
- ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne<sup>102</sup> (m.in. rezygnacja z obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o zaprowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów w roku podatkowym, jeżeli podatnik rozpoczyna prowadzenie działalności gospodarczej lub w poprzednim roku prowadził księgi rachunkowe lub opodatkowany był w formach zryczałtowanych; zniesienie obowiązku wpłacania zaliczek na podatek dochodowy, jeżeli kwota zaliczki podlegająca wpłacie nie przekracza 1 tys. zł; podwyższenie z 3,5 tys. zł do 10 tys. zł limitu jednorazowej amortyzacji wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, który umożliwia jednorazowe zaliczenie wydatków na nabycie tych środków lub wartości do kosztów uzyskania przychodów).

Ponadto, znowelizowane ustawą z dnia 27 października 2017 r. przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłączyły z kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych nabytych w drodze spadku lub darowizny, jeżeli ich nabycie korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn. Na skutek postulatów zgłaszanych przez środowiska firm rodzinnych (w tym Fundację Firmy Rodzinne) oraz MPiT ponownie przeanalizowano nowe rozwiązania dotyczące amortyzacji środków trwałych nabytych w drodze spadku lub darowizny. Uzgodniono, że amortyzacja dziedzicznego majątku powinna odbywać się na dotychczasowych zasadach, natomiast w przypadku otrzymanego w darowiźnie – na zasadach kontynuacji. W dniu 7 listopada 2017 r.

<sup>99</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 2157, ze zm.

<sup>100</sup> Zmiana ta pozwoliła dużej grupie przedsiębiorców osiągających przychody w przedziale od 1,2 mln do 2 mln euro (szacowanej na ponad 13 tys.) skorzystać ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ksiąg rachunkowych.

<sup>101</sup> Dz. U. poz. 1448.

<sup>102</sup> Dz.U. poz. 2175.



na stronach MF ukazał się komunikat w tej sprawie<sup>103</sup>. Zapowiedziane w komunikacie rozwiązania zostały uwzględnione w ustawie z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne<sup>104</sup>. W zakresie darowizn przepisy ustawy prowadzą do złagodzenia regulacji wprowadzonej nowelizacją z 27 października 2017 r., a zatem pozwalają na zaliczenie do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze darowizny, zwolnionych od podatku od spadków i darowizn, w przypadku gdy środki te wykorzystywane przez darczyńcę były przez niego amortyzowane. Oznacza to, że obdarowany przyjmie je w wartości określonej przez darczyńcę (kontynuacja). Kontynuując amortyzację tych składników, obdarowany uwzględni też wysokość dokonanych już przez darczyńcę odpisów oraz przyjętą metodę amortyzacji. W przypadku środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku, przedmiotowy projekt przewiduje powrót do obowiązującego przed 1 stycznia 2018 r. stanu prawnego, czyli umożliwia spadkobiercom ponowne określenie wartości początkowej nabytych w ten sposób środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

W 2016 r. z inicjatywy Ministra Finansów rozpoczęły się prace nad projektem ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym. Propozycje zmian w obszarze podatkowym i finansowym zostały przygotowane przez Ministerstwo Finansów. W oparciu o przesłane przez Ministerstwo materiały przygotowany został zbiorczy dokument *Ministerstwo Finansów – propozycje zmian*, zawierający konkretne propozycje zmian w przepisach. Propozycje te dotyczyły m.in.: zracjonalizowania stawek podatku VAT, przyśpieszenia możliwości korzystania przez podatników VAT z tzw. ulgi na złe długi, dopuszczenia większej liczby sprzedawców do samodzielnego zwrotu podatku VAT podróżnym spoza UE w systemie TAX FREE, poprzez złagodzenie warunków (zmniejszenie o połowę wymaganego limitu obrotów z 400 tys. zł do 200 tys. zł), usunięcie obowiązku składania odrębnych wniosków o zwrot podatku VAT w terminie 25 dni i 180 dni.

Ponadto propozycje Ministerstwa Finansów stały się podstawą do przygotowania wstępnej wersji projektu ustawy o uproszczeniach podatkowych dla przedsiębiorców z 18 listopada 2016 r.<sup>105</sup> W toku wewnętrznych uzgodnień część propozycji, między innymi zmiany dotyczące rozliczania

<sup>103</sup> Jest on dostępny pod adresem: [https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset\\_publisher/6Wwm/content/projekt-zmian-w-pit-i-cit-amortyzacja-dziedzicznego-majtku-na-dotychczasowych-zasadach?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp\\_p\\_id%3D101\\_INSTANCE\\_6Wwm%26p\\_p\\_lifecycle%3D0%26p\\_p\\_state%3Dnormal%26p\\_p\\_mode%3Dview%26p\\_p\\_col\\_id%3Dcolumn-2%26p\\_p\\_col\\_count%3D1%26\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm\\_advancedSearch%3Dfalse%26\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm\\_keywords%3D%26\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm\\_delta%3D20%26\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm\\_cur%3D5%26\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm\\_andOperator%3Dtrue#p\\_p\\_id\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm](https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/projekt-zmian-w-pit-i-cit-amortyzacja-dziedzicznego-majtku-na-dotychczasowych-zasadach?redirect=https%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fkomunikaty%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_6Wwm%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_6Wwm_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_6Wwm_keywords%3D%26_101_INSTANCE_6Wwm_delta%3D20%26_101_INSTANCE_6Wwm_cur%3D5%26_101_INSTANCE_6Wwm_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_6Wwm)

<sup>104</sup> Dz. U. poz. 1291.

<sup>105</sup> [https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5835968/5\\_projekt\\_ustawy\\_o\\_uproszczeniach\\_podatkowych\\_dla\\_przedsiębiorcow.pdf](https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5835968/5_projekt_ustawy_o_uproszczeniach_podatkowych_dla_przedsiębiorcow.pdf)

firmowych samochodów osobowych, zostały wyłączone z projektu. Dalsze zmiany w projekcie zostały zaproponowane w piśmie Ministerstwa Finansów i zawarte w projekcie z 31 maja 2017 r. W wyniku wewnętrznych uzgodnień w Ministerstwie do projektu włączono również rozwiązania legislacyjne przygotowane przez Departament Małych i Średnich Przedsiębiorstw<sup>106</sup>, nowelizujące między innymi przepisy BHP w prawie pracy. Zmiany te były wynikiem sugestii ze strony przedsiębiorców zgłoszonych m.in. w trakcie spotkania konsultacyjnego *Uprośćmy prawo dla drobnych przedsiębiorców* oraz analiz przepisów przeprowadzonych w MF. Propozycje nowelizacji prawa spółek handlowych zostały przygotowane przez Departament Prawny MPiT i były wynikiem analizy piśmiennictwa oraz orzecznictwa Sądu Najwyższego. Proponowane brzmienie przepisów było przedmiotem uzgodnień z Ministerstwem Sprawiedliwości. Projekt ustawy został wpisany do wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów 27 lipca 2017 r.

W OSR z 1 lutego 2018 r. projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym zaplanowano termin wejścia w życie ustawy na 1 czerwca 2018 r., z tym, że zmiany w prawie podatkowym wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. W trakcie kontroli (na dzień 12 czerwca 2018 r.) projekt tej ustawy nie został jeszcze skierowany do Sejmu. Dyrektor Departamentu Doskonalenia Regulacji Gospodarczych MPiT wyjaśnił: *W toku uzgodnień i konsultacji projektu wpłynęły uwagi wymagające analizy, a z uwagi na to, że projekt został przygotowany we współpracy z innymi resortami, ich rozpatrzenie wymagało uzyskania stanowisk odpowiednich resortów. Trwający nadal proces uzgodnień z Ministerstwem Finansów oraz Ministerstwem Sprawiedliwości okazał się czasochłonny z uwagi na skomplikowaną materię zagadnień. W przypadku zmian o charakterze podatkowym, konieczne było również rozważenie ich wpływu na różne grupy: przedsiębiorców, budżet państwa oraz budżety samorządów terytorialnych w realiach obejmujących sytuację finansową w latach 2017–2018, podczas gdy pierwotne propozycje powstały w 2016 r. Podczas prac nad projektem weszły również w życie gruntowne zmiany w ustawach podatkowych (ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne), co spowodowało konieczność dostosowania projektu do nowych regulacji. Odnośnie nowego terminu wejścia w życie ustawy Dyrektor wskazał, że nie została jeszcze podjęta ostateczna decyzja w tej sprawie. NIK zauważa potrzebę zintensyfikowania prac związanych z przygotowaniem projektu tej ustawy, gdyż uproszczenia w prawie podatkowym są jedną z najbardziej oczekiwanych zmian przez przedsiębiorców.*

Warunki prowadzenia działalności gospodarczej w opinii ankietowanych

Wyniki anonimowej ankiety przeprowadzonej przez NIK wśród przedsiębiorców rodzinnych wskazują, że według 73% z nich, od 2017 r. warunki prowadzenia firm rodzinnych nie uległy poprawie.

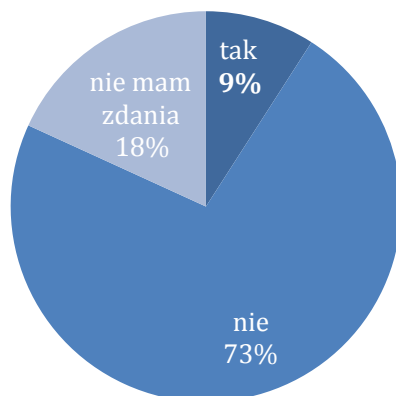
<sup>106</sup> Wcześniej Departament Handlu i Usług.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wykres nr 4

Warunki prowadzenia firm rodzinnych od 2017 r.

Czy w Państwa ocenie od początku 2017 r. uległy poprawie warunki prowadzenia firm rodzinnych?

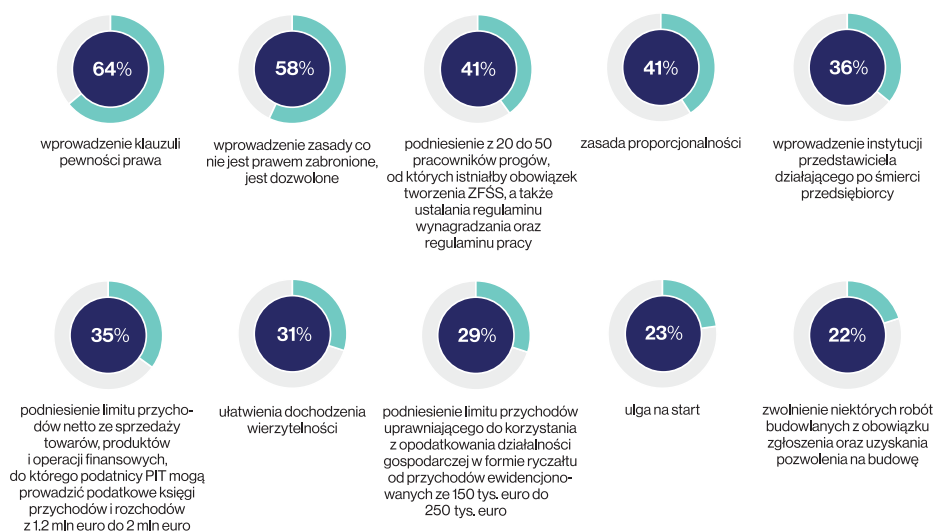


Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników ankiety wśród firm rodzinnych przeprowadzonej w trakcie kontroli.

Wśród najważniejszych wprowadzonych rozwiązań ankietowani przedsiębiorcy wskazali: wprowadzenie klauzuli pewności prawa (rozciągnięcie ochrony wynikającej z dominującej praktyki interpretacyjnej w zakresie indywidualnych interpretacji na ogół przedsiębiorców), wprowadzenie zasady co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone, podniesienie z 20 do 50 pracowników progów, od których istnieje obowiązek tworzenia zakładowego funduszu świadczeń socjalnych, a także ustalania regulaminu wynagradzania i regulaminu pracy oraz wprowadzenie zasady proporcjonalności (urząd nie może nakładać na przedsiębiorcę nieuzasadnionych obciążeń, np. nie będzie mógł żądać dokumentów, którymi już dysponuje).

Infografika nr 9

Najważniejsze w opinii ankietowanych firm rodzinnych ułatwienia dla przedsiębiorców zaproponowane w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu* (ankietowani zostali poproszeni o wymienienie maksymalnie pięciu najważniejszych udogodnień)



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie wyników ankiety wśród firm rodzinnych przeprowadzonej w trakcie kontroli.

### Działania Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej

Z informacji uzyskanej w trybie art. 29 ust. 1 pkt 1 ustawy o NIK w Ministerstwie Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej wynika, że w okresie objętym kontrolą prowadzone były m.in. prace nad projektem ustawy o rynku pracy, która ma zastąpić obowiązującą obecnie ustawę z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy. Projekt ustawy został wpisany do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod nr UD 366. W projekcie ww. ustawy w porównaniu do obecnie obowiązującej ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy, w zakresie wspierania przedsiębiorczości, przewidziano poprawę sytuacji osób lub podmiotów korzystających ze środków Funduszu Pracy na podejmowanie działalności gospodarczej lub na tworzenie miejsca pracy dla osób skierowanych przez powiatowy urząd pracy.

W projekcie ustawy o rynku pracy, w zakresie wspierania przedsiębiorczości, zostały uregulowane formy pomocy obejmujące: dofinansowanie podjęcia działalności gospodarczej, refundację kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy, jednorazowe środki na założenie spółdzielni socjalnej lub na przystąpienie do spółdzielni socjalnej po jej założeniu, formy pomocy przeznaczone dla spółdzielni socjalnych, tj. jednorazowe środki na utworzenie stanowiska pracy oraz środki na finansowanie kosztów wynagrodzenia, a także pożyczki na podjęcie działalności gospodarczej i utworzenie stanowiska pracy.

Pozostawiono dotychczasowe kategorie uprawnionych do skorzystania ze wskazanych wyżej form pomocy, ale rozszerzono definicję jednej z uprawnionych grup – poszukujących pracy niepozostających w zatrudnieniu i niewykonujących innej pracy zarobkowej opiekunów osób niepełnosprawnych. Usunięto wyłączenie dotyczące opiekunów osoby niepełnosprawnej pobierających świadczenie pielęgnacyjne lub specjalny zasiłek opiekuńczy na podstawie przepisów o świadczeniach rodzinnych lub zasiłek dla opiekuna na podstawie przepisów o ustaleniu i wypłacie zasiłków dla opiekunów. Nowe rozwiązanie ma na celu sprzyjanie podejmowaniu przez opiekunów aktywności zawodowej, ponieważ nie wymaga od nich rezygnacji z zasiłków przy braku pewności, czy uzyskają środki na podjęcie działalności gospodarczej lub zostaną zatrudnieni.

Projekt ustawy przewiduje, że jednorazowe środki na podjęcie działalności gospodarczej jak również refundacja kosztów wyposażenia lub doposażenia stanowiska pracy mogą być przyznawane na dotychczasowym poziomie, tj. maksymalnie do 6-krotności przeciętnego wynagrodzenia.

Z pożyczek na podjęcie działalności gospodarczej, tak jak dotychczas, będą mogli korzystać studenci ostatniego roku studiów, absolwenci szkół ponadpodstawowych i uczelni w okresie 48 miesięcy od dnia ukończenia szkoły lub uzyskania tytułu zawodowego, bezrobotni (w każdym wieku) oraz poszukujący pracy niepozostający w zatrudnieniu lub niewykonujący innej pracy zarobkowej opiekunowie osób niepełnosprawnych.

Pożyczki na utworzenie stanowiska pracy dla bezrobotnego lub poszukującego pracy niepozostającego w zatrudnieniu lub niewykonującego innej pracy zarobkowej opiekuna osoby niepełnosprawnej, w tym skierowanych

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

przez powiatowy urząd pracy, tak jak dotychczas, będą udzielane podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, niepublicznym przedszkolom, niepublicznym szkołom lub producentom rolnym.

Przedmiotowy projekt ustawy daje powiatowym urządům pracy podstawę finansowania z Funduszu Pracy kosztów organizacji targów pracy w celu umożliwienia pracodawcom dotarcia do jak największej liczby potencjalnych kandydatów do pracy. Rozwiązanie to ułatwi rekrutację pracowników do firm sektora małych i średnich przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych.

Ministerstwo proponuje również wprowadzenie bonu ofertowego umożliwiającego mikro i małym pracodawcom (zatrudniającym do 50 pracowników) skorzystanie z pomocy agencji zatrudnienia w naborze pracowników w sytuacji, w której powiatowy urząd pracy nie będzie w stanie zrealizować oferty pracy w okresie nie krótszym niż 21 dni.

Jeśli powiatowy urząd pracy przyzna pracodawcy bon ofertowy, wówczas będzie on stanowić gwarancję refundacji pracodawcy z Funduszu Pracy części kosztów (nie więcej niż 100% zasiłku dla bezrobotnego) rekrutacji pracownika, realizowanej przez agencję zatrudnienia.

Dla wielu mikro i małych przedsiębiorstw skorzystanie z usług agencji zatrudnienia w procesie rekrutacji poszukiwanego pracownika jest zbyt kosztowne i dlatego nie korzystają z tego rodzaju pomocy. Zakłada się, że proponowane rozwiązanie wzmocni współpracę powiatowych urzędów pracy z mikro i małymi pracodawcami w zakresie poszukiwania odpowiednich kandydatów do pracy.

Projekt ustawy o rynku pracy zakłada ponadto umożliwienie pracodawcom zgłaszania ofert pracy do wielu, wybranych przez siebie powiatowych urzędów pracy. Aktualnie obowiązujące przepisy ustawy o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy zabraniają pracodawcy składania tej samej oferty pracy do więcej niż jednego urzędu pracy. Zakłada się, że powyższa zmiana będzie skutkować skróceniem czasu realizacji ofert pracy, a tym samym pozytywnie wpłynie na kondycję mikro i małych przedsiębiorstw.

W ramach poprawy sytuacji osób lub podmiotów korzystających ze środków Funduszu Pracy na podejmowanie działalności gospodarczej lub na tworzenie miejsca pracy dla osób skierowanych przez powiatowy urząd pracy, a także zapewnienia bardziej efektywnego wykorzystania tych środków planowane są:

- 1) zmiany w zakresie podatku od towarów i usług zakupionych w ramach dofinansowania i refundacji:
  - złagodzenie konsekwencji nieterminowego zwrotu podatku od towarów i usług,
  - obowiązek zwrotu równowartości podatku od towarów i usług przez osoby i podmioty, które nabędą prawo do jego odzyskania,
  - wnioski o środki dla podmiotów będących płatnikami VAT będą obejmować wydatki netto;

- 2) rozszerzenie grupy opiekunów osób niepełnosprawnych uprawnionych do korzystania z instrumentów wspierania przedsiębiorczości o osoby pobierające świadczenie pielęgnacyjne lub specjalny zasiłek opiekuńczy lub zasiłek dla opiekuna, których utrata nastąpi w związku z korzystaniem ze wsparcia z Funduszu Pracy;
- 3) udogodnienia dla osób korzystających z pożyczki na podjęcie działalności gospodarczej lub utworzenie stanowiska pracy:
  - skrócenie wymaganych okresów prowadzenia działalności gospodarczej (z 36 do 12 miesięcy) lub zatrudnienia na utworzonym stanowisku pracy (z 36 do 24 miesięcy), po upływie których uznaje się umowę za prawidłowo zrealizowaną oraz zrównanie ich z okresami stosowanymi przy środkach bezzwrotnych,
  - zawieszenie spłat oraz oprocentowania pożyczki po złożeniu wniosku o umorzenie pożyczki,
  - wprowadzenie możliwości restrukturyzacji zadłużenia.

W projekcie ustawy o rynku pracy zaproponowano również wydłużenie maksymalnego okresu wykonywania pracy przez cudzoziemców będących obywatelami jednego z sześciu państw (Armenii, Białorusi, Gruzji, Mołdawii, Rosji i Ukrainy), na podstawie oświadczenia pracodawcy o powierzeniu wykonywania przez cudzoziemca pracy z sześciu do 12 miesięcy (w ciągu kolejnych 18 miesięcy). Proponowane jest także skrócenie okresu pracy w Polsce niezbędnego do uzyskania zezwolenia na pobyt stały przez cudzoziemca, w przypadku cudzoziemców z ww. państw wykonujących pracę w zawodach pożądanym dla gospodarki polskiej (cudzoziemiec posiadający zezwolenia na pobyt stały może podejmować pracę w Polsce bez dodatkowego zezwolenia na pracę). Proponowane są także zmiany dotyczące zatrudniania obywateli wszystkich państw trzecich, mające na celu m.in. ułatwienie przedłużenia zatrudnienia u danego pracodawcy w przypadku sprawdzonego już cudzoziemca (zwolnienie z tzw. testu rynku pracy oraz praca legalna w procedurze).

W przedmiotowym projekcie ustawy stworzono mechanizm wsparcia dla osób powracających do Polski poprzez umożliwienie skorzystania z pożyczki na podjęcie działalności gospodarczej bez konieczności rejestracji w urzędach pracy. Wprowadzenie projektowanych zmian dotyczących pożyczek na rozpoczęcie własnej działalności gospodarczej ma na celu ułatwienie obywatelom polskim powrotu do kraju z zagranicy, m. in. w związku z wystąpieniem Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej z Unii Europejskiej. Istotą projektowanego rozwiązania jest zachęcenie obywateli polskich, którzy w ostatnich latach przebywali lub pracowali za granicą do powrotu do kraju.

Projekt ustawy został skierowany do uzgodnień międzyresortowych i konsultacji publicznych w dniu 29 czerwca 2018 r. Planowane wejście w życie przepisów: 1 stycznia 2019 r.

Dodatkowo Ministerstwo Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej przygotowało projekt rozporządzenia zmieniającego rozporządzenie w sprawie podklas działalności według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD), w których wydawane są zezwolenia na pracę sezonową cudzoziemca. Pro-

ponowana zmiana wyłącza z podklas wymienionych w rozporządzeniu niektóre działalności rolnicze, w których zapotrzebowanie na siłę roboczą nie podlega uwarunkowaniom sezonowym (związane z uprawą w ogrzewanych szklarniach pomidorów, ogórków, kwiatów i produkcją pączków kwiatowych oraz uprawą grzybów i grzybni). Pozwoli to podmiotom prowadzącym wyłączone działalności ubiegać się o dłuższe (do trzech lat) zezwolenie na pracę, zezwolenie na pobyt czasowy i pracę lub oświadczenie o powierzeniu wykonywania przez cudzoziemca pracy.

Projekt rozporządzenia został skierowany do uzgodnień międzyresortowych i konsultacji publicznych w dniu 17 lipca 2018 r. Wyznaczono skrócone terminy zgłaszania uwag i opinii z uwagi na potrzebę pilnego wprowadzenia projektu w życie w związku z silnie odczuwanymi brakami pracowników we wskazanych obszarach działalności.

Przedstawione rozwiązania, zdaniem Ministra Rodziny Pracy i Polityki Społecznej, powinny w znacznym stopniu ułatwić wykonywanie działalności gospodarczej firmom sektora małych i średnich przedsiębiorstw, w tym firmom rodzinnym.

### **5.2. Wdrożenie rozwiązań prawnych mających na celu likwidację barier w rozwoju przedsiębiorczości, w tym firm rodzinnych**

Stwierdzono, że skontrolowane US, urzędy miast i oddziały okręgowe ZUS z reguły prawidłowo prowadziły sprawy firm rodzinnych i prawidłowo wdrażały zmiany wynikające z przepisów wprowadzonych w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu*. Udogodnienia wprowadzone tymi regulacjami nie znalazły jednak szerokiego zastosowania dla podatników i klientów tych instytucji. Podczas realizacji działań przewidzianych nowymi przepisami stwierdzono nieliczne nieprawidłowości, które głównie sprowadzały się do niezachowania obowiązujących terminów oraz przeprowadzania kontroli bez uprzedniej analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa.

Istotnym problemem dla przedsiębiorców pozostaje jakość wydawanych przez organy skarbowe decyzji w postępowaniach podatkowych. Niejasność i częste zmiany przepisów, zwłaszcza podatkowych, co niejednokrotnie jest przyczyną uchylania decyzji podatkowych, są jedną z najczęściej wskazywanych barier w działalności gospodarczej. Stwierdzono znaczny – sięgający 27,4% – odsetek uchylonych decyzji podatkowych przez organ II instancji.

#### **5.2.1. Stosowanie wybranych udogodnień dla przedsiębiorców**

Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw, przyjęta w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm*, która weszła w życie z dniem 1 czerwca 2017 r., wprowadziła istotne zmiany do k.p.a., mające na celu m.in. uproszczenie prowadzenia działalności gospodarczej. Wprowadzono między innymi rozwiązania polegające na:

- możliwości przeprowadzenia mediacji (art. 96a–96n k.p.a.),

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- możliwości załatwienia sprawy milcząco (art. 122a–122g k.p.a.),
- prawie do wniesienia ponaglenia (art. 37 k.p.a.),
- możliwości zwołania posiedzenia w trybie współdziałania (art. 106a k.p.a.),
- możliwości zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania wobec organu administracji publicznej (art. 127a k.p.a.),
- załatwieniu sprawy w postępowaniu uproszczonym (art. 163b–163g k.p.a.),
- doprecyzowaniu przepisu dotyczącego wyznaczenia terminu na uzupełnienie braków formalnych (art. 64 k.p.a.),
- rozstrzygnięciu wątpliwości faktycznych na korzyść strony (art. 81a k.p.a.),
- przyjaznej interpretacji przepisów (art. 7a k.p.a.),
- poświadczeniu, na żądanie strony, za zgodność z oryginałem przedłożonych dokumentów przez pracownika organu (art. 76a § 2b k.p.a.),
- doprecyzowaniu, że sobota jest traktowana jako dzień wolny przy obliczaniu terminów (art. 57 § 4 k.p.a.).

Skala  
zastosowania udogodnień  
wprowadzonych  
nowelizacją k.p.a. w ZUS

Z uwagi na specyfikę działalności ZUS, trzy z ww. udogodnień, tj. milcząco załatwienie sprawy, mediacja i postępowanie uproszczone nie miały zastosowania w postępowaniach prowadzonych przez objęte kontrolą oddziały ZUS.

Z wyjaśnień udzielonych w toku kontroli przez dyrektorów poszczególnych oddziałów wynikało, że w stosunku do ogółu przedsiębiorców stosowane były pozostałe udogodnienia, m.in. poświadczenie za zgodność z oryginałem przedłożonych dokumentów, przyjazna interpretacja przepisów oraz rozstrzygnięcie wątpliwości faktycznych na korzyść przedsiębiorcy. Jednak prowadzone w oddziałach ewidencje i rejestry postępowań nie pozwalały na ustalenie liczby spraw, w których udogodnienia te znalazły zastosowanie.

Szczegółowa analiza przeprowadzona w toku kontroli (724 spraw firm rodzinnych) wykazała, że w dwóch przypadkach zastosowano przepis dotyczący rozstrzygnięcia wątpliwości faktycznych na korzyść przedsiębiorcy oraz w siedmiu przypadkach zastosowano termin na uzupełnienie braków formalnych wniosku nie krótszy niż 7 dni.

### Przykład

Zastępca Dyrektora Oddziału ZUS w Gdańsku wyjaśnił, że nieodnotowanie w Oddziale przypadków korzystania z usprawnień wprowadzonych ww. pakietem może wynikać między innymi z:

- a) krótkiego czasu, jaki upłynął od wdrożenia zmian w przepisach k.p.a., a tym samym płatnicy składek nie zdążyli jeszcze wykorzystać nowych możliwości w praktyce;
- b) stosowania przez ZUS dodatkowych usprawnień wynikających między innymi z wewnętrznych aktów prawnych, jak również ogólnej dostępności płatników składek do wiedzy z zakresu ubezpieczeń społecznych, poprzez:
  - utworzenie na salach obsługi klientów stanowisk doradców ds. ulg i umorzeń oraz doradców płatnika składek, doradców emerytalno-rentowych;
  - stronę internetową [www.zus.pl](http://www.zus.pl), gdzie płatnik składek może pobrać wzory formularzy, poradniki odnośnie zasad wypełniania i rozliczania składek oraz pozyskać informacje o ważnych zmianach w zakresie ubezpieczeń społecznych;
  - cykle szkoleń zewnętrznych organizowanych dla płatników składek, o których informowani są płatnicy składek za pośrednictwem strony [zus.pl](http://zus.pl);



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- powołanie w każdym Oddziale koordynatorów ds. komunikacji społecznej i edukacji, których zadaniem jest m.in. prowadzenie spraw wynikających ze współpracy Dyrektora Oddziału z terenowymi organami administracji rządowej i samorządowej, związkami zawodowymi, organizacjami pracodawców oraz emerytów i rencistów, inicjowanie i prowadzenie działań informacyjno-promocyjnych dotyczących Zakładu i systemu ubezpieczeń społecznych, w tym w szczególności: budowanie sieci kontaktów z lokalnymi partnerami, w tym z instytucjami administracji publicznej i samorządowej, organizacjami pozarządowymi, itp., celem realizacji wspólnych inicjatyw o charakterze informacyjno-educacyjnym; inicjowanie i realizowanie programu współpracy z lokalnymi liderami opinii; inicjowanie lokalnych działań z obszaru społecznej odpowiedzialności biznesu (CSR);
- wdrożenie w organizacji prostego języka w celu poprawienia i usprawnienia komunikacji z klientem zewnętrznym i wewnętrznym, tak indywidualnym, jak i instytucjonalnym oraz monitorowanie utrzymania standardu prostego języka w tej komunikacji.

Od 1 czerwca 2017 r. w art. 57 § 4 k.p.a. doprecyzowano sposób liczenia terminów w przypadku, gdy koniec terminu przypadał na dzień wolny od pracy lub sobotę. Zgodnie z nowym brzmieniem: *Jeżeli koniec terminu do wykonania czynności przypada na dzień uznany ustawowo za wolny od pracy lub na sobotę, termin upływa następnego dnia, który nie jest dniem wolnym od pracy ani sobotą.*

Badanie wykazało, że sposób liczenia terminów po 1 czerwca 2017 r., był zgodny z ww. zmianą art. 57 § 4 k.p.a.<sup>107</sup>

Od 1 kwietnia 2017 r., w związku ze zmianą art. 34 ustawy z 30 października 2012 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych<sup>108</sup>, wprowadzono możliwość korekty danych w dokumentach ZUS IWA w ciągu 14 dni od otrzymania wezwania do złożenia prawidłowych dokumentów korygujących. W oddziałach okręgowych ZUS w Kielcach i Gdańsku firmy rodzinne nie złożyły w okresie od 1 kwietnia do 31 marca 2018 r. korekt dokumentu ZUS IWA. W Oddziale w Łodzi korektę taką złożyła tylko jedna firma rodzinna, we Wrocławiu – osiem, a w Białymstoku – dziewięć. Sposób postępowania skontrolowanych oddziałów okręgowych ZUS w zakresie umożliwienia korekty przez przedsiębiorców danych w dokumentach ZUS IWA był prawidłowy.

Według danych ZUS z „ulgi na start”<sup>109</sup> wprowadzonej w ramach *Konstytucji Biznesu* w pierwszych trzech miesiącach skorzystało 52,7 tys. osób. Dane w podziale na województwa prezentuje infografika poniżej:

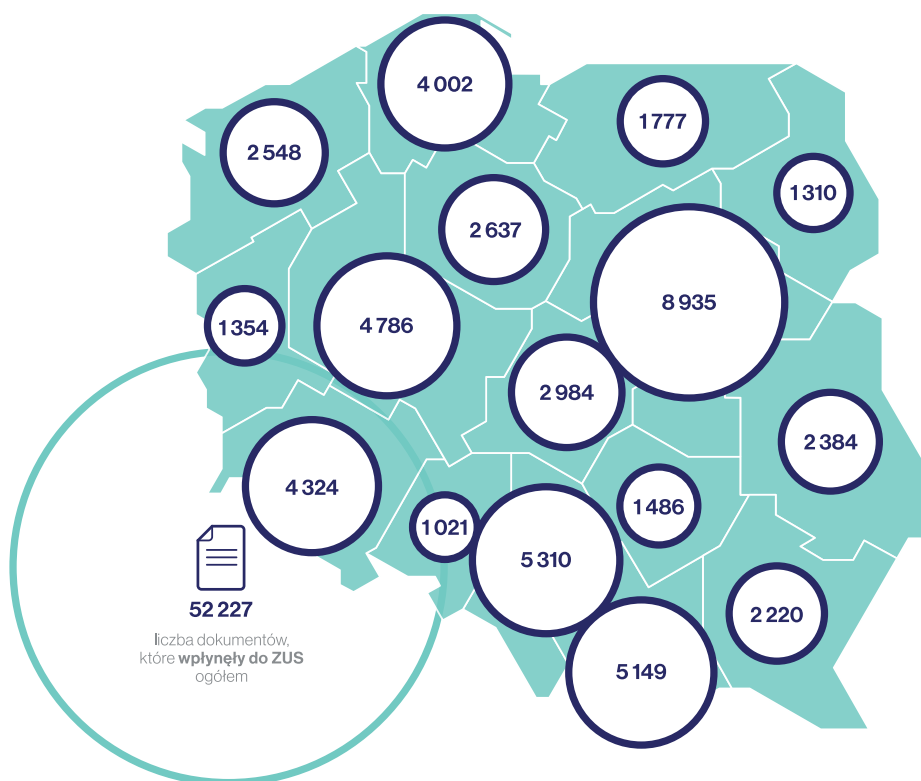
Skala zastosowania „ulgi na start”

<sup>107</sup> Analizą objęto po pięć spraw firm rodzinnych w każdym oddziale ZUS.

<sup>108</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1376, ze zm.

<sup>109</sup> Rozwiązanie umożliwiające przedsiębiorcom rejestrującym po raz pierwszy działalność gospodarczą albo wznawiającym taką działalność po pięciu latach od jej zakończenia niedokonywanie odprowadzania składek ZUS na ubezpieczenia społeczne przez okres sześciu miesięcy od rozpoczęcia działalności.

Infografika nr 10  
Wykorzystanie „ulgi na start”



Źródło: Opracowanie własne NIK na podstawie danych ZUS.

### Skala zastosowania zmian w kpa w urzędach miast

W objętych kontrolą 10 urzędach miast stwierdzono zastosowanie udogodnień polegających na:

- prawie do wniesienia ponaglenia (trzy ogółem, nie dotyczyło firm rodzinnych);
- możliwości zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania wobec organu administracji publicznej (173 ogółem, w tym 43 przez firmy rodzinne);
- załatwieniu sprawy w postępowaniu uproszczonym (trzy zastosowania w stosunku do firm rodzinnych);
- termin na uzupełnienie braków formalnych nie krótszy niż siedem dni (61 ogółem, w tym 15 w stosunku do firm rodzinnych);
- poświadczeniu, na żądanie strony, za zgodność z oryginałem przedłożonych dokumentów przez pracownika organu (526 ogółem, w tym 27 w stosunku do firm rodzinnych).

### 5.2.2. Sposób prowadzenia kontroli firm rodzinnych w objętych kontrolą jednostkach

#### Kontrola wykonywana przez ZUS

Szczegółowym badaniem objęto sposób prowadzenia przez ZUS kontroli 152 firm rodzinnych<sup>110</sup>. Analiza wykazała, że kontrole prowadzone były zgodnie z zasadami prowadzenia kontroli wykonywania zadań z zakresu

<sup>110</sup> Oddział we Wrocławiu 32 firmy, pozostałe Oddziały po 30 firm.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ubezpieczeń społecznych zawartych w rozdziale 10 ustawy o ZUS oraz stosownie do wymogów określonych w uosg (m.in. art. 78a ust. 1 i 3, art. 83b). Zgodnie z ww. przepisami:

- kontrole planowano po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej,
- nie przeprowadzono kilkakrotnie kontroli firm rodzinnych w tej samej sprawie,
- kontrolowani przedsiębiorcy nie składali skarg do sądu administracyjnego na przewlekłe prowadzenie kontroli (art. 84c ust. 15a uosg).

Objęte kontrolą oddziały ZUS nie posiadały odrębnej strony BIP, a wszystkie informacje publikowane były przez Centralę ZUS na jej stronie BIP. Stosownie do wymogów art. 78a ust. 3 uosg, w Biuletynie Informacji Publicznej ZUS, zamieszczono *Ogólny schemat kontroli płatników składek*, zawierający informacje o: zakresie kontroli ZUS, zasadach wyboru płatników składek do kontroli, osobach uprawnionych do kontrolowania płatników w imieniu ZUS, miejscu przeprowadzenia kontroli i czasie jej trwania, obowiązkach płatnika podczas kontroli, przesłankach sprzeciwienia się kontroli, terminie jej zakończenia, zawartości protokołu kontroli, sposobie składania zastrzeżeń, pokontrolnych obowiązkach płatnika oraz najważniejszych przepisach regulujących zasady przeprowadzania kontroli.

W przypadku trzech skontrolowanych urzędów miast<sup>111</sup>, kontrole przeprowadzono z naruszeniem art. 78a ust. 1 uosg, dodanym (z dniem 1 stycznia 2017 r.) ustawą z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, tj. bez uprzedniego dokonania analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej.

Kontrola wykonywana przez urzędy miast

Tylko jeden z objętych kontrolą urzędów<sup>112</sup>, stosownie do art. 78a ust. 3 uosg, zamieścił w terminie w Biuletynie Informacji Publicznej na swojej stronie podmiotowej ogólny schemat tych procedur kontroli, które wynikają z przepisów powszechnie obowiązującego prawa (wymóg wprowadzono od 1 stycznia 2017 r.). Pozostałe objęte kontrolą urzędy miasta nie zamieściły ww. schematu, przy czym cztery<sup>113</sup> dokonały tego podczas kontroli NIK.

Objęte kontrolą US przeprowadziły w kontrolowanym okresie 2837 kontroli podatkowych właściwych i 349 kontroli doraźnych, a także 118 282 czynności sprawdzających.

Kontrola wykonywana przez US

Na podstawie analizy raportów z systemu POLTAX-KONTROLA o przeprowadzonych kontrolach i zbadania przez NIK dokumentacji z 293 kontroli przeprowadzonych przez US w firmach rodzinnych, ustalono, że w 88,7% kontrolą obejmowano bieżące rozliczenia podatników (za ostatnie trzy lata podatkowe). Nie stwierdzono, aby kontrole podatkowe i czynności sprawdzające były wszczynane tuż przed upływem okresu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Prowadzenie kontroli rozliczeń za odległe okresy roz-

<sup>111</sup> Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Urząd Miasta Skarżysko-Kamienna, Urząd Miejski w Kartuzach.

<sup>112</sup> Urząd Miasta Sopotu.

<sup>113</sup> Urząd Miasta i Gminy w Staszowie, Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego, Urząd Miasta i Gminy w Bystrzycy Kłodzkiej, Urząd Miasta w Łomży.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

liczeniowe w większości przypadków wynikało z przyczyn niezależnych od urzędu, np. ze złożenia przez podatnika korekty zeznań za lata wcześniejsze wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, z niezłożenia korekty deklaracji pomimo wezwań kierowanych do podatnika, z potrzeby rozszerzenia zakresu kontroli za lata wcześniejsze w związku z nieprawidłowościami stwierdzonymi w toku kontroli dotyczącymi okresów bieżących.

Jedynie w US w Skarżysku-Kamiennej stwierdzono, że ponad 35% kontroli dotyczyło rozliczeń sprzed co najmniej trzech lat.

### Przykład

Naczelnik US w Skarżysku-Kamiennej w sprawie obejmowania kontrolami odległych okresów podatkowych wyjaśniła: (...) *W okresach: 01.01.2015 r.–31.12.2016 r., co do zasady, planowania podmiotów do kontroli dokonywano w oparciu o Krajowy, Wojewódzki i Operacyjny Plan Działań w wyniku analizy grupowej i indywidualnej ryzyka zewnętrznego ujętego w Krajowym Planie Działań; 01.01.2017 r.–31.03.2018 r., co do zasady, planowania podmiotów do kontroli dokonywano w oparciu analizę grupową, ale także w oparciu o raporty wykonywane na populacji podatników dostępne w aplikacji E-orus z uwzględnieniem rekomendacji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w sprawie zasad prowadzenia działań przez jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej w obszarze zapobiegania i zwalczania nieprawidłowości podatkowych. W okresie: 01.01.2015 r.–31.03.2018 r. kontrolą podatkową obejmowano również podmioty na wniosek innych komórek organizacyjnych tut. organu w wyniku podjętych czynności lub pozyskanych informacji, ale także na podstawie zewnętrznych źródeł informacji jak donosy i anonimy, czy informacje z innych organów, w tym podatkowych. Wyżej wymienione źródła determinowały okresy objęte zakresem podjętych kontroli podatkowych.*

Prowadzenie kontroli rozliczeń za odległe okresy rozliczeniowe (4–5 lat wstecz) jest zgodne z przepisami prawa, jednakże nie jest korzystne dla podatników, gdyż z dużym opóźnieniem dowiadują się, że ich rozliczenie nie jest prawidłowe, a w przypadku błędu w rozliczeniu są narażeni na zapłatę zaległego podatku i odsetek za zwłokę. Pozostaje również niewiele czasu na wszczęcie postępowania podatkowego i wydanie decyzji wymiarowej z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W kontrolowanych urzędach skarbowych nie nadużywano uprawnień do przedłużania czasu trwania kontroli i terminu zakończenia kontroli. W badanych 293 sprawach firm rodzinnych, kontrole przedłużono w 28 przypadkach.

Kontrole podejmowano na podstawie imiennych upoważnień, a przebieg kontroli dokumentowany był w protokołach sporządzanych zgodnie z art. 290 Op.

W dwóch urzędach<sup>114</sup> postępowania kontrolne były prowadzone z naruszeniem zasad postępowania kontrolnego.

<sup>114</sup> US w Staszowie, US w Kartuzach.

### Przykłady

W US w Staszowie dwie kontrole podatkowe nie zostały zakończone w terminie określonym w postanowieniu o przedłużeniu terminu zakończenia kontroli wydanym na podstawie art. 284b § 2 Op. Wyznaczony w postanowieniu termin zakończenia kontroli nr 4314 upłynął w dniu 31 stycznia 2017 r., a protokół doręczono 8 lutego 2017 r. W kontroli nr 4278 protokół doręczono w dniu 22 kwietnia 2016 r., pomimo że termin wyznaczony w postanowieniu upłynął 15 kwietnia 2016 r. W związku z tym zakończenie tych kontroli nastąpiło bez uprzedniego zawiadomienia kontrolowanego, z podaniem przyczyny przedłużenia i bez wskazania nowego terminu ich zakończenia.

W US w Kartuzach jedna kontrola w zakresie podatku VAT, za styczeń 2012 r., spośród 20<sup>115</sup>, została rozpoczęta (15 kwietnia 2016 r.) po upływie ponad dwóch lat od uzyskania przez Urząd informacji (14 kwietnia 2014 r.) o prawomocnym zakończeniu postępowania podatkowego za uprzedni okres rozliczeniowy (listopad 2011 r.)<sup>116</sup> i po upływie czterech lat od zakończenia okresu rozliczeniowego, którego dotyczyła.

Naczelnik US wyjaśniła: *kontroli nie przeprowadzono wcześniej, gdyż informacja o zakończeniu postępowania w podatku VAT za grudzień 2011 r. wpłynęła do Urzędu, gdy plan kontroli na II kwartał 2014 r. był zatwierdzony, a w okresie od 16 czerwca 2014 r. do 5 listopada 2015 r. podatnik był kontrolowany w zakresie PPL za 2011 r.* Dlatego, zdaniem Naczelnika, zaplanowanie i przeprowadzenie tej kontroli było możliwe dopiero w I kwartale 2016 r.

Zdaniem NIK, nieprzeprowadzenie kontroli za styczeń 2012 r. w zakresie VAT przez okres dwóch lat, pomimo posiadanych informacji o błędnym rozliczeniu podatkowym, było niewłaściwe. Od wpływu do Urzędu informacji o zakończeniu postępowania za listopad 2011 r. do rozpoczęcia kontroli w zakresie PPL za 2011 r. upłynęły dwa miesiące, zaś po zakończeniu kontroli w PPL do rozpoczęcia kontroli w zakresie VAT za styczeń 2012 r. upłynęło kolejnych pięć miesięcy. W okresach tych brak było podstaw do nieprzeprowadzenia kontroli. Przeszkodą w przeprowadzeniu kontroli nie były również przyjęte plany kontroli nieuwzględniające tego postępowania, skoro w latach 2014, 2015 i 2016 w Urzędzie podejmowano, obok kontroli planowych, również kontrole doraźne.

W kontrolowanych urzędach skarbowych podatnicy nie korzystali z uprawnienia do wniesienia do sądu administracyjnego skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli.

Dwa ze skontrolowanych US nie przekazały do jednostki prowadzącej BIP, celem opublikowania w Biuletynie, ogólnego schematu procedur kontroli, wynikających z przepisów powszechnie obowiązującego prawa<sup>117</sup>.

W Biuletynie Informacji Publicznej US w Skarżysku-Kamiennej<sup>118</sup> nie zamieszczono ogólnego schematu procedur kontroli. W zakładce *Załatwianie spraw/Kontrola podatkowa* zamieszczono następującą informację:

<sup>115</sup> Nietoczących zwrotu VAT przed terminem zwrotu.

<sup>116</sup> Decyzją z 30.09.2013 r. określono podatnikowi za grudzień 2011 r. nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny miesiąc w wysokości 43,5 tys. zł, tj. o niemal 75 tys. zł mniej niż zadeklarowana. Podatnik nie skorygował deklaracji za kolejny okres rozliczeniowy – styczeń 2012 r.

<sup>117</sup> US w Piotrkowie Trybunalskim, US w Łasku. W przypadku obu jednostek schemat procedur kontroli został umieszczony na stronach BIP w trakcie czynności kontrolnych.

<sup>118</sup> <http://www.swietokrzyskie.kas.gov.pl/urząd-skarbowy-w-skarżysku-kamiennej/zalatwianie-spraw/kontrola-podatkowa>

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Szczegółowe informacje na temat zasad prowadzenia kontroli podatkowej oraz praw kontrolowanego dostępne są na stronach internetowych Ministerstwa Finansów, co nie stanowiło bezpośredniego dostępu do ogólnego schematu procedur kontroli, o którym mowa w art. 78a ust. 3 uosg.

Z informacji złożonej przez Dyrektora IAS w Białymstoku wynika, że US w Mońkach i US w Łomży:

- na 1 stycznia 2017 r. posiadały zunifikowaną stronę BIP, z zakładką *Załatwienie spraw/Kontrola podatkowa*. Umieszczony był tam odnośnik do strony BIP Ministerstwa Finansów/Administracji Podatkowej<sup>119</sup>, zawierającej ogólny schemat procedur kontroli podatkowych wynikający z przepisów powszechnie obowiązującego prawa<sup>120</sup>;
- od 1 marca 2017 r. Urzędy miały zunifikowaną stronę BIP, dostępną pod adresem <http://www.podlaskie.kas.gov.pl/izba-administracji-skarbowej-w-bialymstoku>. W zakładce *Załatwienie spraw/kontrola podatkowa* także umieszczone były odnośniki do ww. strony BIP Ministerstwa Finansów/Administracji Podatkowej, która jednak nie jest już dostępna<sup>121</sup>. W trakcie kontroli uzupełniono zakładkę *Załatwienie spraw/kontrola podatkowa* poszczególnych urzędów skarbowych województwa podlaskiego o stosowne zapisy wynikające z obowiązującego obecnie art. 47 ust. 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców.

### 5.2.3. Wykorzystanie pliku JPK\_VAT w działalności skontrolowanych US

W przygotowanej w MF ustawie z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, w art. 82 Op wprowadzono, dla podmiotów prowadzących księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych nowy obowiązek – przekazywania bez wezwania do resortu finansów informacji o ewidencji prowadzonej na potrzeby podatku VAT. Przekazywanie informacji odbywa się elektronicznie, za okresy miesięczne, do 25 dnia kolejnego miesiąca, poczynając od danych za lipiec 2016 r. Mali i średni przedsiębiorcy zostali zobowiązani do przekazywania pliku od 1 stycznia 2017 r., natomiast mikroprzedsiębiorcy – od 1 stycznia 2018 r.

Tworzona dla potrzeb wygenerowania JPK\_VAT tabela w formie pliku csv pobranej ze stron MF aktualnie nie może zostać uznana za ewidencję VAT prowadzoną w formie elektronicznej, o której mowa w art. 109 ustawy o VAT i podatnik zobowiązany jest do prowadzenia odrębnej ewidencji VAT w formie elektronicznej. Opracowany arkusz csv nie zawiera wszystkich wymaganych przepisami danych, tj. przedmiotu opodatkowania, kwoty podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z urzędu skarbowego oraz sum dla podstawy opodatkowania.

<sup>119</sup> Zakładka *Działalność/Działalność kontrolna/Kontrola podatkowa*.

<sup>120</sup> Strona ta funkcjonowała do 28 lutego 2017 r., a jej archiwum jest dostępne pod adresem: <http://mf-arch.mf.gov.pl/administracja-podatkowa/>. Archiwalna strona BIP IS w Białymstoku i Urzędu, funkcjonująca do 28.02.2017 r., dostępna jest pod adresem <http://bialystok-ap-aich.mf.gov.pl/izba-skarbowa-w-bialymstoku>.

<sup>121</sup> Funkcjonuje wyłącznie archiwum pod adresem <http://tnf-arch.mf.gov.pl/administracja-podatkowa>.

### Przykłady

Marian Banaś, Sekretarz Stanu i Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyjaśnił: *Struktura logiczna elektronicznej postaci ewidencji dla celów podatku od towarów i usług, opublikowana przez Ministra Finansów, jest zgodna z art. 109 ust. 3 ustawy o VAT w zakresie odnoszącym się do informacji o transakcjach zakupu i sprzedaży podlegających podatkowi VAT, w szczególności zawiera informację o przedmiocie i podstawie opodatkowania. Wzór ten, w zakresie zawartości merytorycznej, ma taki sam układ w każdej z trzech dotychczas opublikowanych wersji pliku (zarówno w źródłowym formacie xsd, jak i w przykładowych plikach w formacie csv). Struktura nie obejmuje części rozrachunkowej ewidencji VAT, m.in. takich elementów jak: kwota podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z urzędu skarbowego, kwota do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy z poprzedniej deklaracji lub wynikająca z decyzji (nie wymienionej w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT). Wyżej wymienione elementy są przekazywane przez podatników w deklaracji podatkowej (dostępne organowi podatkowemu zarówno na etapie czynności analitycznych, jak też w toku kontroli). Rozwiązanie takie istotnie ogranicza liczbę zbędnych korekt plików, które dotyczyłyby rozrachunków lub decyzji administracyjnych organu. Przesłane przez podatników pliki JPK\_VAT są, w rozumieniu Ordynacji podatkowej, księgami podatkowymi, tym samym dowodzą realizacji obowiązku prowadzenia ewidencji VAT w formie elektronicznej. Wzór struktury (jego zakres) nie nakłada na podatników nadmiarowych obowiązków, a wręcz przeciwnie ogranicza je do niezbędnego minimum pozwalającego z jednej strony na realizację celu analitycznego organom podatkowym oraz z drugiej strony na profesjonalną obsługę podatników. Dodatkowo, że obecnie w Ministerstwie trwają prace analityczne i legislacyjne nad zastąpieniem deklaracji VAT w formie tradycyjnej deklaracjami składanymi w formie pliku JPK\_VAT. Założenie projektu zakłada nowelizację przepisów o podatku od towarów i usług oraz zmodyfikowanie pliku JPK\_VAT o dane rozliczeniowe. Zgodnie z przyjętymi założeniami planuje się, aby rozwiązania zostały wprowadzone na początku 2019 r. (od stycznia 2019 r. – rozbudowany schemat JPK\_VAT, od połowy 2019 r. – eliminacja deklaracji VAT).*

Ujawnione w plikach JPK\_VAT dane o transakcjach podatników (ich kontrahentach i kwotach) udostępniane są organom Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: KAS) za pośrednictwem dwóch aplikacji oraz wykorzystywane są m.in. na potrzeby:

- identyfikowania rozbieżności w rozliczeniach VAT podatnika i jego kontrahentów za pomocą zautomatyzowanych raportów;
- identyfikowania oszustw podatkowych poprzez prześledzenie przebiegu transakcji, a w szczególności tzw. transakcji karuzelowych ukierunkowanych na wyłudzenie z budżetu państwa nienależnych kwot nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Od początku 2018 r. do 20 czerwca 2018 r., bazując m.in. na zasobach repozytorium JPK, opracowano łącznie i skierowano do weryfikacji na poziom lokalny do czynności sprawdzających/kontroli 32 analizy pogłębione, obejmujące 38 podmiotów głównych oraz 348 zidentyfikowanych w łańcuchu transakcji kontrahentów. Uwzględniając 2018 r. (tj. rozliczenia w VAT za okres I–III 2018 r.), na podstawie sporządzonych w Ministerstwie i skierowanych na poziom lokalny analiz pogłębionych – wykorzystujących JPK\_VAT złożone za I kw. 2018 r., wstrzymano w urzędach skarbowych zwroty VAT na łączną kwotę ponad 206 mln zł;
- identyfikowania przypadków nieuwzględniania przez podatników wartości sprzedaży ze wszystkich wystawionych faktur, ujawnionych

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

przez ich kontrahentów (zaniżanie przychodów/nieujawnianie przychodów);

- wyszukiwania składników majątku mogących stanowić przedmiot zastosowania środka egzekucyjnego/zabezpieczającego w postaci zajęcia wierzytelności u kontrahenta podatnika, posiadającego wymagalne zaległości podatkowe (łącznie do chwili obecnej z zajęć dokonanych na podstawie informacji z JPK\_VAT wyegzekwowano ponad 397 mln zł).

Zgodnie z art. 82 § 1b Op, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o VAT, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 tej ustawy, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 193a § 3, za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy.

We wszystkich objętych kontrolą US dane uzyskiwane z przesyłanych przez przedsiębiorców plików JPK\_VAT były wykorzystywane w ich działalności. Jednak zaledwie w 40% skontrolowanych US<sup>122</sup> informacje zawarte w przesyłanych plikach JPK wykorzystywane były do typowania jednostek do kontroli.

We wszystkich objętych kontrolą US podejmowano działania informacyjne mające na celu udzielanie przedsiębiorcom pomocy w przekazywaniu pliku JPK\_VAT. Do działań tych należały m.in.: prowadzenie szkoleń (tzw. „Wtorki z JPK”), podczas których instruowano jak tworzyć, wypełniać i przysyłać pliki JPK, organizowano dyżury wspomagające, podczas których przedsiębiorcy mogli m.in. uzyskać wiedzę na temat pliku oraz potwierdzić Profil Zaufany eGo, przedsiębiorcom wysyłającym plik po raz pierwszy służono pomocą techniczną.

### 5.2.4. Stosowanie przez US zasad prawa podatkowego w postępowaniach podatkowych

W kontrolowanych US w okresie objętym kontrolą wszczęto ogółem 816 postępowań podatkowych po zakończonych kontrolach.

Na podstawie analizy 107 postępowań podatkowych prowadzonych w stosunku do firm rodzinnych ustalono:

- postępowania podatkowe wszczynano nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli, tj. w terminie zgodnym z art. 165b § 1 Op;
- postępowania podatkowe były prowadzone prawidłowo, tj. zapewniono stronom czynny udział w postępowaniu, możliwość wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, rzetelnie

<sup>122</sup> US w Skarżysku-Kamiennej, US w Piotrkowie Trybunalskim, US w Kartuzach, US w Mońkach.



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

dokumentowano poszczególne czynności i zdarzenia, wydane decyzje były prawidłowe w zakresie rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji (art. 123–126, art. 189–192 i art. 200 Op).

Naruszenie zasad prowadzenia postępowań podatkowych (przewlekłość postępowań) stwierdzono w połowie skontrolowanych US<sup>123</sup>, w 17 ze 107 objętych szczegółową analizą postępowań prowadzonych w stosunku do firm rodzinnych (15,9%).

Przewlekłość  
postępowań

### Przykłady

W US w Sopocie dwa postępowania podatkowe prowadzono opieszale, ponieważ pomiędzy wyznaczeniem przez organ podatkowy kolejnych terminów zakończenia sprawy, tj. w ciągu od trzech do pięciu miesięcy, nie podejmowano żadnych czynności związanych z prowadzonym postępowaniem. Jedno postępowanie podatkowe trwało prawie trzy lata (1044 dni)<sup>124</sup>, a drugie ponad trzy lata (1195 dni)<sup>125</sup>.

W trzech postępowaniach podatkowych prowadzonych wobec firm rodzinnych w US w Skarżysku-Kamiennej, wszczętych odpowiednio 21 września 2017 r. (dwa postępowania) oraz 27 grudnia 2017 r., do dnia zakończenia kontroli NIK, nie wydano decyzji, a tym samym nie zachowano terminu załatwienia sprawy wynikającego z art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej. W aktach ww. postępowań zgromadzono jedynie postanowienia dotyczące wyznaczenia nowego terminu załatwienia spraw, w których jako powód przedłużenia wskazano złożony charakter sprawy oraz konieczność rozpatrzenia materiału dowodowego. Nie zgromadzono natomiast żadnych dokumentów potwierdzających podejmowanie przez organ jakichkolwiek czynności.

Zgodnie z art. 139 § 1 Op, załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż ciągu miesiąca, a w sprawach szczególnie skomplikowanych – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy tej ustawy stanowią inaczej.

Naczelnik wyjaśniła: *przyczyną niezałatwienia w terminie wynikającym z art. 139 § 1 Op ww. spraw są braki i zmiany kadrowe w Referacie Podatków Dochodowych, Podatku od Towarów i Usług, Podatków Majątkowych i Sektorowych (SPV), do którego zadań należy prowadzenie postępowań podatkowych (...).*

Trzy postępowania podatkowe (spośród 15 badanych) US w Piotrkowie Trybunalskim prowadził w sposób przewlekły z naruszeniem art. 125 § 1 i 2 Op, zgodnie z którymi organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko posługując się możliwe najprostszymi środkami do ich załatwienia, a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie. Czas trwania tych postępowań wynosił od około siedmiu do dziesięciu miesięcy. W okresie od dnia wszczęcia poszczególnych postępowań do momentu przejścia spraw przez innego pracownika organ podatkowy ograniczał się w głównej mierze do wydawania postanowień o przedłużeniu czasu trwania postępowań.

Naczelnik US w Piotrkowie Trybunalskim wyjaśnił: *sprawy dotyczące wyżej wymienionych postępowań w początkowym stadium postępowania, od momentu*

<sup>123</sup> US w Łasku, US w Piotrkowie Trybunalskim, US w Kartuzach, US w Skarżysku-Kamiennej, US w Sopocie.

<sup>124</sup> Organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe w dniu 21 sierpnia 2014 r., a decyzję wydał w dniu 30 czerwca 2017 r.

<sup>125</sup> Organ podatkowy wszczął postępowanie podatkowe 9 sierpnia 2012 r., a decyzję wydał 17 listopada 2015 r.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

*przekazania dokumentacji z Działu Kontroli Podatkowej do realizacji ówczesnemu Działu Kontroli Podatkowej, powierzone były pracownikowi, który z uwagi na niewywiązywanie się z obowiązków nałożonych w ramach wykonywanej pracy w tym dziale został odsunięty od prowadzonych postępowań. Inny pracownik przejął ww. sprawy z dniem 18 kwietnia 2016 r. Po przejęciu obowiązków pracownik ten musiał zapoznać się z aktami sprawy, przeanalizować je, podać ocenie pod kątem potrzeb dowodowych, celem wydania decyzji.*

Naczelnik US w Łasku prowadził postępowania podatkowe w stosunku do firm rodzinnych w sposób przewlekły, z naruszeniem art. 125 § 1 i 2 Op oraz art. 139 § 1 Op. Czas trwania siedmiu zbadanych postępowań wynosił od ponad 90 do ponad 900 dni<sup>126</sup>.

W prowadzonych postępowaniach ograniczono się wyłącznie do wydawania postanowień o przedłużeniu czasu trwania postępowania (w trzech postępowaniach) lub podejmowano inne działania (tj. odbieranie wyjaśnień od strony, wyznaczanie terminu na wypowiedzenie się co do zgromadzonego materiału dowodowego, przesłuchanie świadka), które były poprzedzone długimi okresami beczynności (od jednego do kilku miesięcy).

Skutkiem stwierdzonej nieprawidłowości było wydawanie decyzji kończących postępowanie podatkowe w I instancji po upływie bardzo długiego okresu od zakończenia okresu rozliczeniowego, którego te decyzje dotyczyły.

Naczelnik w złożonych wyjaśnieniach wskazał, że przyczyną długiego czasu trwania postępowań podatkowych była duża liczba spraw do prowadzenia w tym samym czasie (nie tylko sprawy po kontroli podatkowej, ale również inne, w tym również wszczynane na wniosek podatnika) oraz niedobory kadrowe w komórce postępowań podatkowych, jak i w całym urzędzie, spowodowane odpływem doświadczonych pracowników (emerytury) i jednocześnie narzucanymi przez IAS ograniczeniami w zatrudnianiu nowych pracowników pomimo liczby etatów (41,75) niższej od liczby etatów ustalonej dla US na podstawie przeprowadzonego w 2017 r. badania obciążenia pracą (46,75). Przy brakujących pięciu etatach IAS wyraziła zgodę na przeprowadzenie rekrutacji zewnętrznej na dwa etaty.

### Duży odsetek uchylonych decyzji podatkowych

W okresie objętym kontrolą w kontrolowanych urzędach skarbowych zostało wydanych 949 decyzji pokontrolnych. Podatnicy wnieśli odwołania od 259 decyzji (27,3%). Dyrektorzy izb skarbowych (izb administracji skarbowej) uchylili i umorzyli postępowania lub uchylili i przekazali do ponownego rozpatrzenia 71 decyzji, co stanowiło 7,5% decyzji wydanych i 27,4% decyzji, od których podatnicy złożyli odwołania. Wysoki odsetek uchylanych decyzji może wynikać ze skomplikowanych przepisów prawa podatkowego i ich częstych zmian oraz z dowolności w ich interpretacji<sup>127</sup>.

### Przykład

Naczelnik US w Piotrkowie Trybunalskim wyjaśniła, że *wysoki procent decyzji uchylanych przez Dyrektora Izby Skarbowej/Dyrektora IAS, wynikał między innymi ze zmiany podejścia organu nadzoru w zakresie gromadzonej doku-*

<sup>126</sup> Na dzień prowadzenia badań, tj. 23 maja 2018 r., trzy z siedmiu postępowań podatkowych nie zostały zakończone wydaniem decyzji, w związku z czym czas ich trwania liczono do tego dnia.

<sup>127</sup> W latach 2015–2017 uosg zmieniała się 30 razy, natomiast Op w latach 2015–2018 (1 półrocze) 35 razy.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

*mentacji dowodowej<sup>128</sup>. W związku z liczbą uchylanych decyzji, w latach 2015 i 2016 położono większy nacisk na rozwój wiedzy merytorycznej pracowników, wsparcie szkoleniowe, co pozwoliło na stabilne podnoszenie wiedzy i umiejętności, a od 2016 r. dobór pracowników do kontroli wynikał z ich indywidualnych umiejętności. W ostatnich latach nastąpił też wzrost wynagrodzeń pracowników US, mający wpływ na wzrost zaangażowania i efektywności w pracy. Powyższe działania skutkowały w 2017 r. poprawą jakości zbieranych materiałów dowodowych i zmianą wskaźnika decyzji uchylanych.*

Według danych MF, w kontrolowanym okresie zmalała liczba przeprowadzonych przez urzędy skarbowe kontroli podatkowych – z 49 837 w 2015 r. do 27 226 w 2017 r. Wzrosła natomiast (z 34,4% w 2015 r. do 36,4% w 2017 r.) liczba ujawnionych w toku kontroli przestępstw lub wykroczeń skarbowych. W efekcie tych kontroli uszczuplenia podatkowe (per saldo) wyniosły: w 2015 r. – 5844,1 mln zł, w 2016 r. – 8267,8 mln zł, 2017 r. – 5900,9 mln zł.

W okresie objętym kontrolą organy pierwszej instancji, w wyniku postępowań podatkowych wszczętych po zakończonych kontrolach, wydały 3 790 621 decyzji<sup>129</sup>. W tym okresie po rozpatrzeniu 146 748 odwołań od decyzji organów pierwszej instancji, uchylono 39 060 decyzji (26,6%). W latach 2015–2017 nastąpiła nieznaczna poprawa jakości decyzji wydanych w wyniku postępowań podatkowych wszczętych po zakończonych kontrolach. Wskaźnik uchylonych decyzji zmniejszył się z 27,9% w 2015 r. do 26,3% w 2016 r. oraz 24,9% w 2017 r. W pierwszym kwartale 2018 r. wyniósł jednak 29,1%.

Liczba złożonych skarg na decyzje do WSA w kontrolowanym okresie wyniosła 100 445. WSA uchylili 15 872 decyzje (15,8%). Wskaźnik uchylonych przez sądy decyzji w 2017 r. poprawił się o 3,9% w stosunku do roku 2015 – z 18,8% w 2015 r. do 14,9% w 2017 r. W I kwartale 2018 r. wskaźnik ten ukształtował się na poziomie 16,1%.

Z wyjaśnień Dyrektora Departamentu Poboru Podatków wynika, że główne przyczyny uchylania decyzji w postępowaniach odwoławczych oraz uchylania decyzji organów podatkowych przez sądy administracyjne, to w szczególności: w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych – naruszenie przepisów prawa odnoszących się do postępowania dowodowego, m.in. braki w materiale dowodowym i niewyjaśnienie wszystkich okoliczności faktycznych sprawy, nieprzeprowadzenie kluczowych dowodów; błędne określenie wysokości zobowiązania podatkowego; przedawnienie zobowiązania; błędy formalne popełnianie w toku postępowania, w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego – brak wystarczającego udowodnienia, że podatnik nie działał w tzw. „dobrej wierze” albo też wiedział lub mógł wiedzieć, przy zachowaniu minimum staranności, że uczestniczy w transakcjach związanych z nad-

<sup>128</sup> We wcześniejszych latach utrwalona została praktyka szczegółowego opisywania dowodów w protokołach, podpisywanych przez obie strony postępowania. Obecnie organ II instancji uchylając decyzję organu I instancji wskazuje na konieczność uzupełniania materiału dowodowego w przedmiotowym zakresie.

<sup>129</sup> 1137,3 tys. w 2015 r.; 1166,2 tys. w 2016 r.; 1169,3 tys. w 2017 r. oraz 317,8 tys. w pierwszym kwartale 2018 r.

Nadzór nad wydawaniem  
decyzji podatkowych

użyciem prawa (transakcje karuzelowe lub łańcuchy transakcji – w celu wyłudzenia podatku VAT); brak oceny zasadności nałożenia sankcji, wynikającej z art. 108 ustawy o VAT w kontekście ryzyka uszczuplenia wpływów z podatków i obowiązującej zasady neutralności podatku od towarów i usług; niezbadanie przesłanki wystąpienia ryzyka uszczuplenia należności w kontekście art. 108 ustawy o VAT, co wynika z orzecznictwa TSUE („puste faktury”); bezzasadna odmowa zwrotu odsetek od zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym powstałej w związku z centralizacją rozliczeń jednostek samorządu terytorialnego – art. 74 pkt 1, art. 78 § 5 Op; zebranie niepełnego materiału dowodowego, w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – nieprawidłowe zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych; nieprawidłowe oszacowanie dochodów; nieprawidłowa kwalifikacja źródeł przychodów; nieprawidłowe określenie wysokości przychodów; zaliczenie przychodów do niewłaściwego roku podatkowego.

### 5.2.5. Przyznawanie ulg przedsiębiorcom przez objęte kontrolą jednostki

#### Stosowanie ulg przez ZUS

Udzielanie ulg w spłacie należności z tytułu składek (umorzenie, odroczenie, rozłożenie na raty) regulują przepisy art. 28–29 ustawy o ZUS oraz rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne<sup>130</sup>. Wydane zostały także przez ZUS wewnętrzne wytyczne – *Instrukcja w sprawie umarzania, odraczania i rozkładania na raty należności z tytułu składek pobieranych przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych*, wprowadzona uchwałą nr 12/2010 Zarządu ZUS z dnia 27 stycznia 2010 r.<sup>131</sup> oraz *Jednolite standardy udzielania ulg i umorzeń należności z tytułu składek* z dnia 5 marca 2010 r.

W okresie objętym kontrolą skontrolowane oddziały ZUS udzieliły ulg w spłacie należności z tytułu składek na łączną kwotę ponad 700 mln zł.

W przypadku objętych szczegółowym badaniem blisko 100 spraw dotyczących przyznania ulgi firmom rodzinnym zgromadzono kompletną dokumentację, udzielenie ulgi poprzedzono dokonaniem ustaleń w zakresie możliwości płatniczych podmiotu ubiegającego się o przyznanie ulgi zgodnie z wyżej wymienionymi przepisami ustawy o ZUS i uregulowaniami wewnętrznymi.

#### Przykład

W I Oddziale ZUS w Łodzi proces udzielania ulg w spłacie należności wspierały i monitorowały systemy i aplikacje takie jak:

- a) aplikacja OUU – dot. ulg i umorzeń,
- b) system informatyczny ZUS (KSI),
- c) aplikacja FW umożliwiająca dostęp do Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (CEPiK).

Internet i intranet pozwalały na korzystanie z informacji zawartych:

- w Centralnej Bazie Danych Ksiąg Wieczystych (CBDKW),
- na stronie Ministerstwa Sprawiedliwości – Krajowy Rejestr Sądowy (KRS),

<sup>130</sup> Dz. U. Nr 141, poz. 1365.

<sup>131</sup> Zmieniona uchwałą nr 13/2011 Zarządu ZUS z 30 marca 2011 r.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

- w aplikacji PESEL KEP2,
- w rejestrze zastawów prowadzonych przez właściwe organy, w Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG).

Zgodnie z art. 7 ust. 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>132</sup> rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić zwolnienia przedmiotowe w podatkach lokalnych od nieruchomości. Na podstawie art. 12 ust. 4 tej ustawy rada gminy może wprowadzić zwolnienia od środków transportowych, z wyjątkiem zwolnień dotyczących samochodów ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej równej lub wyższej niż 12 ton, ciągników siodłowych i balastowych przystosowanych do używania łącznie z naczepą lub przyczepą o dopuszczalnej masie całkowitej zespołu pojazdów równej lub wyższej niż 12 ton, przyczep i naczep, które łącznie z pojazdem silnikowym posiadają dopuszczalną masę całkowitą równą lub wyższą niż 12 ton, z wyjątkiem związanych wyłącznie z działalnością rolniczą prowadzoną przez podatnika podatku rolnego.

W przypadku dwóch objętych kontrolą urzędów miast<sup>133</sup> organ stanowiący nie wprowadził w drodze uchwały zwolnień przedmiotowych w podatkach lokalnych od nieruchomości oraz zwolnień przedmiotowych w podatku od środków transportu. W jednym urzędzie<sup>134</sup>, mimo wprowadzenia ww. zwolnień przedmiotowych, nie został złożony żaden wniosek o zastosowanie zwolnienia.

W pozostałych siedmiu urzędach miast w kontrolowanym okresie ze zwolnień przedmiotowych w podatkach lokalnych od nieruchomości oraz zwolnień w podatku od środków transportowych skorzystało 49 firm rodzinnych. Zwolnień udzielono na kwotę przekraczającą 450 tys. zł. Negatywnie zostały rozpatrzone dwa wnioski firm rodzinnych.

Przedsiębiorcy, którym udzielono zwolnień spełniali kryteria do ich zastosowania.

Możliwość uzyskania przez podatników określonych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych przewidują przepisy art. 67a § 1 Op. Zgodnie z ww. przepisami organ podatkowy (w tym – wójt, burmistrz, prezydent miasta), na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b Op, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty,
- odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki określone w decyzji, o której mowa w art. 53a Op<sup>135</sup>,
- umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

<sup>132</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1445.

<sup>133</sup> Urząd Miejski w Łasku, Urząd Miasta i Gminy w Bystrzycy Kłodzkiej.

<sup>134</sup> Urząd Miasta i Gminy w Staszowie.

<sup>135</sup> W brzmieniu przepisu art. 67a § 1 pkt 2 obowiązującego do 31 grudnia 2015 r. Ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649, ze zm.) przepis ten otrzymał brzmienie: odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek (art. 1 pkt 56 ustawy zmieniającej).

Stosowanie ulg  
przez urzędy miast

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Z ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w objętych kontrolą jednostkach skorzystało 46 firm rodzinnych. Łączna kwota udzielonych ulg wyniosła blisko 900 tys. zł.

W kontrolowanym okresie odmówiono udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych 24 firmom rodzinnym.

W zdecydowanej większości skontrolowanych urzędów miast (90%) postępowania w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prowadzone były prawidłowo, m.in.: zebrano i rozpatrzono cały materiał dowodowy, uzasadniający uwzględnienie wniosku, zapewniono stronie czynny udział w postępowaniu, udostępniono akta oraz umożliwiono wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego, wydawane decyzje spełniały wymogi art. 210 Op, dotrzymano terminu załatwienia sprawy lub organ zawiadomiał podatnika o niezłaławieniu sprawy w terminie, przyczynach niedotrzymania terminu i o nowym terminie załatwienia sprawy. W obszarze udzielania ulg nieprawidłowości stwierdzono w Urzędzie Miejskim w Świdnicy oraz w Urzędzie Miasta Sopotu.

### Przykłady

W Urzędzie Miejskim w Świdnicy w dwóch z 26 objętych analizą postępowaniach podatkowych zakończonych wydaniem pozytywnych decyzji Prezydenta Miasta z 14 sierpnia 2015 r. i 12 maja 2017 r. w sprawie udzielenia ulgi w podatku od nieruchomości, doszło do naruszenia przepisów Op. W sprawie zakończonej decyzją z dnia 14 sierpnia 2015 r. nie dotrzymano terminu załatwienia sprawy określonego w art. 139 § 1 Op (bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu dwóch miesięcy). Wniosek o zastosowanie ulgi wpłynął do urzędu w dniu 26 lutego 2015 r., decyzja została wydana 14 sierpnia 2015 r., tj. w 169 dniu od wpływu wniosku. Nie zawiadomiono strony o braku możliwości rozpatrzenia wniosku w ustawowym terminie i nie wskazano nowego terminu załatwienia sprawy, stosownie do art. 140 § 1 Op. W postępowaniu zakończonym 12 maja 2017 r. Urząd nie wezwał strony składającej wniosek do usunięcia braków we wniosku z 16 marca 2017 r. w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 Op). Podatnik uzupełnił wniosek 30 marca 2017 r.

W jednym postępowaniu prowadzonym w Urzędzie Miasta Sopotu w sprawie umorzenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę nie poinformowano strony postępowania o niezłaławieniu sprawy we właściwym terminie, z podaniem przyczyny niedotrzymania terminu i wskazaniem nowego terminu załatwienia sprawy. W innym postępowaniu o powyższym stronę poinformowano po upływie ponad 3,5 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Naruszono w ten sposób art. 140 § 1 i 2 Op.

### Stosowanie ulg przez US

W okresie objętym kontrolą naczelnicy skontrolowanych US udzielili ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a § 1 Op, 1238 przedsiębiorcom na łączną kwotę ponad 68 mln zł.

Udzielone ulgi polegały na:

- odroczeniu terminu płatności podatku – 128 przedsiębiorcom w łącznej kwocie ponad 7 mln zł,
- rozłożeniu podatku na raty – 947 przedsiębiorcom w łącznej kwocie blisko 60 mln zł,
- umorzeniu w całości lub części zaległości podatkowych – 153 przedsiębiorcom na łączną kwotę 1,2 mln zł.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W większości skontrolowanych jednostek w trakcie prowadzonych postępowań dotyczących udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych:

- dotrzymano terminu załatwienia spraw (art. 139 Op);
- zebrano i rozpatrzono cały materiał dowodowy w celu ustalenia, czy istnieje ważny interes strony lub interes publiczny uzasadniający uwzględnienie wniosku (art. 187 § 1 Op);
- zapewniono stronie czynny udział w postępowaniu (art. 123 Op) i umożliwiono dostęp do akt (art. 178 Op);
- decyzje spełniały wymogi art. 210 Op, w szczególności wskazano w uzasadnieniu faktycznym fakty, które organ uznał za udowodnione, dowody na których się oparł oraz przyczyny, z powodu których innym dowodom odmówił wiarygodności i mocy dowodowej, zaś w uzasadnieniu prawnym wyjaśniono podstawy prawne decyzji, z przytoczeniem przepisów prawa oraz zamieszczono pouczenia o trybie odwoławczym;
- w decyzji rzetelnie naliczono odsetki od zaległości podatkowej i ustalono opłatę prolongacyjną (art. 53–58 Op);
- badaniu podlegała kwestia pomocy publicznej i pomocy *de minimis* (art. 67b § 1 Op).

Nieprawidłowości w obszarze udzielania ulg w spłacie zobowiązań stwierdzono w trzech skontrolowanych jednostkach<sup>136</sup>. Polegały one na przekroczeniu terminów prowadzenia postępowań o udzielenie ulgi, przyznaniu ulgi, mimo że nie występował ważny interes podatnika oraz nieprzesłuchaniu strony mimo takiego obowiązku wynikającego z uregulowań wewnętrznych.

### Przykład

W Urzędzie Skarbowym w Sopocie w sześciu z 10 objętych badaniem postępowań o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych załatwiono sprawę po upływie dwóch miesięcy i nie powiadomiono o nowym terminie strony, co stanowiło naruszenie art. 139 § 1 i art. 140 § 1 i 2 Op.

### 5.2.6. Realizacja zadań urzędów dotyczących wydawania zezwoleń i zaświadczeń

Do działalności, dla której ustawodawca przewidział obowiązek uzyskania zezwolenia właściwego organu gminy należy m.in. działalność w zakresie:

- sprzedaży napojów alkoholowych,
- opróżniania zbiorników bezodpływowych i transportu nieczystości ciekłych,
- ochrony przed bezdomnymi zwierzętami,
- prowadzenia schronisk dla bezdomnych zwierząt, a także grzebowisk i spalarni zwłok zwierzęcych i ich części.

Zgodnie z art. 18 ust. 1 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, sprzedaż napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia w miejscu lub poza miejscem sprzedaży może być prowadzona tylko na podstawie zezwolenia wydanego przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), właściwego ze względu na lokalizację punktu

<sup>136</sup> Urząd Skarbowy w Sopocie, Urząd Skarbowy w Bystrzycy Kłodzkiej, Urząd Skarbowy w Staszowie.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

sprzedaży. Zezwolenia, o których mowa w ust. 3, organ zezwalający wydaje po uzyskaniu pozytywnej opinii gminnej komisji rozwiązywania problemów alkoholowych o zgodności lokalizacji punktu sprzedaży z uchwałami rady gminy, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 2 (ust. 3a). Zezwolenia, o których mowa w ust. 1, wydaje się oddzielnie na następujące rodzaje napojów alkoholowych:

- 1) do 4,5% zawartości alkoholu oraz na piwo;
- 2) powyżej 4,5% do 18% zawartości alkoholu (z wyjątkiem piwa);
- 3) powyżej 18% zawartości alkoholu (ust. 3).

**Prawidłowe wydawanie zezwoleń przez urzędy miast**

Urzędy prawidłowo prowadziły sprawy dotyczące wydawania zezwoleń. Nieprawidłowości w tym zakresie stwierdzono w jednym ze skontrolowanych urzędów miast<sup>137</sup>. **Przykłady**

W Urzędzie Miasta Sopotu nie wezwano wnioskodawców do uzupełnienia braków formalnych w 22 wnioskach, pomimo że zgodnie z art. 64 § 2 k.p.a., jeżeli podanie nie spełnia innych wymagań ustalonych w przepisach prawa, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w wyznaczonym terminie, nie krótszym niż siedem dni, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie podania bez rozpoznania.

Wydano łącznie 51 zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych na podstawie 22 niekompletnych wniosków<sup>138</sup>, tj.:

- w trzech wnioskach, jako przedsiębiorcę wskazano tylko spółkę cywilną, jej siedzibę i adres (nie wskazano natomiast współników tych spółek);
- w siedmiu wnioskach nie wskazano numeru w rejestrze przedsiębiorców lub ewidencji działalności gospodarczej, NIP, a w pięciu wnioskach wskazano NIP spółki cywilnej, zamiast NIP ich współników;
- w 16 wnioskach nie wskazano przedmiotu działalności gospodarczej;
- w dwóch wnioskach nie wskazano adresu punktu składowania napojów alkoholowych (magazynu dystrybucyjnego),

pomimo że obowiązek podania we wnioskach powyższych danych wynikał odpowiednio: z art. 18 ust. 5 pkt 2, 3, 4 i 6 ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi.

W siedmiu decyzjach Prezydenta Miasta Sopotu nie wskazano daty wygaśnięcia (cztery decyzje) lub cofnięcia (trzy decyzje) uprawnień wynikających z zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych.

**Wydawanie zaświadczeń A1 przez ZUS**

Z dniem 1 maja 2010 r. weszły w życie: rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 883/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego<sup>139</sup>, rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 988/2009 z dnia 16 września 2009 r. zmieniające rozporządzenie (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpieczenia społecznego oraz określające treść załączników<sup>140</sup>, rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 987/2009 z dnia 16 września 2009 r. dotyczące wykonywania rozporządzenia (WE) nr 883/2004 w sprawie koordynacji systemów zabezpie-

<sup>137</sup> Urząd Miasta Sopotu.

<sup>138</sup> W niektórych przypadkach w jednym wniosku brakowało kilku elementów.

<sup>139</sup> Dz. Urz. UE L 166 z 30.04.2004, s. 1, ze zm.

<sup>140</sup> Dz. Urz. UE L 284 z 30.10.2009, s. 43.



czenia społecznego<sup>141</sup>. Zgodnie z art. 19 ust. 2 rozporządzenia 987/2009 na wniosek zainteresowanego lub pracodawcy, instytucja właściwa państwa członkowskiego, którego ustawodawstwo ma zastosowanie zgodnie z przepisami tytułu II rozporządzenia podstawowego, poświadcza, że to ustawodawstwo ma zastosowanie, oraz w stosownych przypadkach wskazuje, jak długo i na jakich warunkach ma ono zastosowanie. Do poświadczenia mającego zastosowanie, zgodnie z powoływanymi wyżej przepisami, ustawodawstwa w zakresie zabezpieczenia społecznego stosowane jest zaświadczenie o ustawodawstwie dotyczącym zabezpieczenia społecznego mającym zastosowanie do osoby uprawnionej A1.

Zaświadczenie A1 potwierdza, któremu ustawodawstwu w zakresie zabezpieczenia społecznego podlega dana osoba. Zaświadczenie może zostać wydane, jeśli spełnione są warunki wynikające z przepisów prawa unijnego. Zaświadczenie potwierdza, że w okresie pracy za granicą właściwe jest ustawodawstwo polskie, a więc składki powinny być opłacane w Polsce.

W kontrolowanym okresie w ZUS obowiązywały następujące wytyczne i procedury opracowane i przekazane przez Centralę ZUS regulujące sposób i terminy wydawania zaświadczeń A1:

- *Wyjaśnienia w sprawie wypełniania zaświadczenia A1 o ustawodawstwie dotyczącym zabezpieczenia społecznego mającym zastosowanie do osoby uprawnionej*, przekazane pismem członka Zarządu ZUS z 23 lipca 2010 r., wskazujące m.in. w pkt 16, że do zaświadczeń A1 zastosowanie ma art. 217 § 3 k.p.a. i powinny być one wydane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie siedmiu dni;
- *Procedury wydawania zaświadczeń A1 oraz ich weryfikacji nr 992900/500/12/2017/WUM*, przekazane pismem z 28 lipca 2017 r., wskazujące między innymi w pkt 2.3, że zaświadczenie A1 jest decyzją administracyjną<sup>142</sup>, a wniosek o wydanie zaświadczenia powinien być rozpatrzony w terminach określonych w art. 35 k.p.a.<sup>143</sup> (procedury były stosowane od 1 sierpnia 2017 r.).

W okresie objętym kontrolą do oddziałów ZUS wpłynęło ogółem 506 wniosków o wydanie zaświadczenia A1 skierowanych przez objęte badaniem firmy rodzinne. W 22 przypadkach odmówiono wydania pozytywnej decyzji w sprawie zaświadczenia.

Sprawy dotyczące wydawania zaświadczeń A1 wydawane były terminowo (za wyjątkiem trzech przypadków w Oddziale ZUS w Gdańsku i jednym przypadku w Oddziale w Łodzi) i prowadzone zgodnie z wymogami ww. regulacji wewnętrznych Zakładu (za wyjątkiem trzech spraw w Oddziale w Gdańsku).

<sup>141</sup> Dz. Urz. UE L 284 z 30.10.2009, s. 1, ze zm.

<sup>142</sup> Przyjmując pogląd wyrażony w uzasadnieniu uchwały Sądu Najwyższego z dnia 18 marca 2010 r., wydanej w sprawie II UZP 2/10.

<sup>143</sup> Zapisy Procedur w zakresie terminowości dokonywania poświadczeń A1 uchyliły pkt 16 *Wytycznych* z dnia 23 lipca 2010 r.

### Przykłady

I Oddział ZUS w Łodzi, w jednym przypadku<sup>144</sup> na 15 zbadanych spraw, wydał decyzję o odmowie wydania zaświadczenia A1, tj. zaświadczenia o ustawodawstwie dotyczącym zabezpieczenia społecznego mającym zastosowanie do osoby uprawnionej, po upływie 126 dni od dnia wszczęcia postępowania (po upływie 77 dni od dnia wpływu do organu ostatecznego dokumentu dot. tej sprawy), tj. z przekroczeniem ustawowego terminu do jej załatwienia zgodnie z art. 35 § 3 k.p.a., w związku z art. 123 ustawy o ZUS, w myśl którego załatwienie sprawy wymagającej postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od wszczęcia postępowania.

Organ nie powiadomił również strony, zgodnie z art. 36 § 1 k.p.a., w związku z art. 123 ustawy o ZUS, o niezakończonym w terminie, przyczynach zwłoki, o nowym terminie załatwienia sprawy, a także o prawie do wniesienia ponaglenia.

W przypadku trzech z 20 wniosków o wydanie zaświadczenia A1 (dla dwóch z 253 podmiotów zidentyfikowanych jako firmy rodzinne) w Oddziale w Gdańsku zaświadczenia wydano z 26-dniowym (w dwóch przypadkach) oraz 12-dniowym (w jednym przypadku) przekroczeniem 30-dniowego terminu na ich wydanie<sup>145</sup>, co naruszało art. 35 § 3 k.p.a. oraz pkt 2.3 obowiązującej w ZUS procedury Nr 992900/500/12/2017/WUM w tym zakresie<sup>146</sup>.

Ponadto w Oddziale ZUS w Gdańsku:

- w przypadku dwóch z czterech objętych badaniem postępowań w sprawie wydania zaświadczeń A1, Oddział pomimo wycofania przez stronę wniosku, nie wydał decyzji o umorzeniu postępowania, co było niezgodne z art. 105 § 1 k.p.a.
- w przypadku jednej z dwóch objętych badaniem decyzji o odmowie wydania zaświadczenia A1 (którą wydano w okresie obowiązywania wytycznych przekazanych pismem z dnia 23 lipca 2010 r.) wydano ją po upływie 37 dni od dnia złożenia wniosku tj. z 7-dniowym opóźnieniem w stosunku do terminu wskazanego w art. 35 § 3 k.p.a.

### 5.2.7. Działania podejmowane w celu zapewnienia rzetelnej, sprawnej i przyjaznej obsługi przedsiębiorców sektora MŚP, w tym firm rodzinnych

#### Działalność informacyjna i edukacyjna MF

W MF w kontrolowanym okresie prowadzone były działania informacyjne i edukacyjne mające na celu przybliżenie wiedzy z zakresu rozliczeń podatkowych. Działania te kierowane były do wszystkich podatników, w tym przedsiębiorców. Prowadzona była ogólnopolska akcja informacyjna *Szybki PIT*. Głównym celem akcji było uświadomienie podatnikom korzyści płynących z terminowego i szybkiego składania deklaracji podatkowych. Akcja miała też na celu pomoc podatnikom mającym problem z wypełnieniem zeznania rocznego, poprzez wiele różnych działań podejmowanych w całym kraju i informowanie o ulgach, sposobie dokonywania rozliczeń czy najczęściej popełnianych błędach.

<sup>144</sup> Decyzja wydana 13 października 2017 r.

<sup>145</sup> Odpowiednio po upływie 56 dni (dla dwóch zaświadczeń) oraz 42 dni (dla jednego zaświadczenia) od wpływu wniosków o ich wydanie.

<sup>146</sup> Zgodnie z zapisami tej procedury zaświadczenie A1 uznawane jest za decyzję administracyjną, sprawa o jej wydanie powinna zostać załatwiona w terminach wynikających z art. 35 k.p.a., tj. bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie miesiąca od dnia wszczęcia postępowania.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Na stronie internetowej [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) publikowane były na bieżąco komunikaty informujące o toczących się pracach legislacyjnych, pojawiających się nowych rozwiązaniach oraz wyjaśnienia dotyczące obowiązujących przepisów.

Opracowywane były co roku i udostępniane na stronie internetowej MF broszury informacyjne do zeznań podatkowych, w tym do zeznania PIT- 36 i PIT-36L, służące poprawnemu dokonaniu rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych przez podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą.

Pracownicy Ministerstwa przygotowywali i zamieszczali na stronie internetowej broszury informacyjne dotyczące opodatkowania podatkiem dochodowym, m.in. w zakresie form opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej.

Przedstawiciele Ministerstwa w 2017 r. brali udział w konferencjach organizowanych przez Ministerstwo Rozwoju oraz Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego dotyczących ulgi badawczo-rozwojowej. Na konferencjach tych przedstawiciele MF przybliżali przedsiębiorcom regulacje podatkowe dotyczące ulgi B+R. Np. na konferencji *Ulga na działalność badawczo-rozwojową – od 1.01.2018 r. na atrakcyjniejszych zasadach*, przedstawiciele Departamentu Podatków Dochodowych Ministerstwa prowadzili warsztaty wyjaśniające zawłości mogące powodować praktyczne problemy dla przedsiębiorców związane z ww. ulgą.

Na stronie MF zamieszczane były wyjaśnienia, komunikaty, broszury informacyjne oraz objaśnienia podatkowe, m.in.: *Objaśnienia podatkowe – stosowanie mechanizmu odwróconego obciążenia w transakcjach dotyczących świadczenia usług budowlanych*<sup>147</sup>; *Zmiany w zakresie mechanizmu odwróconego obciążenia VAT* (obowiązujące od 1 lipca 2015 r.<sup>148</sup>); *Zmiany wprowadzane w zakresie podatku od towarów i usług od 1 lipca 2015 r.*<sup>149</sup>; *Odliczanie podatku VAT od paliw przeznaczonych do samochodów osobowych oraz niektórych pojazdów samochodowych wykorzystywanych do celów „mieszanych”*; *Broszura informacyjna z dnia 17 lutego 2016 r. Zasady odliczania podatku od towarów i usług przez podatników prowadzących działalność gospodarczą o charakterze mieszanym, z uwzględnieniem zmian wprowadzonych od 1 stycznia 2016 r. wraz z załącznikiem; konsultacje podatkowe dotyczące JPK\_VAT; konsekwencje wystawiania pustych faktur, np. za paliwo*; *Objaśnienia podatkowe z dnia 1 grudnia 2017 r. Rozliczenia w zakresie podatku od towarów i usług, podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych transakcji realizowanych w ramach umów o partnerstwie publiczno-prywatnym*; *Wyjaśnienie w zakresie opodatkowania stawką podatku VAT w wysokości 0% dostawy towarów i świadczenia usług dotyczących niektórych jednostek pływających*

<sup>147</sup> <https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1402295Obja%C5%9Bnienia+podatkowe+z+17+marca+2017+r.pdf>

<sup>148</sup> <https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/Broszura-zmiany+w+zakresie+odwroconego+VAT.pdf>

<sup>149</sup> <https://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/3160814/Zmiany+wprowadzane+w+zakresie+podatku+od+towarow+i+uslug+od+1+lipca+2015+r.pdf>

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

(w 2016 r.)<sup>150</sup>; Zastosowanie stawki podatku VAT 0% do dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz Sił Zbrojnych Stanów Zjednoczonych Ameryki stacjonujących w Polsce (w 2016 r.)<sup>151</sup>.

### Wykorzystanie badań ankietowych przez MF

Podniesienie jakości świadczonych usług i obsługi klienta przez aparat skarbowy było jednym z celów określonych przez Ministra Finansów w kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020<sup>152</sup>. W dokumencie tym wskazano, że oczekiwania i potrzeby klientów muszą znajdować się w centrum zainteresowania. Mają także stanowić podstawę dla wprowadzania usprawnień. Za kluczowe wartości oferowane klientom uznano: dostępność, nowoczesność i użyteczność usług oraz wysoką jakość obsługi. Zmianie ma ulec sposób wykonywania zadań i świadczenia usług w kierunku biznesowego, proklienckiego podejścia i zarządzania w administracji skarbowej. W ww. dokumencie określono, że działania nakierowane na poprawę jakości obsługi klienta powinny być kontynuowane w taki sposób, aby przez wzrost satysfakcji klientów KAS wzmacniać zaufanie do państwa i jego instytucji. Wyższa dbałość o klientów ma być możliwa przy jednoczesnym podnoszeniu świadomości pracowników oraz funkcjonariuszy służby celno-skarbowej (pracowników i funkcjonariuszy KAS) co do służebnej roli wobec podatników i przedsiębiorców. Za wskaźnik realizacji ww. celu przyjęto zwiększenie poziomu satysfakcji klienta do 60% ocen dobrych i bardzo dobrych. Miarą ww. wskaźnika ma być odsetek ocen dobrych i bardzo dobrych, na podstawie corocznego badania zlecanego przez Ministerstwo pn. Raport z badania opinii.

W I i II półroczu 2015 r. oraz w IV kwartale 2017 r. urzędy skarbowe na terenie całego kraju przeprowadziły badanie ankietowe dotyczące oceny ich działalności. Wyniki tych badań Ministerstwo przedstawiło w *Raporcie z badania ankietowego – ocena działalności administracji podatkowej (US)*<sup>153</sup> oraz *Ocenie jakości usług świadczonych na salach obsługi w urzędach skarbowych*<sup>154</sup>. Paweł Gruza, Podsekretarz Stanu wyjaśnił: *badanie dotyczące jakości obsługi bezpośredniej świadczonej na salach obsługi w 2018 r.*<sup>155</sup> *jest aktualnie prowadzone, a pomiary jakości obsługi bezpośredniej świadczonej w urzędach skarbowych w I i II półroczu 2016 r. oraz w I półroczu 2017 r. podległe jednostki prowadziły na poziomie regionalnym.*

<sup>150</sup> Znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) w zakładce VAT/Wyjaśnienia i komunikaty.

<sup>151</sup> Znajduje się na stronie internetowej Ministerstwa Finansów [www.finanse.mf.gov.pl](http://www.finanse.mf.gov.pl) w zakładce VAT/Wyjaśnienia i komunikaty.

<sup>152</sup> Zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017–2020 (Dz. Urz. Min. Rozw. i Fin. poz. 144).

<sup>153</sup> Raporty sporządzone odrębnie za I i II półrocze 2015 r.

<sup>154</sup> Za IV kw. 2017 r. (badania ankietowe przeprowadzone w okresie od 15 września do 30 listopada 2017 r.).

<sup>155</sup> Za okres od 9 kwietnia do 30 czerwca 2018 r.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Wyżej wymienione raporty sporządzane były w oparciu o tożsame zasady, zaktualizowane w 2017 r.<sup>156</sup> Wnioski uzyskane podczas analizy wyników miały ułatwić podejmowanie działań w celu kształtowania pozytywnego wizerunku administracji podatkowej.

Spośród 22 180 w I półroczu 2015 r., 20 740 w II półroczu 2015 r. i 144 675 w IV kwartale 2017 r. prawidłowo wypełnionych ankiet, ponad 96% respondentów wystawiło pozytywną ogólną ocenę działalności administracji podatkowej. W ww. okresie co najmniej podobny odsetek respondentów był zadowolony z obsługi oraz stwierdził między innymi, że potrzebne formularze i druki są łatwo dostępne, informacje udostępniane przez urząd skarbowy są aktualne i zrozumiałe, zaś pracownik urzędu skarbowego był kompetentny, uprzejmy, kulturalny oraz wypowiadał się jasno i zrozumiale.

W raportach za I i II półrocze 2015 r. poddano w wątpliwość przyjętą metodę badawczą. Sformułowano w nich wniosek: *wyniki badania mogą świadczyć, że działania podejmowane przez administrację podatkową, mające na celu poprawę jakości obsługi klienta, zmierzają we właściwym kierunku lub też wskazywać, że przyjęta technika badawcza stanowi nie w pełni wiarygodne narzędzie w zakresie poznania opinii klientów urzędów skarbowych o ich działalności. Dlatego należy rozważyć rezygnację z przedmiotowego badania.* Niemniej jednak, w raporcie z 2017 r. zakłada się już cykliczne przeprowadzanie badania dwa razy w roku (w I i II półroczu).

W objętych kontrolą US prowadzono w kontrolowanym okresie ankietowe badania satysfakcji klienta, które były jednym z elementów oceny jakości świadczonych usług przez kierownictwo tych jednostek.

### Przykład

W US w Piotrkowie Trybunalskim analiza wyników badania ankietowego skutkowała wprowadzeniem od 2017 r. regularnych, cotygodniowych szkoleń wewnętrznych dla pracowników US oraz podjęciem działań zmierzających do poprawy infrastruktury budynku.

W 90% skontrolowanych urzędów miast nie zapewniono możliwości składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości, za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zgodnie z art. 6 ust. 14 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, rada gminy ma możliwość określenia, w drodze uchwały, warunków i trybu składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W przypadku Urzędu Miasta Sopotu, w którym wprowadzono wyżej wymienione udogodnienie, nie znalazło ono zainteresowania wśród przedsiębiorców.

Brak możliwości składania w urzędach miast dokumentów drogą elektroniczną

<sup>156</sup> W porównaniu do poprzednich raportów, ocen ogólnych i szczegółowych dokonano w podziale na osoby fizyczne prowadzące i nieprowadzące działalności gospodarczej oraz na osoby prawne.

### Przykłady

Rada Miasta Sopotu określiła, w uchwale z 19 grudnia 2016 r., warunki i tryb składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Niemniej jednak – jak wyjaśniła Naczelnik Wydziału Finansowego Urzędu – do 31 marca 2018 r. żaden podatnik nie skorzystał z takiej formy złożenia wskazanych dokumentów i nie było również żadnych zapytań ani sygnałów ze strony przedsiębiorców w zakresie funkcjonowania tego systemu.

W 2015 r. Urząd Miejski w Świdnicy przystąpił do projektowania systemu elektronicznych usług publicznych obejmujących między innymi wyżej wymienione zobowiązania podatkowe. Gmina otrzymała dofinansowanie z Ministerstwa Administracji i Cyfryzacji (obecnie MSWiA) w ramach osi priorytetowej II. *Efektywne polityki publiczne dla rynku pracy, gospodarki i edukacji* działanie 2.18 *Wysokiej jakości usługi administracyjne* na uruchomienie portalu dającego interesantom Urzędu możliwość dokonania płatności w związku z opłatami i podatkami oraz przeglądanie i składanie wniosków lub deklaracji z tytułu ww. opłat i podatków. System ma umożliwić:

- identyfikację i uwierzytelnienie interesanta za pośrednictwem platformy ePUAP,
- dostęp interesanta do aktualnego stanu własnych zobowiązań,
- dostęp interesanta do danych złożonych przez siebie wniosków i deklaracji,
- wnoszenie płatności z tytułu opłat i podatków drogą elektroniczną,
- wygodne składanie wniosków i deklaracji przez Internet.

W drugim projekcie, dofinansowanym z Regionalnego Programu Operacyjnego, uruchomiony został elektroniczny system zarządzania dokumentacją (EZD) zintegrowany z centralnym systemem ePUAP dla zapewnienia obsługi e-usług publicznych. Pełną gotowość systemów zaplanowano na koniec czerwca 2018 r.

### Wspieranie przedsiębiorczości przez urzędy miast

W zdecydowanej większości objętych kontrolą jednostek (90%) utworzono komórkę lub oddelegowano osobę zajmującą się obsługą i współpracą z przedsiębiorcami<sup>157</sup>.

### Przykład

Zgodnie z regulaminem organizacyjnym Urzędu Miasta Skarżysko-Kamienna, w urzędzie utworzono jednoosobowe stanowisko ds. ewidencji działalności gospodarczej. Do zadań pracownika zatrudnionego na tym stanowisku należało: rejestracja przedsiębiorców w CEIDG, przyjmowanie wniosków o zmianie danych przedsiębiorców, zawieszeniu lub wznowieniu działalności oraz zakończeniu działalności gospodarczej.

Zadania własne gminy w zakresie promocji oraz rozwoju gospodarczego od 1 lipca 2015 r. powierzono Centrum Obsługi Inwestora. Przedmiotem działalności tej jednostki jest między innymi:

- udzielanie zainteresowanym podmiotom informacji w zakresie uwarunkowań prawnych i gospodarczych w procesach inwestycyjnych, w tym doradztwo inwestycyjne;
- wsparcie i doradztwo w procesie pozyskiwania optymalnej lokalizacji inwestycyjnej;
- współpraca z inwestorem już pozyskanym, polegająca na kompleksowej pomocy doradczej w ramach prowadzenia działalności gospodarczej oraz rozbudowy projektów inwestycyjnych.

<sup>157</sup> Za wyjątkiem Urzędu Miasta Sopotu.

### 5.2.8. Przekazywanie informacji o numerach rachunków składkowych przez ZUS

Zgodnie z art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawy o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw<sup>158</sup>, ZUS do dnia 31 grudnia 2017 r. powinien przekazać informacje o numerach rachunków składkowych płatnikom składek, którzy opłacają należności z tytułu składek, w postaci papierowej za pośrednictwem operatora pocztowego jako przesyłkę rejestrowaną lub w przypadku płatników składek, którzy w systemie teleinformatycznym udostępnionym przez ZUS utworzyli profil informacyjny – udostępnić numery rachunków składkowych w systemie teleinformatycznym.

W przypadku otrzymania zwrotu przesyłki w oddziałach ZUS między innymi: analizowano czy płatnik jest płatnikiem czynnym, dokonywano weryfikacji danych adresowych płatników w oparciu o dostępne rejestry urzędowe (CEIDG, KRS, PESEL), wysyłano informację ponownie.

W obszarze tym nie stwierdzono nieprawidłowości.

### 5.2.9. Wydawanie interpretacji

Dla zapewnienia jednolitości i prawidłowości stosowania prawa podatkowego Minister Finansów wydawał lub zmieniał interpretacje ogólne i dokonywał zmian interpretacji indywidualnych.

W okresie objętym kontrolą interpretacje indywidualne prawa podatkowego wydawali do końca lutego 2017 r., z upoważnienia Ministra, dyrektorzy pięciu izb skarbowych<sup>159</sup>. Od 1 marca 2017 r. interpretacje indywidualne wydawane były przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

W objętym kontrolą okresie stopniowo zmniejszała się liczba wydawanych interpretacji indywidualnych – z 37 710 w 2015 r., do 25 718 w 2017 r. W I kwartale 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał 5914 interpretacji indywidualnych. Zmniejszała się również liczba przypadków, w których podatnicy, którzy nie zgadzali się z wydaną interpretacją, zwrócili się z żądaniem usunięcia naruszenia prawa – z 2801 przypadków w 2015 r. do 1001 w 2017 r.

Najwięcej interpretacji indywidualnych dotyczyło podatku od towarów i usług – 43 197, tj. 41,7% wydanych ogółem (103.493). Interpretacje dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych stanowiły odpowiednio 34,2% i 18,5%.

W kontrolowanym okresie do WSA wniesiono 6577 skarg na wydane interpretacje indywidualne, w tym 38,8% skarg dotyczyło VAT, 34,1% PIT i 22,2% CIT. Stopniowo malała liczba skarg wnoszonych do sądów administracyjnych na wydane interpretacje indywidualne. W 2017 r. w porównaniu do 2015 r. liczba zaskarżonych interpretacji zmniejszyła się o 14,9% (z 2207 do 1878).

<sup>158</sup> Dz. U. poz. 1027.

<sup>159</sup> W Bydgoszczy, Katowicach, Łodzi, Poznaniu oraz Warszawie.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Na wysokim poziomie utrzymywał się współczynnik interpretacji uchylonych przez WSA. W 2015 r. uchylonych zostało 1369 interpretacji (62%<sup>160</sup>), w 2016 r. – 894 (43%), w 2017 r. – 1056 (56%), w I kwartale 2018 r. – 223 (55%).

W kontrolowanym okresie liczba skarg kasacyjnych od orzeczeń WSA wniesionych przez organy podatkowe wyniosła 2518 (879 w 2015 r., 658 w 2016 r., 746 w 2017 r. oraz 235 w I kwartale 2018 r.). Liczba korzystnych dla organu orzeczeń NSA wydanych w wyniku rozpatrzenia skarg kasacyjnych wyniosła 617 (195 w 2015 r., 189 w 2016 r., 180 w 2017 r. oraz 53 w I kwartale 2018 r.)<sup>161</sup>.

Do najczęstszych przyczyn uchylania interpretacji indywidualnych przez sądy administracyjne należały:

- w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych: zmiana linii orzeczniczej przez sądy administracyjne, zastosowanie wykładni zawartej w uchwale NSA z dnia 15 maja 2017 r. sygn. akt II FPS 2/17 dotyczącej ustalenia momentu nabycia nieruchomości objętej wspólnością majątkową małżeńską z uwagi na śmierć drugiego małżonka, rozwód, podział majątku wspólnego w kontekście jej odpłatnego zbycia, niejednolita (rozbieżna) linia orzecznictwa sądowego (przyjęcie przez organy podatkowe jednej z tych linii);
- w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego: odmienna linia orzecznicza organów podatkowych od prezentowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych, odmienna linia orzecznicza od przyjętej przez organy podatkowe w przypadku niejednolitej (rozbieżnej) linii orzecznictwa podatkowego, orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wydawane w związku z zadaniem pytania prejudycjalnego przez sądy administracyjne;
- w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych: odmienna wykładnia stosowania przepisów podatkowych, zmiana linii orzeczniczej przez sądy administracyjne, rozbieżności w orzecznictwie sądowym. Dyrektor Departamentu Poboru Podatków wyjaśniła: *W celu poprawy jakości i jednolitości interpretacji indywidualnych, w ramach reformy Krajowej Informacji Skarbowej, powołano Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, jako odrębny organ, do którego zadań należy zapewnianie jednolitej informacji podatkowej i celnej. Ponadto w dniu 19 grudnia 2017 r. weszło w życie zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów w sprawie współpracy przy prowadzeniu spraw dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, opinii zabezpieczających oraz udzielania informacji podatkowej i celnej. Zarządzenie określa zasady współpracy pomiędzy Krajową Informacją Skarbową, Szefem KAS oraz właściwymi rzeczowo departamentami Ministerstwa Finansów w zakresie spraw związanych z wydawaniem*

<sup>160</sup> W stosunku do wszystkich rozstrzygnięć WSA.

<sup>161</sup> Wyliczeń dokonano w obrębie danego roku, tj. podano liczbę niekorzystnych wyroków WSA zapadłych w pierwszym kwartale 2018 r. oraz liczbę wniesionych również w pierwszym kwartale 2018 r. kasacji. (Analogicznie podano również wyroki zapadłe w 2017 r., 2016 r. oraz 2015 r. i wniesione w tych latach kasacje). Zatem kasacje wniesione w pierwszym kwartale 2018 r. są kasacjami wniesionymi na wyroki uchylające interpretacje, które zapadły w 2018 r. bądź w roku poprzednim. Od części wyroków niekorzystnych kasacje zostały/zostaną wniesione w drugim kwartale.



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

*interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz udzielaniem informacji podatkowej i celnej, co sprzyja zapewnieniu jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego.*

*Ponadto, w celu poprawy jakości orzecznictwa organów podatkowych, zarządzeniem nr 12 Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 26 marca 2018 r. został powołany Zespół do spraw analizy orzecznictwa organów podatkowych oraz sądów administracyjnych. Celem Zespołu jest wypracowanie rozwiązań służących poprawie jakości orzecznictwa organów podatkowych, jego jednolitości i prawidłowości, a także wymiana wiedzy i doświadczeń w zakresie prowadzonych postępowań podatkowych pomiędzy organami podatkowymi.*

Interpretację indywidualną przepisów prawa podatkowego, stosownie do art. 14d ustawy Op, wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech miesięcy od dnia otrzymania wniosku. W razie jej niewydania w ww. terminie uznaje się, zgodnie z art. 14o § 1 wyżej wymienionej ustawy, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie („interpretacja milcząca”).

W latach 2015–2018 (I kwartał) w trzech przypadkach przekroczono trzymiesięczny termin wydania interpretacji indywidualnej.

Liczba wydanych interpretacji sprzecznych z interpretacją wydaną w innym czasie lub przez inny organ<sup>162</sup> wykazywała tendencję spadkową i wynosiła: 856 w 2015 r., 732 w 2016 r. i 280 w 2017 r. W pierwszym kwartale 2018 r. wyniosła 130.

W kontrolowanym okresie malała liczba zmienionych interpretacji indywidualnych na podstawie art. 14e Op i wynosiła: 1027 w 2015 r., 424 w 2016 r., 35 w 2017 r. oraz 14 w pierwszym kwartale 2018 r.

W 2017 r. podległe organy podatkowe skierowały do MF 200 wystąpień o zajęcie stanowiska<sup>163</sup>. Były to między innymi zapytania dotyczące opinii do projektów interpretacji podatkowych i skarg kasacyjnych, zasadności tych skarg, kwestii związanych z: ulgą na działalność badawczo-rozwojową, wyboru jednolitego stanowiska, zajęcia stanowiska, wykładni stosowania przepisów prawa podatkowego, ustalenia właściwego organu. Odpowiedzi na wyżej wymienione pisma Ministerstwo udzielało w terminie od jednego dnia do blisko roku, przy czym na dzień 28 czerwca 2018 r. na 14% spraw nie udzielono odpowiedzi, z czego 9% spraw było w toku załatwiania.

W 2017 r. i 2018 r. prowadzone były w MF analizy funkcjonowania systemu nadzoru nad jednolitością i prawidłowością stosowania przepisów prawa podatkowego.

<sup>162</sup> Rozumiane jako liczba interpretacji zgłoszonych jako rozbieżne wysłanych do MF w danym roku.

<sup>163</sup> Ustalono na podstawie informacji pozyskanych od Departamentu Podatków Dochodowych, Departamentu Podatku od Towarów i Usług oraz posiadanych przez Departament Poboru Podatków i Krajową Informację Skarbową.

### Interpretacje ogólne

W kontrolowanym okresie złożono 55 wniosków o wydanie interpretacji ogólnej. Zdecydowana większość złożonych wniosków dotyczyła VAT (61,8%), 10 – PIT (18,2%) i cztery – CIT (7,3%). Minister wydał (na wniosek) dwie interpretacje. Ponadto wydał 30 interpretacji z urzędu<sup>164</sup>. Minister pozostawił 46 wniosków podatników o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia. W jednym przypadku odmówiono wszczęcia postępowania, natomiast w sześciu przypadkach sprawa była w toku (art. 14a § 4 i § 9 Op). W okresie objętym kontrolą wniesionych zostało do WSA dziewięć skarg<sup>165</sup> na postanowienia o pozostawienie wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia.

### Wydawanie interpretacji w urzędach miast

W okresie objętym kontrolą kierownicy skontrolowanych urzędach miast wydali siedem interpretacji indywidualnych dotyczących podatków lokalnych. Interpretacje zostały opublikowane na stronie BIP urzędów na podstawie art. 14i § 3 Op w związku z art. 14j § 3 tej ustawy.

Jedna z interpretacji została wydana na wniosek firmy rodzinnej.

#### Przykład

Burmistrz Moniek wydał 18 września 2017 r. na wniosek firmy rodzinnej interpretację dotyczącą podatku od nieruchomości w zakresie opodatkowania nieruchomości, która została zgłoszona jako adres prowadzonej działalności gospodarczej.

### 5.2.10. Centralna ewidencja i informacja o działalności gospodarczej

W MPiT w ramach *Konstytucji Biznesu* przygotowano projekt ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy<sup>166</sup> (dalej: ustawa o CEIDG).

Zgodnie z art. 51 ust. 3 pkt 1 ustawy o CEIDG, punkt informacji dla przedsiębiorcy umożliwia dopełnienie procedur i obowiązków związanych m.in. z:

- podejmowaniem, wykonywaniem i zakończeniem działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- uznawaniem kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej<sup>167</sup>;
- świadczeniem usług transgranicznych<sup>168</sup> oraz wykonywaniem usługowej działalności transgranicznej<sup>169</sup>;
- wydaniem europejskiej legitymacji zawodowej.

<sup>164</sup> 10 w 2015 r., osiem w 2016 r., sześć w 2017 r. oraz sześć w pierwszym kwartale 2018 r.

<sup>165</sup> Dwie w 2015 r., trzy w 2016 r. oraz cztery w 2017 r.

<sup>166</sup> Dz. U. poz. 647, ze zm. Ustawa weszła w życie 30 kwietnia 2018 r.

<sup>167</sup> Z wyłączeniem odbycia stażu adaptacyjnego i przystąpienia do testu umiejętności.

<sup>168</sup> W rozumieniu art. 5 pkt 10 ustawy z dnia 22 grudnia 2015 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz. U. z 2016 r. poz. 65, ze zm.).

<sup>169</sup> W rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. poz. 649).

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Stosownie do art. 52 ust. 1 ustawy o CEIDG, punkt informacji dla przedsiębiorcy umożliwił złożenie drogą elektroniczną dokumentów, w szczególności wniosków, oświadczeń lub notyfikacji w sprawach, o których mowa w art. 51 ust. 3 pkt 1 ustawy, w tym wniosków do CEIDG.

Ponadto, punkt informacji dla przedsiębiorcy udostępniał informację o adresach stron internetowych pojedynczych punktów kontaktowych w innych państwach<sup>170</sup>, zapewniał możliwość wykonania za pomocą środków komunikacji elektronicznej uprawnień lub obowiązków związanych z ww. procedurami i obowiązkami<sup>171</sup> oraz umożliwił przesyłanie uwag dotyczących treści publikowanych w punkcie informacji dla przedsiębiorcy lub funkcjonalności systemu teleinformatycznego.

Prowadzona w systemie teleinformatycznym CEIDG umożliwiała między innymi:

- udostępnianie informacji o pełnomocniku lub prokurencie, w tym o zakresie udzielonego pełnomocnictwa lub o rodzaju i sposobie wykonywania prokury (art. 2 ust. 2 pkt 5 ustawy o CEIDG);
- przekazywanie danych i informacji do CEIDG oraz przekazywanie danych i informacji z CEIDG m.in. za pośrednictwem systemu teleinformatycznego CEIDG (art. 3 ust. 1);
- zmianę charakteru wpisu informacji o istnieniu lub ustaniu małżeńskiej wspólności majątkowej z obligatoryjnego na fakultatywny (art. 5 ust. 2 pkt 16);
- automatyczne dopisywanie do wpisu przedsiębiorcy informacji o wznowieniu wykonywania działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę, począwszy od dnia następującego po upływie ostatniego dnia okresu zawieszenia wskazanego we wniosku o zawieszenie działalności gospodarczej, o którym mowa w art. 24 ust. 1 ustawy – Prawo przedsiębiorców (art. 19 ust. 1);
- przekazywanie drogą elektroniczną określonych informacji i danych (oraz ich zmian) wpisanych do CEIDG między innymi do Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, GUS, ZUS, Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (art. 22);
- opublikowanie informacji o swoim pełnomocniku lub prokurencie (art. 38 ust. 1).

Kontrola w MPiT wykazała, że na dzień 10 maja 2018 r.<sup>172</sup> nie działała funkcjonalność systemu polegająca na dokonywaniu zmian z urzędu w zakresie danych ewidencyjnych (imię i nazwisko przedsiębiorcy, numer PESEL oraz data urodzenia), a także danych dotyczących adresu do doręczeń oraz – jeżeli przedsiębiorca takie miejsce posiada – adresu stałego miejsca wykonywania działalności gospodarczej, jeżeli dane te zostały zmienione w krajowym rejestrze urzędowym podziału terytorialnego kraju, o ile to w danym przypadku jest możliwe. Funkcjonalności zostały wdrożone w czerwcu 2018 r.

<sup>170</sup> Stosownie do wymogów określonych art. 55 ustawy o CEIDG.

<sup>171</sup> Art. 56 ustawy o CEIDG.

<sup>172</sup> W tym dniu przeprowadzono oględziny CEIDG.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

Dyrektor Departamentu Gospodarki Elektronicznej (dalej: DGE) w złożonych wyjaśnieniach wskazał na przyczyny opóźnienia w uruchomieniu powyższej funkcjonalności, a w szczególności, że wynikało to ze „skomplikowanych sytuacji” związanych z identyfikacją przedsiębiorcy w systemie CEIDG.

Zgodnie z ustawą o CEIDG od 1 lipca 2018 r. punkt informacji dla przedsiębiorcy miał zapewnić możliwość:

- wysyłania drogą elektroniczną wniosku i uzyskanie zaświadczenia o niezaleganiu: w opłacaniu składek na ubezpieczenia społeczne, ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz o niezaleganiu z realizacją ciężących na przedsiębiorcy zobowiązań podatkowych (art. 52 ust. 2);
- uiszczenia opłaty skarbowej, o ile taka jest wymagana, na rachunek właściwego organu, w przypadku złożenia ww. wniosku (art. 52 ust. 9);
- dokonania płatności elektronicznej z możliwością wystawienia elektronicznego poświadczenia dokonania opłaty (art. 57).

W MPiT podjęto działania zmierzające do wprowadzenia ww. funkcjonalności w wymaganym terminie.

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<sup>173</sup>, przedsiębiorcy powinni uzupełnić brakujący wpis o numer PESEL w terminie dwóch lat od dnia wejścia w życie tej ustawy, a ci którzy tego nie uczynią powinni zostać wykreśleni z CEIDG (do 19 maja 2018 r.)<sup>174</sup>. Dyrektor DGE wyjaśnił: (...) *brak numeru PESEL w systemie CEIDG wynikał z niedopełnienia obowiązków ciężących na przedsiębiorcach lub był wynikiem błędnej migracji przeprowadzonej przez organy gminy.*

*Organy gmin miały obowiązek przekazania danych przedsiębiorców do ST CEIDG w terminie do dnia 31 grudnia 2011 r.*

Dyrektor DGE wyjaśnił również m.in.: *MPiT przed wykreśleniem wpisów z CEIDG przedsiębiorców nieposiadających PESEL weryfikowało je w rejestrach publicznych, w tym bazie Ministerstwa Finansów i GUS, tak by nie doprowadzić do wykreślenia przedsiębiorców faktycznie prowadzących działalność gospodarczą. W ten sposób zweryfikowano ok. 13 tys. wpisów w CEIDG i dopisano z urzędu w maju 2018 r. numer PESEL. Zatem wszędzie tam, gdzie było to możliwe, Ministerstwo dokonało zmian bez konieczności angażowania przedsiębiorców. Należy wspomnieć, że działania związane z uzupełnieniem numeru PESEL były prowadzone już od II połowy 2017 r. Ministerstwo samodzielnie weryfikowano te wpisy, które nie posiadały numeru PESEL, ale posiadały numer NIP lub REGON i dla których była możliwość ustalenia numeru w bazie PESEL. W ten sposób sprostowano ponad 400 wpisów. Stworzono także formularz CEIDG-2, który w szybki sposób pomagał przedsiębiorcy uzupełnić dane.*

*Informacje o konieczności uzupełnienia numeru PESEL we wpisie były umieszczane w systemie CEIDG w komunikatach skierowanych do pracowni-*

<sup>173</sup> Dz. U. poz. 1893.

<sup>174</sup> Powyższe dotyczy wyłącznie przedsiębiorców, którym nadano numer PESEL.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

ków gmin. Biorąc pod uwagę liczbę wniosków składanych w urzędach (ponad 90%), datę rejestracji działalności gospodarczej zawartą we wpisach bez PESEL (lata 90.) to właśnie pracownicy urzędów gmin spotykają się z takimi przypadkami. Pierwszy z komunikatów został zamieszczony w dniu 15 grudnia 2015 r. i opisywał także inne najważniejsze zmiany wynikające z nowelizacji ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. W dniu 18 kwietnia 2018 r. odbywała się konferencja dotycząca zmian w CEIDG (transmitowana na żywo). W dniu 26 kwietnia 2018 r. zamieszczono komunikat w CEIDG zawierający informację o wykreślaniu z CEIDG ze względu na brak numeru PESEL. Dodatkowo Ministerstwo zwracało się z prośbą do gmin o kontakt z przedsiębiorcami działającymi na ich terenie (w niektórych przypadkach gminy, znając nawet tylko imię i nazwisko, były w stanie zidentyfikować przedsiębiorcę). Na stronach urzędów miast i gmin widniały informacje o konieczności uzupełnienia numeru PESEL we wpisie.

W przypadku wykreślenia przedsiębiorcy wskutek braku numeru PESEL z CEIDG może on dokonać nowego wpisu, w którym wskaże wymagane przepisami dane ewidencyjne i informacyjne, w tym datę rozpoczęcia działalności gospodarczej na faktyczną nawet sprzed kilku lat. Złożenie wniosku jest bezpłatne. Przedsiębiorca ma także możliwość zwrócić się z prośbą o prostowanie wpisu na podstawie art. 34 ust 1 ustawy o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy. Nie ma zatem ryzyka, że w przypadku jakichkolwiek pomyłek przedsiębiorca będzie miał problem z korektą swojego statusu.

W dniu 17 maja 2018 r. w CEIDG zidentyfikowano 234 828 wpisów bez wprowadzonego nr PESEL, z czego 70 667 posiadało wprowadzoną informację o posiadanym przez przedsiębiorcę obywatelstwie polskim, a 8288 informację o innym obywatelstwie.

W przypadku trzech<sup>175</sup> z 10 skontrolowanych urzędów miast przekazywanie informacji do CEIDG odbywało się prawidłowo, tj. zgodnie z wymogami uosg, w szczególności art. 26 oraz art. 37 uosg<sup>176</sup>.

Stwierdzone w pozostałych siedmiu urzędach nieprawidłowości w tym obszarze dotyczyły przede wszystkim przekazywania wymaganych informacji do CEIDG z opóźnieniem, przekazywania informacji przed uprawomocnieniem się decyzji, nieprzekazywania ich w ogóle. Nieprawidłowości dotyczyły sposobu przekazywania 140 informacji i danych do CEIDG spośród 352 objętych analizą spraw (40%).

### Przykłady

W Urzędzie Miasta Skarżysko-Kamienna spośród 83 badanych zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych, opróżniania zbiorników bezodpływowych i transport nieczystości ciekłych, ochrony przed bezdomnymi zwierzętami oraz decyzji o wygaśnięciu takich zezwoleń, informacje o 51 zezwoleniach przekazane zostały do CEIDG od czterech do 14 dni przed terminem uprawomocnie-

Przekazywanie danych do CEIDG

<sup>175</sup> Urząd Miejski w Kartuzach, Urząd Miejski w Mońkach, Urząd Miejski w Świdnicy.

<sup>176</sup> Przepisy uosg w tym zakresie obowiązywały do 30 kwietnia 2018 r. Od 1 maja 2018 r. kwestie te reguluje ustawa o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

nia się decyzji, o 15 – od trzech do 34 dni po uprawomocnieniu decyzji, a o 17, nie zostały przekazane w ogóle. Stanowiło to naruszenie art. 37 ust. 5 uosg.

W Urzędzie Miasta Sopotu do CEIDG:

- nie przekazano informacji o uzyskaniu uprawnień wynikających z pięciu zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych, wygaśnięciu trzech tego typu uprawnień i cofnięciu jednego uprawnienia, pomimo takiego obowiązku określonego w art. 37 ust. 5 uosg,
- przekazano:
  - wszystkie informacje przed uprawomocnieniem się rozstrzygnięć w danej sprawie, tj. informację o uzyskaniu uprawnień wynikających z 52 zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych, wygaśnięciu 10 tego typu zezwoleń i o cofnięciu jednego zezwolenia,
  - niewłaściwe daty uprawomocnienia się 60 decyzji,
  - nieprawidłową datę, do której obowiązywało jedno zezwolenie na sprzedaż napojów alkoholowych,
  - nieprawidłowe daty wygaśnięcia siedmiu zezwoleń na sprzedaż napojów alkoholowych i cofnięcia jednego tego typu zezwolenia.

### 5.3. Monitorowanie efektów wprowadzonych rozwiązań w zakresie likwidacji barier w rozwoju przedsiębiorczości, w tym firm rodzinnych

Obowiązek monitorowania efektów wprowadzanych regulacji

Proces monitorowania efektów wprowadzonych rozwiązań jest kluczowym narzędziem służącym do oceny skuteczności oddziaływania wprowadzonych regulacji. Obowiązek monitorowania efektów rozwiązań legislacyjnych został określony w punkcie 12 OSR: *W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?* Szczegółowym badaniem w zakresie przyjętych sposobów monitorowania wprowadzonych w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* i *Konstytucji Biznesu* rozwiązań przygotowanych przez MPiT objęto trzy ustawy i jeden projekt ustawy, tj.:

- ustawę o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców;
- ustawę o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw;
- ustawę – Prawo przedsiębiorców;
- projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym.

Ponadto badaniem przygotowanych przez MF rozwiązań w zakresie przyjętych sposobów monitorowania objęto:

- ustawę z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw,
- ustawę z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw,
- ustawę z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych,
- projekt ustawy – Ordynacja podatkowa oraz projekt ustawy Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W OSR projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców zapisano, że ewaluacja nastąpi po trzech latach od wejścia przepisów w życie. Wskazano w niej, że przykładowo dokonana zostanie ocena:

- czy organy przeprowadzają analizę ryzyka w zakresie planowania kontroli, czy stosowane są wspólne kontrole organów oraz czy organy zamieszczają procedury dotyczące kontroli na swoich stronach internetowych;
- w zakresie dozoru technicznego: ocena zmniejszenia liczby i kosztów związanych z postępowaniami o zwrot należności;
- stopnia zmniejszenia liczby decyzji o podwyższeniu stopy procentowej składki na ubezpieczenie wypadkowe;
- liczby przedsiębiorców prowadzących księgi przychodów i rozchodów;
- liczby przedsiębiorców korzystających z opodatkowania działalności gospodarczej w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych;
- wzrostu poziomu zatrudnienia w małych przedsiębiorstwach.

Dodatkowo ocena ma objąć funkcjonowanie innych głównych rozwiązań ustawy między innymi na podstawie badań ankietowych.

Ocena *ex post* ustawy – Prawo przedsiębiorców, zgodnie z założeniami przyjętymi w OSR, nastąpić powinna po trzech latach funkcjonowania przepisów i obejmie dokonanie:

- oceny wykorzystania „ulgi na start” oraz rozwiązań dotyczących działalności nierejestrowej (np. na podstawie liczby podmiotów, które skorzystały z „ulgi na start”);
- oszacowania liczby orzeczeń sądów administracyjnych, w których powołano nowe zasady ogólne prawa gospodarczego;
- oceny stosowania testu zgodności z Prawem przedsiębiorców, który powinna przechodzić każda nowotworzona ustawa gospodarcza (np. na podstawie liczby ustaw, do których zastosowano test);
- oceny wykorzystania instrumentu oceny jakości obsługi w urzędach oraz pracy urzędników i wpływu na zmianę jakości obsługi (np. w oparciu o mierniki wynikające z ankiet/badań);
- oceny stosowania ograniczenia obciążeń w stosunku do małych i średnich przedsiębiorstw przy tworzeniu prawa.

Dla celów ewaluacji zaplanowano również przeprowadzenie badania ankietowego wśród przedsiębiorców przed wejściem w życie ustawy oraz po trzech latach jej obowiązywania.

W OSR projektu ustawy z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw przewidziano, że ocena *ex post* nastąpi po trzech latach funkcjonowania przepisów i będzie polegała na sprawdzeniu i ocenie:

- jak są uwzględniane przez organy dyrektywy w nakładaniu kar administracyjnych,
- czy rozpatrywanie spraw administracyjnych będzie szybsze i sprawniejsze (skrócenie czasu rozpatrywania spraw),
- czy zmniejszy się liczba przypadków bezczynności ze strony organów,
- stopnia wykorzystania mediacji,
- zmniejszenia liczby decyzji kasatoryjnych (skrócenie czasu rozpoznawania spraw).

Przyjęte przez MPiT  
rozwiązania  
dla monitorowania  
efektów regulacji

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

W OSR projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym założono między innymi, że:

- w zakresie podatków dochodowych, zmiany powinny przełożyć się na wskaźniki Polski dotyczące płatności podatków wykazywane w raporcie „Doing Business” Banku Światowego i w związku z tym nie jest konieczna odrębna ich ewaluacja;
- ewaluacja efektów ustawy w zakresie podatków majątkowych może nastąpić najwcześniej po roku od wejściu w życie ustawy. Miarą efektów wprowadzonych zmian będą dane o liczbie złożonych zbiorczych deklaracji w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych;
- w zakresie podatku od towarów i usług, ewaluacja efektów skrócenia terminu na skorzystanie z „ulgi na złe długi”, nastąpi np. po dwóch latach funkcjonowania w oparciu o dane o liczbie korzystających z tej ulgi.

W przypadku projektu tej ustawy założono także, że na bieżąco będą analizowane opinie i wnioski dotyczące funkcjonowania wprowadzonych rozwiązań, wynikające np. z postulatów oraz informacji przedstawianych przez przedsiębiorców bądź organizacje reprezentujące przedsiębiorców.

W OSR dla projektów badanych ustaw przygotowanych przez MPiT nie ustalono sposobu monitorowania efektów wprowadzonych rozwiązań w zakresie likwidacji barier prawnych w rozwoju przedsiębiorstw, a jedynie obszary takiego monitorowania.

### Przykłady

W zasadach monitorowania efektów tych regulacji, nie określono mierników efektów oraz ich wartości bazowej i docelowej. Zgodnie z pkt 1.3.2. i 2.3.11. *Wytycznych do przeprowadzania oceny wpływu oraz konsultacji publicznych w ramach rządowego procesu legislacyjnego*<sup>177</sup>, należy odpowiednio określić cele, w miarę możliwości w sposób konkretny, mierzalny, akceptowalny, realistyczny i z podaniem terminu jego osiągnięcia oraz wskazać mierniki, które pozwolą określić, czy oczekiwane efekty zostały uzyskane. W wyjaśnieniach do formularza oceny skutków regulacji<sup>178</sup> podano, że w pkt 12 OSR należy m.in. wskazać mierniki, które pozwolą określić, czy oczekiwane efekty zostały uzyskane. Ponadto w przypadku ustawy – Prawo przedsiębiorców, przed jej wejściem w życie nie przeprowadzono badania ankietowego wśród przedsiębiorców, którego przeprowadzenie zaplanowano w OSR projektu tej ustawy. Zdaniem NIK zaprojektowany w powyższy sposób system monitorowania objętych badaniem regulacji ustawowych, z uwagi na brak mierników efektów wdrożenia aktów prawnych oraz ich wartości bazowej i docelowej, nie pozwoli na dokonanie właściwej oceny skuteczności wprowadzonych rozwiązań i nie umożliwi uzyskania pełnej informacji o rzeczywistych efektach podejmowanych działań.

Przyjęte przez MF rozwiązania dla monitorowania efektów regulacji

W OSR projektu ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw zaplanowano obserwację wymiernych efektów przeprowadzonej nowelizacji po upły-

<sup>177</sup> <https://www.rcl.gov.pl/book/132-okre%C5%9Blenie-cel%C3%B3w>; data dostępu: 29 czerwca 2018 r.

<sup>178</sup> <https://bip.kprm.gov.pl/kpr/bip-rady-ministrow/ocena-wplywu/4156,0cena-wplywu-w-rzadowym-procesie-legislacyjnym.html>; data dostępu: 29 czerwca 2018 r.



## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

wie dwóch lat od jej wejścia w życie. Obserwacja miała nastąpić przede wszystkim w oparciu o następujące mierniki:

- elektroniczne doręczanie pism pełnomocnikom zawodowym – zmniejszenie wydatków budżetu państwa o około 1,9 mln zł w stosunku do roku, w którym wprowadzono projektowaną regulację;
- Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych w Sprawach Podatkowych – złożenie w pierwszym roku funkcjonowania do Rejestru około 140 tys. pełnomocnictw;
- elektroniczna kontrola podatkowa i kontrola skarbowa – zwiększenie o 7,5% ustaleń kontroli podatkowych oraz kontroli skarbowych po dwóch latach od wejścia w życie projektowanej regulacji.

Założono, że efekty nowelizacji w zakresie różnicowania stawek odsetek za zwłokę przeprowadzona zostanie najwcześniej po upływie roku od wejścia w życie przepisów, poprzez dokonanie analizy: wzrostu liczby korekt dobrowolnych, do których stosuje się obniżoną stawkę odsetek za zwłokę, oraz wysokości wykazywanych w tych korektach zaległości; wysokości zaległości podatkowych kwalifikujących się do objęcia podwyższoną stawką odsetek za zwłokę. Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych uruchomiono z dniem 1 lipca 2016 r. W Rejestrze tym złożono następującą liczbę pełnomocnictw:

- do końca 2016 r. – 35 767,
- w całym 2017 r. – 39 603,
- do maja 2018 r. – 14 507.

Dane dotyczące liczby składanych pełnomocnictw monitorowane były na bieżąco.

Zastępca Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego wyjaśnił: *W odniesieniu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych Departament Systemu Podatkowego zauważa, że dwuletni okres, o którym mowa w OSR, jeszcze nie upłynął. Przepisy o Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych weszły w życie z dniem 1 lipca 2016 r. (...). Odnosząc się zaś do elektronicznego doręczania pism pełnomocnikom zawodowym, Komisja Kodyfikacyjna wskazała: „Obowiązujące już regulacje są obarczone dość istotnym mankamentem, brak bowiem wyraźnego zobowiązania tych podmiotów (profesjonalnych pełnomocników) do posiadania adresów elektronicznych powiązanych z portalem podatkowym lub z systemem teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu i umożliwia doręczanie pism pełnomocnikom”. Z tego względu, w projekcie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa znalazła się propozycja przepisu zobowiązującego pełnomocników zawodowych do posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się nim w kontaktach z organami podatkowymi.*

Odnośnie różnicowania stawek odsetek za zwłokę, Zastępca Dyrektora DSP wyjaśnił, że w uzasadnieniu projektu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa *Komisja Kodyfikacyjna opowiedziała się za przeniesieniem – z pewnymi modyfikacjami – instytucji obniżonej stawki odsetek za zwłokę do nowej ustawy – Ordynacja podatkowa (...). Natomiast w zakresie instytucji podwyższonej stawki odsetek za zwłokę Komisja w uzasadnieniu projektu oceniła, że „za niezasadne należy uznać dalsze funkcjonowanie tej swoistej sankcji na gruncie przepisów ordynacji podatkowej. W szczególności należy podkreślić, iż zbliżony cel od dnia 1 stycznia 2017 r. pełni wprowadzone*

w art. 112b–112c ustawy o VAT dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Ze względu na dokonaną przez Komisję Kodyfikacyjną w uzasadnieniu projektu nowej ustawy – Ordynacja podatkowa ocenę funkcjonowania niektórych rozwiązań zawartych w obecnej Ordynacji podatkowej oraz prowadzeniem prac legislacyjnych nad projektem nowej ustawy – Ordynacja podatkowa, dokonywanie oceny rozwiązań wprowadzonych ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw w zakresie wskazanym w pkt 3 i 4 nie wydaje się celowe.

Zgodnie z OSR, ewaluacja efektów ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw została przewidziana po upływie trzech lat od dnia wejścia w życie<sup>179</sup>. Ma ona objąć ocenę wpływu wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania na bazę podatkową CIT i efektywną stopę opodatkowania CIT. W założeniu miernikiem miała być zmiana wysokości przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu (straty) i podatku należnego CIT oraz efektywnej stawki podatkowej liczonej jako relacja kwoty podatku należnego do wartości podstawy opodatkowania. Miernikiem oceny adekwatności zasobów kadrowych do zakresu zadań przewidzianych ustawą miały być w szczególności: liczba i czas trwania postępowań podatkowych przeprowadzonych w związku z unikaniem opodatkowania, liczba i termin wydania opinii zabezpieczających lub postanowień odmownych, liczba sporządzonych analiz i przeprowadzonych szkoleń.

W OSR projektu ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych przewidziano obowiązek składania Prezesowi Rady Ministrów przez Szefa KAS sprawozdań za lata 2018, 2019 i 2020. Sprawozdania mają zawierać, m.in. dane dotyczące liczby przekazanych przez izbę rozliczeniową Szefowi KAS, bankom i SKOK-om informacji o wskaźnikach ryzyka oraz liczby dokonanych na żądanie Szefa KAS blokad rachunków podmiotów kwalifikowanych. W terminie sześciu miesięcy od publikacji ostatniego z tych sprawozdań Szef KAS, wspólnie z ministrem właściwym do spraw finansów, mają przygotować raport oceniający funkcjonowanie przepisów mających na celu przeciwdziałanie wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych. W jego przygotowaniu mają uczestniczyć przedstawiciele organizacji pozarządowych, którzy będą mogli m.in. wnioskować o zbadanie przez Szefa KAS i przedstawienie w raporcie postępowań dotyczących jednostkowych przypadków.

W OSR projektu ustawy – Ordynacja podatkowa oraz projektu ustawy Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa przewidziano ocenę *ex post* po trzech latach po wejściu przepisów w życie. Po tym okresie zaplanowano ocenę: wykorzystania umowy podatkowej i mediacji oraz osiągniętych w wyniku ich wykorzystania rezultatów; wykorzystania umowy o współdziałanie, stopnia zainteresowania podmiotów strategicznych i rezultatów jej wykorzystania dla budżetu państwa i zobowiązanych; zwiększenia efektywności organów podatkowych w szczególności w wyniku wprowadzenia procedur szczególnych, skracających czas

<sup>179</sup> Data wejścia w życie: 15 lipca 2016 r.

## WAŻNIEJSZE WYNIKI KONTROLI

procedowania w określonych sprawach lub umożliwiających niewładczy sposób rozstrzygania spraw; rezultatów funkcjonowania przepisów dotyczących prawa do informacji oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań; procedury konsultacyjnej skutków podatkowych transakcji, w szczególności w zakresie stopnia zainteresowania zobowiązanych jej zastosowaniem.

Dla objętych badaniem rozwiązań legislacyjnych przygotowanych przez MF nie określono zasad monitorowania efektów tych rozwiązań, tj. nie wskazano wartości bazowej i/lub wartości docelowej przyjętych mierników, poza miernikiem dotyczącym funkcjonowania Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych w Sprawach Podatkowych, zawartym w OSR projektu ustawy z 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Zdaniem NIK, przyjęty system monitorowania objętych badaniem regulacji ustawowych, nie pozwoli na dokonanie pełnej oceny skuteczności wprowadzanych rozwiązań. Stanowiska tego nie może podważyć treść przytoczonych wyżej wyjaśnień.

## 6. ZAŁĄCZNIKI

### 6.1. Metodyka kontroli i informacje dodatkowe

<b>Cel główny kontroli</b>	Ocena, czy właściwe organy skutecznie likwidują bariery w rozwoju firm rodzinnych w sektorze MŚP.
<b>Cele szczegółowe</b>	<p>Ocena, czy kontrolowane podmioty prawidłowo diagnozowały bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce w sektorze MŚP oraz projektowały stosowne zmiany legislacyjne w tym zakresie.</p> <p>Ocena, czy rozwiązania prawne wprowadzone w celu likwidacji barier w rozwoju firm rodzinnych w sektorze MŚP zostały prawidłowo wdrożone.</p> <p>Ocena, czy właściwe organy prawidłowo monitorowały efekty wprowadzonych rozwiązań.</p>
<b>Zakres podmiotowy</b>	Kontrolą zostały objęte po dwa US i urzędy miasta oraz oddział okręgowy ZUS z terenu województw dolnośląskiego, łódzkiego, podlaskiego, pomorskiego i świętokrzyskiego.
<b>Kryteria kontroli</b>	Kontrole w US i oddziałach okręgowych ZUS 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 – art. 2 ust. 2 ustawy o NIK pod względem legalności, gospodarności i rzetelności (art. 5 ust. 2 ustawy o NIK).
<b>Okres objęty kontrolą</b>	2015–2018 (do 24 lipca) <sup>180</sup> .
<b>Działania na podstawie art. 29 ustawy o NIK</b>	<p>Do przygotowania informacji o wynikach niniejszej kontroli wykorzystano informacje otrzymane od pięciu dyrektorów izb administracji skarbowej, dotyczące m.in. liczby przedsiębiorców (osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz spółek cywilnych), zatrudniających w latach 2015–2018 członków rodziny, tj. m.in. małżonka, dzieci, rodziców.</p> <p>Wykorzystano również informacje od:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych nt. liczby osób zgłoszonych przez płatników składek do ubezpieczenia jako osoby współpracujące w skali kraju i w podziale na województwa oraz o liczbie przedsiębiorców (w podziale na województwa), którzy na dzień 31 lipca 2018 r. skorzystali z tzw. ulgi na start;</li><li>– Ministra Rodziny, Pracy i Polityki Społecznej nt. prowadzonych w podległym mu Ministerstwie prac, dotyczących projektów rozwiązań prawnych mających na celu ułatwienie wykonywania działalności gospodarczej firmom sektora małych i średnich przedsiębiorstw, w tym firmom rodzinnym.</li></ul>
<b>Pozostałe informacje</b>	<p>Po zakończeniu kontroli, NIK skierowała do kierowników skontrolowanych jednostek wystąpienia pokontrolne, w których sformułowała 42 wnioski pokontrolne. Wnioski pokontrolne dotyczyły przede wszystkim:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>– określania w zasadach monitorowania efektów projektowanych rozwiązań legislacyjnych, wartości bazowej i docelowej przyjętych mierników;</li></ul>

<sup>180</sup> Czynności kontrolne prowadzono w okresie od 5 kwietnia 2018 r. do 24 lipca 2018 r.

## ZAŁĄCZNIKI

- planowania i przeprowadzania kontroli przedsiębiorców po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywanej działalności gospodarczej;
- wyeliminowania przypadków naruszeń przepisów Op w prowadzonych postępowaniach w zakresie udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych;
- podjęcia działań zmierzających do wyeliminowania przewlekłości prowadzonych postępowań podatkowych;
- sporządzenia i zamieszczenia w BIP urzędów ogólnego schematu procedur kontroli przedsiębiorców;
- przestrzegania obowiązującego terminu zakończenia postępowania podatkowego;
- prawidłowego przekazywanie do CEDIG informacji o udzielonych zezwoleniach i o decyzjach stwierdzających wygaśnięcie tych zezwoleń;
- wszczynania kontroli podatkowych niezwłocznie po uzyskaniu informacji o nieprawidłowościach w rozliczeniach podatkowych podatnika.

Z otrzymanych informacji o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych wynika, że kierownicy jednostek objętych kontrolą zrealizowali 38 wniosków, w trakcie realizacji pozostawały dwa wnioski, a dwa nie zostały zrealizowane.

Kierownicy dwóch kontrolowanych jednostek, tj. Minister Finansów oraz Naczelnik US w Bystrzycy Kłodzkiej zgłosili zastrzeżenia do wystąpień pokontrolnych. Prezes NIK odmówił przyjęcia zastrzeżeń zgłoszonych przez Ministra Finansów, z uwagi na wniesienie ich po terminie określonym w art. 54 ust. 1 ustawy o NIK.

Naczelnik US w Bystrzycy Kłodzkiej zgłosił dwa zastrzeżenia dotyczące sformułowanych w wystąpieniu nieprawidłowości o prowadzeniu kontroli u przedsiębiorcy przez okres dłuższy niż 12 dni oraz wydawaniu decyzji w sprawie przyznania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, w sytuacji gdy nie zachodziły przesłanki do ich udzielenia. Komisja Rozstrzygająca NIK pierwsze zastrzeżenie uwzględniła w całości, natomiast drugie w części.

W kontroli P/18/072 ujawniono finansowe rezultaty kontroli w wysokości 341,2 tys. zł w kategorii *Finansowe lub sprawozdawcze skutki nieprawidłowości*.

Finansowe rezultaty kontroli

## ZAŁĄCZNIKI

### 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 Białymstoku	Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Białymstoku	Jerzy Maciej Kraszewski Zbigniew Zaniewski <sup>181</sup>	opisowa
2.		Urząd Skarbowy w Łomży	Tadeusz Zysik Ireneusz Wierzbicki <sup>182</sup>	opisowa
3.		Urząd Skarbowy w Mońkach	Antoni Kakareko	opisowa
4.		Urząd Miejski w Łomży	Mariusz Chrzanowski	opisowa
5.		Urząd Miejski w Mońkach	Zbigniew Karwowski	opisowa
6.	Delegatura NIK w Gdańsku	Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Gdańsku	Aneta Pawłowska Renata Ziółkowska <sup>183</sup>	opisowa
7.		Urząd Skarbowy w Sopocie	Anna Koszykowska <sup>184</sup> Anna Fiuczek <sup>185</sup> Tomasz Słaboszowski <sup>186</sup>	opisowa
8.		Urząd Skarbowy w Kartuzach	Elżbieta Mularczyk Edyta Darwicka <sup>187</sup>	opisowa
9.		Urząd Miasta Sopotu	Jacek Karnowski	opisowa
10.		Urząd Miejski w Kartuzach	Mieczysław Gołuński	opisowa

<sup>181</sup> Do 30 listopada 2016 r.

<sup>182</sup> Do 31 marca 2016 r.

<sup>183</sup> Do 1 marca 2016 r.

<sup>184</sup> Od 1 września 2016 r.

<sup>185</sup> Od 23 lutego 2016 r. do 31 sierpnia 2016 r.

<sup>186</sup> Od 1 czerwca 2003 r. do 22 lutego 2016 r.

<sup>187</sup> Do 12 stycznia 2017 r.

## ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
11.	Delegatura NIK w Kielcach	Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii <sup>188</sup>	Jadwiga Emilewicz Mateusz Morawiecki <sup>189</sup> Janusz Piechociński <sup>190</sup>	opisowa
12.		Ministerstwo Finansów	Teresa Czerwińska Mateusz Morawiecki <sup>191</sup> Paweł Szalamacha <sup>192</sup> Mateusz Szczurek <sup>193</sup>	opisowa
13.		Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział w Kielcach	Paweł Kaleta Jerzy Dalka <sup>194</sup>	opisowa
14.		Urząd Skarbowy w Skarżysku-Kamiennej	Aneta Chojnacka Piotr Graba <sup>195</sup>	opisowa
15.		Urząd Skarbowy w Staszowie	Bożena Jońca Anna Łyko <sup>196</sup>	opisowa
16.		Urząd Miasta Skarżysko-Kamienna	Konrad Krönig	opisowa
17.		Urząd Miasta i Gminy w Staszowie	Leszek Kopeć	opisowa
18.	Delegatura NIK w Łodzi	Zakład Ubezpieczeń Społecznych I Oddział w Łodzi	Romana Mierzejewska Ewa Żydowicz-Mucha <sup>197</sup>	opisowa
19.		Urząd Skarbowy w Piotrkowie Trybunalskim	Kamil Łyszkowski <sup>198</sup> Jacek Przybysz <sup>199</sup>	opisowa
20.		Urząd Skarbowy w Łasku	Roman Dzierżek	opisowa
21.		Urząd Miasta Piotrkowa Trybunalskiego	Krzysztof Chojniak	opisowa
22.		Urząd Miejski w Łasku	Gabriel Szkudlarek	opisowa

<sup>188</sup> Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii z dniem 9 stycznia 2018 r. przejęło zadania realizowane przez dotychczasowe Ministerstwo Rozwoju.

<sup>189</sup> W dniu 16 listopada 2015 r. powołany został na stanowisko Ministra Rozwoju, a od 28 września 2016 r. do 9 stycznia 2018 r. zajmował stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów.

<sup>190</sup> W okresie od 6 grudnia 2012 r. do 16 listopada 2015 r. zajmował stanowisko Ministra Gospodarki.

<sup>191</sup> Od 28 września 2016 r. do 9 stycznia 2018 r. zajmował stanowisko Ministra Rozwoju i Finansów.

<sup>192</sup> W okresie od 16 listopada 2015 r. do 28 września 2016 r. Minister Finansów.

<sup>193</sup> W okresie od 27 listopada 2013 r. do 16 listopada 2015 r. Minister Finansów.

<sup>194</sup> Do 30 listopada 2016 r.

<sup>195</sup> Do 28 lutego 2017 r.

<sup>196</sup> Do 24 lutego 2017 r.

<sup>197</sup> Do 30 listopada 2016 r.

<sup>198</sup> Od 5 kwietnia 2016 r. do 28 lutego 2017 p.o. Naczelnika.

<sup>199</sup> Do 4 kwietnia 2016 r.

## ZAŁĄCZNIKI

Lp.	Jednostka organizacyjna NIK przeprowadzająca kontrolę	Nazwa jednostki kontrolowanej	Imię i nazwisko kierownika jednostki kontrolowanej	Ocena kontrolowanej działalności
23.	Delegatura NIK we Wrocławiu	Zakład Ubezpieczeń Społecznych Oddział we Wrocławiu	Piotr Burtowski <sup>200</sup> Roman Śniedziewski <sup>201</sup> Antoni Malaka <sup>202</sup>	opisowa
24.		Urząd Skarbowy w Świdnicy	Tomasz Feledyn	opisowa
25.		Urząd Skarbowy w Bystrzycy Kłodzkiej	Barbara Wdowiak <sup>203</sup> Elżbieta Kustra <sup>204</sup>	opisowa
26.		Urząd Miejski w Świdnicy	Beata Moskal-Słaniewska	opisowa
27.		Urząd Miasta i Gminy w Bystrzycy Kłodzkiej	Renata Surma	opisowa

<sup>200</sup> Od 1 kwietnia 2018 r.

<sup>201</sup> Od 1 grudnia 2016 r. do 31 marca 2018 r.

<sup>202</sup> Do 30 listopada 2016 r.

<sup>203</sup> Od 1 marca 2015 r.

<sup>204</sup> Do 28 lutego 2015 r.



## 6.2. Analiza stanu prawnego i uwarunkowań organizacyjno- -ekonomicznych

Podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym prawa i obowiązki przedsiębiorców oraz zadania organów władzy publicznej w tym zakresie regulowała uosg, uchylona z dniem 30 kwietnia 2018 r. Obecnie zagadnienia te normują przepisy ustawy – Prawo przedsiębiorców (ustawa ta stanowi część pakietu ustaw składających się na *Konstytucję Biznesu*).

Ustawa o swobodzie  
działalności gospodarczej

Uosg podlegała w kontrolowanym okresie wielokrotnym zmianom. Najważniejsza nowelizacja uosg weszła w życie 1 stycznia 2017 r. na podstawie ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (nowelizacja w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm*).

Przepisy uosg stanowiły m.in., że przedsiębiorcą w rozumieniu uosg jest osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną, wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą (art. 4 ust. 1). Za przedsiębiorców uważa się także wspólników spółki cywilnej w zakresie wykonywanej przez nich działalności gospodarczej (art. 4 ust. 2).

Podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach, z zachowaniem warunków określonych przepisami prawa (art. 6 ust. 1).

Państwo udziela przedsiębiorcom pomocy publicznej na zasadach i w formach określonych w odrębnych przepisach, z poszanowaniem zasad równości i konkurencji (art. 7).

Organy administracji publicznej wspierają rozwój przedsiębiorczości, tworząc korzystne warunki do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, w szczególności wspierają mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców (art. 8 ust. 1).

Wykonując swoje zadania, w szczególności w zakresie nadzoru i kontroli, właściwy organ działa wyłącznie na podstawie i w granicach prawa, z poszanowaniem uzasadnionych interesów przedsiębiorcy (art. 9).

Przedsiębiorca ma prawo złożenia do właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej wniosku o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, w jego indywidualnej sprawie (art. 10 ust. 1).

Interpretację wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 30 dni od dnia otrzymania przez organ administracji publicznej lub państwową jednostkę organizacyjną kompletnego i opłaconego wniosku. W razie niewydania interpretacji w terminie uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska przedsiębiorcy przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji (art. 10a ust. 1).

Interpretacja nie jest wiążąca dla przedsiębiorcy, jednakże przedsiębiorca nie może być obciążony jakimikolwiek daninami publicznymi, sankcjami administracyjnymi, finansowymi lub karami w zakresie, w jakim zastosował się do uzyskanej interpretacji (art. 10a ust. 2).

Od 1 stycznia 2017 r. (na podstawie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców) w art. 10a dodano ust. 5 i 6. Zgodnie z ust. 5 ochronę przedsiębiorcy przewidzianą w ust. 2 rozszerzono na przypadki zastosowania się przedsiębiorcy do utrwalonej praktyki interpretacyjnej właściwego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej. Zgodnie z definicją przedstawioną w art. 10a ust. 6, przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu zastosowania przepisów, z których wynika obowiązek świadczenia przez przedsiębiorcę daniny publicznej oraz składek na ubezpieczenia społeczne lub zdrowotne, dominujące w wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym – w trakcie danego okresu rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem okresu rozliczeniowego – interpretacjach.

Ww. ustawą wprowadzono do uosg art. 10b obligujący organy administracji publicznej lub państwowe jednostki organizacyjne do niezwłocznego zamieszczania w Biuletynie Informacji Publicznej, na swoich stronach podmiotowych, interpretacji, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji (ust. 1).

Organy administracji publicznej oraz państwowe jednostki organizacyjne zostały również zobowiązane do:

- niezwłocznego usuwania interpretacji z Biuletynu Informacji Publicznej, z zamieszczeniem adnotacji o przyczynie usunięcia, w przypadku uchylecia albo stwierdzenia nieważności interpretacji (art. 10b ust. 2);
- niezwłocznego zamieszczania w Biuletynie Informacji Publicznej, na swoich stronach podmiotowych, zmienionej interpretacji, w przypadku jej zmiany, z zamieszczeniem adnotacji o przyczynie (art. 10b ust. 3).

Przedsiębiorca niezatrudniający pracowników prowadzący działalność gospodarczą przez okres co najmniej 6 miesięcy może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na okres do 3 lat w celu sprawowania osobistej opieki nad dzieckiem, nie dłużej jednak niż do zakończenia roku kalendarzowego, w którym dziecko kończy 6. rok życia (do 31 grudnia 2016 r. – do ukończenia przez dziecko 5. roku życia), a w przypadku dziecka, które z powodu stanu zdrowia potwierdzonego orzeczeniem o niepełnosprawności lub stopniu niepełnosprawności wymaga osobistej opieki osoby prowadzącej działalność gospodarczą, na okres do 6 lat, nie dłużej jednak niż do ukończenia przez dziecko 18. roku życia (art. 14a ust. 1d).

W art. 25 ust. 1 uosg wskazano informacje podlegające wpisowi do CEIDG.

W art. 25 uosg zawarto także zasady dokonywania wpisów do CEIDG, terminy ich dokonywania oraz dokumenty wymagane do dokonania wpisu. Wpis do CEIDG polega na wprowadzeniu do systemu teleinformatycznego

danych podlegających wpisowi. Wpis jest dokonany z chwilą zamieszczenia danych w CEIDG, nie później niż następnego dnia roboczego po dniu wpływu do CEIDG wniosku, z zastrzeżeniem art. 27 ust. 1 (art. 25 ust.3).

Wpis do CEIDG jest dokonywany na wniosek, chyba że przepis szczególny przewiduje wpis z urzędu. Wpisem do CEIDG jest również wykreślenie albo zmiana wpisu (art. 25 ust. 4).

Zakres danych podlegających wpisowi do CEIDG oraz dokumentów wymaganych do dokonania wpisu podlegał zmianom w kontrolowanym okresie. Od 1 marca 2017 r. w ust. 1 art. 25 dodano w pkt 14 *dane syndyka* oraz w pkt 15 *dane nadzorcy lub zarządcy*. Od 1 stycznia 2017 r. doprecyzowano zapis pkt 3 poprzez dodanie, *o ile taki numer został nadany*, w pkt 5 wykreślono natomiast *adres zamieszkania przedsiębiorcy*.

Największe zmiany w obszarze danych podlegających wpisowi do rejestru i sposobu dokonywania wpisów wprowadziła ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz niektórych innych ustaw<sup>205</sup>. Zgodnie z wprowadzonymi rozwiązaniami, obowiązującymi od 19 maja 2016 r., udostępnianie danych przez CEIDG powinno odbywać się elektronicznie i zgodnie z zasadami określonymi w ustawie nowelizowanej. Zakres danych udostępnianych w ewidencji poszerzono o numer telefonu przedsiębiorcy oraz o adres do doręczeń (art. 25 ust. 1 pkt 5 i 6 uosg).

Nowelizacja umożliwiła dokonywanie z poziomu CEIDG zgłoszenia przedsiębiorcy do ubezpieczeń w ZUS, a także zgłaszania do ubezpieczenia zdrowotnego członków rodziny (art. 25 ust. 5). CEIDG przesyła odpowiednie dane zawarte we wniosku o wpis do CEIDG, o których mowa w art. 25 ust. 5, za pośrednictwem elektronicznej platformy usług administracji publicznej lub innych środków komunikacji elektronicznej, niezwłocznie, nie później niż w dniu roboczym następującym po dokonaniu wpisu, do właściwego naczelnika urzędu skarbowego wskazanego przez przedsiębiorcę, a po uzyskaniu informacji o nadanym numerze identyfikacji podatkowej (NIP) do Głównego Urzędu Statystycznego, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych albo Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, wraz z informacją o dokonaniu wpisu do CEIDG i nadanym NIP (art. 28).

Pracownicy urzędów gmin zyskali możliwość samodzielnego poprawienia błędów powstałych przy wprowadzaniu danych z wniosków przedsiębiorców do CEIDG. Gwarantował to dodany do uosg art. 36a, który stanowił, że jeżeli wpis do CEIDG przedsiębiorcy wykreślonego z tej ewidencji zawiera oczywiste błędy, niezgodności z treścią wniosku przedsiębiorcy lub stanem faktycznym wynikającym z innych rejestrów publicznych, zmian tego wpisu może dokonywać m.in. organ, który z urzędu wpisuje informacje, o których mowa w art. 31 ust. 1, w odniesieniu do wpisanych przez niego danych.

Zmiany wprowadzone z dniem 19 maja 2016 r. polegały również na dodaniu w art. 25 ust. 1:

- pkt 11a dotyczącego danych przedstawiciela ustawowego, o ile są wymagane;

<sup>205</sup> Dz. U. poz. 1893.

## ZAŁĄCZNIKI

- pkt 14a – informacja o prawomocnym oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości z tego powodu, że majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tych kosztów;
- pkt 14b – informacja o prawomocnym uchyleniu lub wygaśnięciu układu zawartego w postępowaniu restrukturyzacyjnym lub upadłościowym;
- pkt 18a – informacja o dacie trwałego zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej, o ile informacja ta została zgłoszona we wniosku o wpis do CEIDG.

Ponadto od 19 maja 2016 r. zmieniono ust. 2 art. 25 poprzez doprecyzowanie wymaganych danych dotyczących pełnomocnika będącego osobą fizyczną oraz przedstawiciela ustawowego, a także pełnomocnika będącego osobą prawną.

Zmiany objęły również art. 25 ust. 5, który zawierał informacje o integralnych częściach wniosku o wpis do CEIDG. W ust. 5 dodano pkt 5–9 dotyczące żądania:

- przyjęcia zawiadomienia o wyborze sposobu wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych albo zawiadomienia o rezygnacji z wybranego sposobu wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych;
- przyjęcia zawiadomienia o wyborze opłacania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych co kwartał albo zawiadomienia o zaprzestaniu opłacania ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych co kwartał;
- przyjęcia zawiadomienia o prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo zawiadomienia o zamiarze prowadzenia ksiąg rachunkowych;
- przyjęcia zawiadomienia o zawarciu z biurem rachunkowym umowy o prowadzenie podatkowej księgi przychodów i rozchodów albo umowy o prowadzenie ewidencji przychodów, a także zawiadomienia o rozwiązaniu tych umów;
- przyjęcia, w przypadku przedsiębiorcy będącego płatnikiem składek, wyłącznie na własne ubezpieczenia:
  - a) zgłoszenia do ubezpieczeń społecznych i do ubezpieczenia zdrowotnego albo do ubezpieczenia zdrowotnego,
  - b) zgłoszenia do ubezpieczenia zdrowotnego członków rodziny,
  - c) zmiany danych wykazanych w zgłoszeniach, o których mowa w lit. a i b,
  - d) zgłoszenia wyrejestrowania z ubezpieczeń określonych w lit. a i b.

Zasady udostępniania informacji z CEIDG określono w art. 37 uosg. CEIDG, poza danymi i informacjami określonymi w art. 37 ust. 1 pkt 1, udostępnia również 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 (art. 37 ust. 2).

Informacje, o których mowa w ust. 2, są 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 dotyczą, wraz z podaniem daty uprawomocnienia 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. Przepisy art. 26 ust. 4 i 4a mają odpowiednie zastosowanie (art. 37 ust. 5).

Sposób prowadzenia kontroli działalności gospodarczej uregulowano w rozdziale 5 uosg. Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców jest przeprowadzana na zasadach określonych w uosg, chyba że zasady i tryb kontroli wynikają z bezpośrednio stosowanych przepisów powszechnie obowiązującego prawa wspólnotowego albo z ratyfikowanych umów międzynarodowych (art. 77 ust. 1). W zakresie nieuregulowanym w rozdziale 5 stosuje się przepisy ustaw szczególnych (ust. 2).

Od 1 stycznia 2017 r. w uosg dodano art. 78a<sup>206</sup> stanowiący, że kontrole planuje się i przeprowadza po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa naruszenia prawa w ramach wykonywania działalności gospodarczej. Analiza obejmuje identyfikację obszarów podmiotowych i przedmiotowych, w których ryzyko naruszenia przepisów jest największe. Sposób przeprowadzenia analizy określa organ kontroli lub organ nadrzędny (art. 78a ust. 1). Przepisu ust. 1 nie stosuje się do kontroli:

- 1) w przypadku gdy organ kontroli poweźmie uzasadnione podejrzenie:
  - a) zagrożenia życia lub zdrowia,
  - b) popełnienia przestępstwa lub wykroczenia,
  - c) popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego,
  - d) innego naruszenia prawnego zakazu lub niedopełnienia prawnego obowiązku  
– w wyniku wykonywania tej działalności;
- 2) działalności przedsiębiorców w zakresie objętym nadzorem, o którym mowa w art. 1 ust. 2 ustawy o nadzorze nad rynkiem finansowym (...);
- 3) w przypadku gdy jest ona niezbędna do przeprowadzenia postępowania w celu sprawdzenia wykonania zaleceń pokontrolnych organu lub wykonania decyzji nakazujących usunięcie naruszeń prawa, w związku z przeprowadzoną kontrolą (art. art. 78a ust. 2).

Organ kontroli zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na swojej stronie podmiotowej ogólny schemat tych procedur kontroli, które wynikają z przepisów powszechnie obowiązującego prawa (art. 78a ust. 3).

<sup>206</sup> Ustawą z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców.

Wprowadzone z dniem 1 stycznia 2017 r. zmiany w art. 79 doprecyzowały zasady prowadzenia kontroli przedsiębiorców. Zgodnie z dodanym do tego art. ust. 5a, czynności kontrolne związane z pobieraniem próbek i dokonywaniem oględzin, w tym pojazdów, lub dokonywaniem pomiarów, mogą być przeprowadzane przed upływem terminu 7 dni, o którym mowa w ust. 4. Czynności związane z pobieraniem próbek i dokonywaniem oględzin nie mogą przekraczać jednego dnia roboczego, natomiast czynności związane z dokonywaniem pomiarów nie mogą przekraczać kolejnych 24 godzin liczonych od chwili rozpoczęcia tych czynności (art. 79 ust. 5b). Oględziny nie mogą dotyczyć treści dokumentów (art. 79 ust. 5c). Z czynności związanych z pobieraniem próbek lub dokonywaniem oględzin, w tym pojazdów, lub dokonywaniem pomiarów sporządza się protokół (art. 79 ust. 5d). W przypadku podejmowania czynności kontrolnych, o których mowa w ust. 5a, zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli może być doręczone kontrolowanemu albo osobie przez niego upoważnionej, a w razie nieobecności kontrolowanego lub osoby przez niego upoważnionej, zawiadomienie może być doręczone zarządzającemu w imieniu kontrolowanego zakładem lub inną wyodrębnioną częścią przedsiębiorstwa lub kierownikowi wyodrębnionej komórki organizacyjnej przedsiębiorstwa. Przepisy art. 79a ust. 1 i 9 stosuje się odpowiednio (art. 79 ust. 5e).

Od 1 stycznia 2017 r. wprowadzono możliwość prowadzenia równocześnie więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy, jeśli przedsiębiorca wyraził zgodę na równoczesne podjęcie i prowadzenie więcej niż jednej kontroli (art. 82 ust. 1 pkt 2a).

Zgodnie z art. 83b ust. 1 uosg, obowiązującym od 1 stycznia 2017 r., organ kontroli nie przeprowadza kontroli w przypadku gdy ma ona dotyczyć przedmiotu kontroli objętego uprzednio zakończoną kontrolą przeprowadzoną przez ten sam organ. Wyjątki od tej zasady określono w art. 83b ust. 2 ustawy.

W art. 84c ust. 1 przewidziano możliwość wniesienia przez przedsiębiorcę sprzeciwu wobec podjęcia i wykonywania przez organy kontroli czynności z naruszeniem przepisów ustawy. Od 1 stycznia 2017 r. przedsiębiorca uzyskał ponadto uprawnienie, w razie przewlekłości czynności kontrolnych, po wydaniu postanowienia w przedmiocie zażalenia, do wniesienia do sądu administracyjnego skargi na przewlekłe prowadzenie kontroli. Wniesienie skargi nie wstrzymuje czynności kontrolnych (art. 84c ust. 15a).

W rozdziale 4 uosg zawarto przepisy dotyczące koncesji oraz regulowanej działalności gospodarczej. W art. 75 ust. 1 wskazano rodzaje działalności wymagające uzyskania zezwolenia.

Działalnością, która może być prowadzona przez przedsiębiorcę na podstawie zezwolenia wójta (burmistrza, prezydenta miasta) jest m.in. (art. 75 ust. 1 pkt 1, 4, 18 uosg):

- 1) sprzedaż napojów alkoholowych przeznaczonych do spożycia w miejscu lub poza miejscem sprzedaży (ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi);

- 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 gminach<sup>207</sup>);
- 3) wykonywanie przewozów regularnych i przewozów regularnych specjalnych na liniach komunikacyjnych na obszarze gminy (ustawa z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym<sup>208</sup>).

Zgodnie z art. 103 uosg, Państwo stwarza, z poszanowaniem zasad równości i konkurencji, korzystne warunki dla funkcjonowania i rozwoju mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców, w szczególności przez działania określone w pkt 1–6 tego artykułu.

Za mikroprzedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro (art. 104 uosg).

Za małego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 50 pracowników oraz
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 10 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 milionów euro (art. 105).

Za średniego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro (art. 106).

Ustawą z dnia 26 stycznia 2017 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej<sup>209</sup>, poprzez dodanie w art. 103 uosg pkt 1a (z mocą obowiązującą od 17 marca 2017 r.), wprowadzono obowiązek dokonywania oceny przewidywanego wpływu projektu ustawy lub rozporządzenia na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców. Ocena ta ma stanowić odrębną część uzasadnienia projektu ustawy lub rozporządzenia.

<sup>207</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1454.

<sup>208</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 2200, ze zm.

<sup>209</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 460.

Obowiązek ten nie będzie dotyczył projektów ustaw i rozporządzeń, które nie dotyczą majątkowych praw i obowiązków przedsiębiorców lub praw i obowiązków przedsiębiorców wobec organów administracji publicznej.

### *Pakiet 100 zmian dla firm i Konstytucja Biznesu*

Ułatwienia dla przedsiębiorców od czerwca 2016 r. wprowadzane są w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu*.

W dniu 1 stycznia 2017 r. weszła w życie znaczna część przepisów ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, głównego elementu *Pakietu 100 zmian dla firm*. Zasadniczym celem zmian przewidzianych w ww. pakiecie jest poprawa warunków wykonywania działalności gospodarczej w Polsce. Cel ten ma zostać osiągnięty w szczególności poprzez ograniczenie lub wyeliminowanie niektórych obowiązków administracyjnych, doprecyzowanie kwestii wywołujących dotychczas trudności interpretacyjne, wspieranie przedsiębiorczości i podniesienie efektywności pracy, usprawnienie procesu inwestycyjnego oraz zmniejszenie uciążliwości kontroli działalności gospodarczej przedsiębiorcy<sup>210</sup>.

W ramach wdrażania *Pakietu* m.in.:

- wprowadzono zmiany w ustawie z 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy<sup>211</sup> oraz w ustawie z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych<sup>212</sup>, w wyniku których podniesiono z 20 do 50 pracowników poziom zatrudnienia, od którego istnieje obowiązek utworzenia zakładowego funduszu świadczeń socjalnych oraz regulaminu pracy i wynagradzania;
- w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości<sup>213</sup> podniesiono limit przychodów, do którego można prowadzić podatkowe księgi przychodów i rozchodów (małą księgowość) z 1,2 mln euro do 2 mln euro;
- wprowadzono zmiany w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane<sup>214</sup>, w wyniku których zwolniono niektóre roboty budowlane z obowiązku uzyskania pozwolenia na budowę lub dokonania zgłoszenia zamiaru ich wykonywania.

Zmiany wprowadzone w Op, k.p.a. oraz uosg zostały omówione odrębnie w ramach niniejszego rozdziału.

*Konstytucja Biznesu* jest pakietem ustaw, których celem jest zreformowanie i uproszczenie przepisów dotyczących prowadzenia działalności. Zmiany, które wprowadza *Konstytucja Biznesu* dotyczą takich obszarów, jak m.in.:

- relacje przedsiębiorcy z urzędami i załatwianie spraw urzędowych,
- zakładanie firmy,
- zawieszenie działalności,
- zasady tworzenia prawa gospodarczego,
- obowiązki związane z prowadzeniem działalności.

<sup>210</sup> Uzasadnienie projektu ustawy.

<sup>211</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 917, ze zm.

<sup>212</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1316.

<sup>213</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 395, ze zm.

<sup>214</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1202, ze zm.



Najważniejszą ustawą w ramach *Konstytucji Biznesu* jest ustawa – Prawo przedsiębiorców, która zastąpiła uosg i określiła najważniejsze prawa przedsiębiorcy i zasady prowadzenia działalności gospodarczej (weszła w życie 30 kwietnia 2018 r.).

W rozdziale 1 tej ustawy określone zostały najważniejsze zasady działalności przedsiębiorców oraz zasady postępowania organów władzy publicznej w relacjach z przedsiębiorcami. Należą do nich m.in. następujące zasady:

- wolności działalności gospodarczej i równości przedsiębiorców (art. 2);
- możliwości podejmowania przez przedsiębiorcę wszelkich działań, z wyjątkiem tych, których zakazują przepisy prawa (art. 8 ustawy);
- domniemania uczciwości przedsiębiorcy (art. 10 ust. 1);
- rozstrzygania wątpliwości faktycznych na korzyść przedsiębiorcy (art. 10 ust. 2);
- przyjaznej interpretacji przepisów – *in dubio pro libertate* (art. 11);
- pogłębiania zaufania, proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania (art. 12);
- odpowiedzialności urzędników za naruszenie prawa (art. 13);
- pewności prawa (art. 14);
- udzielania informacji (art. 15).

Ustawa – Prawo przedsiębiorców

Działalność gospodarczą można podjąć w dniu złożenia wniosku o wpis do CEIDG albo po dokonaniu wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (art. 17 ust. 1).

W ustawie – Prawo przedsiębiorców przewidziano tzw. ulgę na start. Przedsiębiorca będący osobą fizyczną, który podejmuje działalność gospodarczą po raz pierwszy albo podejmuje ją ponownie po upływie co najmniej 60 miesięcy od dnia jej ostatniego zawieszenia lub zakończenia i nie wykonuje jej na rzecz byłego pracodawcy, na rzecz którego przed dniem rozpoczęcia działalności gospodarczej w bieżącym lub w poprzednim roku kalendarzowym wykonywał w ramach stosunku pracy lub spółdzielczego stosunku pracy czynności wchodzące w zakres wykonywanej działalności gospodarczej, nie podlega obowiązkowym ubezpieczeniom społecznym przez okres 6 miesięcy od dnia podjęcia działalności gospodarczej (art. 18 ust. 1).

Identyfikacja przedsiębiorcy w urzędowych rejestrach następuje na podstawie numeru identyfikacji podatkowej (NIP). Przedsiębiorca jest obowiązany umieszczać w oświadczeniach skierowanych w zakresie wykonywanej działalności gospodarczej do oznaczonych osób i organów NIP oraz posługiwać się tym numerem w obrocie prawnym i gospodarczym (art. 20 ust. 1 i 2).

Przedsiębiorca niezatrudniający pracowników może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem przepisów dotyczących ubezpieczeń społecznych (art. 22 ust. 1). Przedsiębiorca wpisany do CEIDG może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na czas nieokreślony albo określony, nie krótszy jednak niż 30 dni, natomiast przedsiębiorca

wpisany do rejestru przedsiębiorców w Krajowym Rejestrze Sądowym może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na okres od 30 dni do 24 miesięcy (art. 23 ust. 1 i 2).

Regulacje odnośnie załatwiania spraw z zakresu działalności gospodarczej uregulowane zostały w rozdziale 3 ustawy – Prawo przedsiębiorców. Zgodnie z przepisami ustawy:

- w sprawach związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej organy powinny działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia (art. 27);
- w toku postępowania organy współdziałają ze sobą w zakresie niezbędnym do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes przedsiębiorców oraz sprawność postępowania, przy pomocy środków adekwatnych do charakteru, okoliczności i stopnia złożoności sprawy (art. 28);
- organ nie może żądać ani uzależniać swojego rozstrzygnięcia od przedłożenia dokumentów w formie oryginału, poświadczonej kopii lub poświadczonego tłumaczenia, chyba że obowiązek taki wynika z przepisów prawa (art. 29);
- organ, wyznaczając przedsiębiorcy termin na dokonanie określonej czynności, uwzględnia czas niezbędny do jej wykonania, ważny interes publiczny oraz słuszny interes tego przedsiębiorcy (art. 30);
- organ nie może odmówić przyjęcia pism i wniosków niekompletnych, a także nie może żądać dokumentów lub ujawnienia danych, których konieczność przedstawienia, złożenia lub ujawnienia nie wynika z przepisu prawa lub danych, które są w posiadaniu organu lub do których ma dostęp na podstawie odrębnych przepisów (art. 31).

W rozdziale 4 ustawy zawarto przepisy dotyczące reglamentacji działalności gospodarczej. Wykonywanie działalności gospodarczej w dziedzinach mających szczególne znaczenie ze względu na bezpieczeństwo państwa lub obywateli albo inny ważny interes publiczny wymaga uzyskania koncesji tylko wówczas, gdy działalność ta nie może być wykonywana jako wolna albo po uzyskaniu wpisu do rejestru działalności regulowanej albo zezwolenia. Udzielenie, odmowa udzielenia, zmiana, zawieszenie i cofnięcie koncesji albo ograniczenie jej zakresu w stosunku do wniosku o udzielenie koncesji następuje w drodze decyzji administracyjnej ministra właściwego ze względu na przedmiot działalności gospodarczej wymagającej uzyskania koncesji, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej (art. 37 ust. 1 i 2). Organ koncesyjny zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej, na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ, szczegółową informację o wszelkich warunkach uzyskania koncesji (art. 38).

W rozdziale 5 ustawy zawarto przepisy dotyczące ograniczenia kontroli działalności gospodarczej. Kontrola działalności gospodarczej przedsiębiorców jest przeprowadzana na zasadach określonych w tej ustawie, chyba że zasady i tryb kontroli wynikają z ratyfikowanych umów międzynarodowych albo bezpośrednio stosowanych przepisów prawa Unii Europejskiej (art. 45 ust. 1). W zakresie nieuregulowanym w rozdziale 5 zastosowanie mają odrębne przepisy (ust. 2).

Postępowanie przed organami administracji publicznej, w tym postępowanie w sprawie skarg i wniosków normuje k.p.a. (art. 1 i 2). W dniu 1 czerwca 2017 r. weszła w życie nowelizacja k.p.a.<sup>215</sup> Wprowadzenie nowych przepisów miało za zadanie przede wszystkim usprawnienie toczących się postępowań przed organami administracyjnymi, a co za tym idzie skrócenie czasu ich trwania.

Zgodnie z zasadami ogólnymi sformułowanymi w rozdziale 2 k.p.a., 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.). Jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony, chyba że sprzeciwiają się temu sporne interesy stron albo interesy osób trzecich, na które wynik postępowania ma bezpośredni wpływ (zasada przyjaznej interpretacji prawa, art. 7a § 1 k.p.a. – obowiązujący od 1 czerwca 2017 r.). Organy administracji publicznej prowadzą postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Organy bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym (art. 8 k.p.a. – zmieniony od 1 czerwca 2017 r.).

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 grożącą niepowetowaną szkodę materialną.

<sup>215</sup> Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 935).

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.).

Organy administracji publicznej w sprawach, których charakter na to pozwala, dążą do polubownego rozstrzygnięcia kwestii spornych oraz ustalania praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania w należących do ich właściwości sprawach, w szczególności przez podejmowanie czynności skłaniających strony do zawarcia ugody, w sprawach, w których uczestniczą strony o spornych interesach oraz niezbędnych do przeprowadzenia mediacji. Organy administracji publicznej podejmują wszystkie uzasadnione na danym etapie postępowania czynności umożliwiające przeprowadzenie mediacji lub zawarcie ugody, a w szczególności udzielają wyjaśnień o możliwościach i korzyściach polubownego załatwienia sprawy (art. 13 k.p.a., w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.).

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. (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.) 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 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 terminów określonych w przepisach poprzedzających 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 niezałatwienia 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 brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.).

Zgodnie z art. 37 § 1 k.p.a. (w brzmieniu po nowelizacji) stronie służy prawo do wniesienia ponaglenia, jeżeli:

- nie załatwiono sprawy w terminie określonym w art. 35 lub przepisach szczególnych ani w terminie wskazanym zgodnie z art. 36 § 1 (bezczyność),
- postępowanie jest prowadzone dłużej niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy (przewlekłość).

Ponaglenie należy wnieść do organu wyższego stopnia za pośrednictwem organu prowadzącego postępowanie lub do tego samego organu, jeżeli nie ma organu wyższego stopnia (art. 37 § 3). Tryb przekazywania ponaglenia oraz jego rozpatrywania określają przepisy art. 37 § 4–8 k.p.a.

Zgodnie ze znowelizowanym (od czerwca 2017 r.) art. 38, pracownik organu administracji publicznej podlega odpowiedzialności (porządkowej, dyscyplinarnej lub innej przewidzianej przepisami prawa), nie tylko wtedy, gdy z nieuzasadnionych przyczyn nie załatwi sprawy w terminie, ale także wtedy, gdy będzie prowadził postępowanie dłużej niż to było niezbędne do załatwienia sprawy.

Nowelizacja k.p.a. rozwiązała kwestię uznawania soboty jako dnia wolnego przy obliczaniu terminów. Zgodnie ze zmienionym art. 57 § 4 k.p.a., jeżeli koniec terminu do wykonania czynności przypada na dzień uznany ustawowo za wolny od pracy lub na sobotę, termin upływa następnego dnia, który nie jest dniem wolnym od pracy ani sobotą. Dookreślona została też definicja terminu liczonego w latach. Mianowicie termin ten kończy się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu poprzedzającym bezpośrednio ten dzień (art. 57 § 3a k.p.a.).

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

W art. 64 § 2 k.p.a. (po nowelizacji od 1 czerwca 2017 r.) wprowadzono możliwość wyznaczenia stronie dłuższego niż siedmiodniowy terminu na usunięcie braków w złożonej dokumentacji. Organ będzie miał możliwość dostosować długość tego terminu do okoliczności sprawy i czasu potrzebnego stronie na uzupełnienie braków.

Nowelizacja wprowadziła również obowiązek poświadczenia na żądanie strony zgodności odpisu dokumentu z oryginałem przez upoważnionego pracownika organu prowadzącego postępowanie, któremu został okazany oryginał dokumentu wraz z odpisem (art. 76a § 2b k.p.a.).

W art. 79a dodanym w wyniku nowelizacji wprowadzono dodatkowe obowiązki informacyjne organów administracji. W postępowaniu wszczętym na żądanie strony organ administracji, informując o możliwości wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań, będzie miał obowiązek poinformować stronę, jakie przesłanki (zależne od strony) w danej sprawie nie zostały spełnione, co może skutkować wydaniem decyzji niezgodnej z żądaniem strony.

Poza wynikającą z art. 7a k.p.a. zasadą, że wątpliwości prawne powinny być rozstrzygane na korzyść strony, w art. 81a k.p.a. (dodanym w wyniku nowelizacji od 1 czerwca 2017 r.) przewidziano, że również niedające się usunąć wątpliwości co do okoliczności faktycznych powinny być rozstrzygane na korzyść strony, jeżeli przedmiotem postępowania jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia.

W rozdziale 5a działu II k.p.a. zawarto regulacje odnośnie mediacji (rozdział wprowadzony po nowelizacji). Mediacja jest dobrowolna. Jej celem jest: wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy oraz dokonanie ustaleń dotyczących jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa, w tym przez wydanie decyzji lub zawarcie ugody (art. 96a § 3 k.p.a.). Zgodnie z regułą ogólną (art. 13) organy administracji zostały zobowiązane do informowania stron o prawie do skorzystania z mediacji. W przypadku gdy strony zdecydują się na skorzystanie z mediacji, rozpatrzenie sprawy zostaje odroczone maksymalnie na okres 3 miesięcy. Gdy strony nie dojdą do porozumienia w tym terminie, organ wydaje postanowienie o zakończeniu mediacji i załatwia sprawę (art. 96e k.p.a.).

Zasady prowadzenia mediacji, wymagania dotyczące osoby mediatora oraz kwestie jego wynagrodzenia i zwrotu poniesionych wydatków, określają przepisy art. 96f–96m k.p.a.

Jeżeli w wyniku mediacji zostaną dokonane ustalenia dotyczące załatwienia sprawy w granicach obowiązującego prawa, organ administracji publicznej załatwia sprawę zgodnie z tymi ustaleniami, zawartymi w protokole z przebiegu mediacji (art. 96n § 1 k.p.a.).

Zgodnie z art. 106a § 1 k.p.a. (obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.) organ załatwiający sprawę może, z urzędu albo na wniosek strony lub organu, do którego zwrócono się o zajęcie stanowiska, zwołać posiedzenie, jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia zajęcia stanowiska (posiedzenie w trybie współdziałania).

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.

Nowelizacja k.p.a. wprowadziła także instytucję milczącego załatwienia sprawy, która została uregulowana w rozdziale 8a. Zastosowanie tej instytucji jest dopuszczalne tylko w przypadkach, gdy przepisy szczególne taką możliwość przewidują (art. 122a § 1 k.p.a.). Zgodnie z art. 122a § 2 k.p.a. sprawę uznaje się za załatwioną milcząco w sposób w całości uwzględniający żądanie strony, jeżeli w terminie miesiąca od dnia doręczenia żądania stronie właściwemu organowi administracji publicznej albo innym terminie określonym w przepisie szczególnym organ ten:

- nie wyda decyzji lub postanowienia kończącego postępowanie w sprawie (milczące zakończenie postępowania) albo
- nie wniesie sprzeciwu w drodze decyzji (milcząca zgoda).

Organ administracji publicznej, w przypadku milczącego załatwienia sprawy, jest związany wydanym w tym trybie rozstrzygnięciem od dnia następującego po dniu, w którym upływa termin przewidziany na wydanie decyzji lub postanowienia kończącego postępowanie albo wniesienie sprzeciwu, o ile kodeks nie stanowi inaczej (art. 110 § 2 k.p.a.).

Zgodnie z art. 114 k.p.a. (zmienionym od 1 czerwca 2017 r.) w sprawie, w której toczy się postępowanie administracyjne, strony mogą zawrzeć ugodę, jeżeli charakter sprawy na to pozwala i nie sprzeciwiają się temu przepisy szczególne. Przed nowelizacją ugoda była dopuszczalna, jeżeli przyczyniało się to do uproszczenia lub przyspieszenia postępowania.

W takich sprawach organ administracji wyznaczy stronom termin na zawarcie ugody i odroczy wydanie decyzji (art. 116 k.p.a.). Ugoda może być zawarta także przed mediatorem (art. 121a k.p.a.).

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

Od 1 czerwca 2017 r. wprowadzono możliwość zrzeczenia się prawa do wniesienia odwołania wobec organu administracji publicznej, który wydał decyzję w trakcie biegu terminu do jego wniesienia (art. 127a § 1 k.p.a.).

Nowelizacja k.p.a. w rozdziale 14 działu II wprowadziła administracyjne postępowanie uproszczone. Organ załatwia sprawę w trybie uproszczonym w przypadkach, w których taki tryb jest dopuszczony przez przepisy szczególne. Co do zasady postępowanie uproszczone ma zastosowanie w sprawach, w których występuje tylko jedna strona zainteresowana (art. 163b § 1 i 2). W postępowaniu uproszczonym strona może skorzystać z urzędowego formularza, przy czym nie jest wówczas dopuszczalne składanie nowych żądań, a postępowanie dowodowe jest ograniczone (art. 163c § 1 i 4). Załatwienie sprawy w postępowaniu uproszczonym powinno nastąpić niezwłocznie, nie później niż w terminie miesiąca od dnia wszczęcia postępowania (art. 35 § 3a k.p.a.).

Zasady wymierzania kar administracyjnych zostały zawarte w dziale IVa k.p.a. Zgodnie z przepisami po nowelizacji, wymierzając administracyjną karę pieniężną, organ administracji publicznej powinien wziąć pod uwagę wszystkie ściśle wymienione w przepisach okoliczności sprawy, takie jak:

- waga i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzeba ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia;
- częstotliwość niedopełniania w przeszłości obowiązku albo naruszania zakazu tego samego rodzaju co niedopełnienie obowiązku albo naruszenie zakazu, w następstwie którego ma być nałożona kara;
- uprzednie ukaranie za to samo zachowanie za przestępstwo, przestępstwo skarbowe, wykroczenie lub wykroczenie skarbowe;
- stopień przyczynienia się strony, na którą jest nakładana administracyjna kara pieniężna, do powstania naruszenia prawa;
- działania podjęte przez stronę dobrowolnie w celu uniknięcia skutków naruszenia prawa;

## ZAŁĄCZNIKI

- wysokość korzyści, którą strona osiągnęła, lub straty, której uniknęła;
- w przypadku osoby fizycznej – warunki osobiste strony, na którą administracyjna kara pieniężna jest nakładana (art. 189d k.p.a.).

Przesłanki odstąpienia od wymierzenia kary pieniężnej przewidziano w art. 189f k.p.a.

Prawo do ukarania administracyjną karą pieniężną ulega przedawnieniu po upływie 5 lat od dnia naruszenia prawa albo wystąpienia skutków naruszenia prawa, a nałożona kara nie będzie podlegała egzekucji, jeżeli upływie 5 lat od dnia, w którym powinna być wykonana (art. 189g § 1 i 3 k.p.a.).

Od kary niezapłaconej w terminie (zaległej) nalicza się odsetki za zwłokę w wysokości określonej dla zaległości podatkowych (art. 189i k.p.a.).

W przypadkach uzasadnionych ważnym interesem publicznym lub ważnym interesem strony organ, który nałożył administracyjną karę pieniężną, na wniosek strony, może udzielić ulg w wykonaniu administracyjnej kary pieniężnej, przewidzianych w art. 189 § 1 i 2 k.p.a.

W przypadku kar administracyjnych nakładanych na strony prowadzące działalność gospodarczą ulgi te są udzielane, pod warunkiem, że jest to dopuszczalne w rozumieniu zasad udzielania pomocy publicznej przedsiębiorcom (189k § 3).

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.

### Ewidencja podatników i płatników

Identyfikatorem podatkowym podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników<sup>216</sup> jest NIP. Stosownie do art. 5 ust. 4 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).

### Ordynacja podatkowa

W rozdziale 1 działu IV Op zostały zawarte następujące zasady ogólne postępowania podatkowego<sup>217</sup>: zasada legalizmu i praworządności (art. 120, zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa), zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1, zgodnie z którym

<sup>216</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 869, ze zm.

<sup>217</sup> Nie jest to pełny katalog zasad ogólnych postępowania podatkowego. Także z innych unormowań Op, zwłaszcza działu IV mogą wynikać zasady postępowania podatkowego.



postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych), zasada udzielania informacji (art. 121 § 2 – organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania), zasada prawdy obiektywnej (art. 122 – w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym), zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1 – organy podatkowe 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), zasada przekonywania (art. 124 – organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu), zasada wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125 – organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia, a sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie), zasada pisemności (art. 126 – sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej), zasada dwuinstancyjności postępowania (art. 127), zasada trwałości ostatecznych decyzji (art. 128 – decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne, uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych), zasada jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129).

Zasady ogólne postępowania podatkowego nie mają tylko i wyłącznie cech wskazówek czy zaleceń, lecz są normami prawa. Naruszenie ich jest oceniane z takim samym skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa materialnego.

Terminy załatwienia sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego określono w art. 139 ustawy. Załatwienie sprawy powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej (art. 139 § 1). Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie (art. 139 § 2). Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek

o przeprowadzenie rozprawy – nie później niż w ciągu 3 miesięcy (art. 139 § 3). Do terminów określonych w art. 139 nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu (art. 139 § 4).

O każdym przypadku niezakończania sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin zakończenia sprawy (art. 140 § 1). Ten obowiązek ciąży na organie podatkowym również w przypadku, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu (art. 140 § 2).

Na niezakończanie sprawy we właściwym terminie lub terminie ustalonym na podstawie art. 140 stronie służyło ponaglenie do organu podatkowego wyższego stopnia lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych, jeżeli sprawa nie została zakończona przez dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej (art. 141 § 1 w brzmieniu do 1 marca 2017 r.). Od 1 marca 2017 r. ponaglenie składa się do organu podatkowego wyższego stopnia; dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli sprawa dotyczy rozpatrywania odwołań od decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>218</sup>, wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego; Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli sprawa nie została zakończona przez dyrektora izby administracji skarbowej (art. 141 § 1). Organ podatkowy wymieniony w art. 141 § 1, uznając ponaglenie za uzasadnione, wyznacza dodatkowy termin zakończenia sprawy oraz zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych niezakończania sprawy w terminie, a w razie potrzeby podejmuje środki zapobiegające naruszaniu terminów zakończenia spraw w przyszłości. Organ stwierdza jednocześnie, czy niezakończanie sprawy w terminie miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa (art. 141 § 2). Pracownik organu podatkowego, który z nieuzasadnionych przyczyn nie zakończył sprawy w terminie lub nie dopełnił obowiązku wynikającego z art. 140 albo nie zakończył sprawy w dodatkowym terminie ustalonym zgodnie z art. 141 § 2, podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej przepisami prawa (art. 142).

Zasady prowadzenia kontroli podatkowej zawarto w dziale VI Op. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 Op). Kontrola podatkowa, nie może być ponownie wszczęta w tym samym zakresie, jeżeli sprawa została już zakończona ostateczną decyzją podatkową (art. 282a Op). Wyjątkami są sytuacje przewidziane w art. 282a § 2 Op, które dotyczą:

<sup>218</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 508, ze zm.

- stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną;
- uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji przez sąd administracyjny;
- stwierdzenia nadpłaty.

Kontrolę podatkową podjąć można wyłącznie z urzędu (art. 282), w odróżnieniu od postępowania podatkowego, które nastąpić może zarówno z urzędu, jak i na wniosek podatnika (art. 165 § 1 Op). Kontrolę podatkową prowadzić mogą organy pierwszej instancji, za wyjątkiem przewidzianym w art. 281 § 3 (art. 281 § 1 Op). Organami tymi obecnie są: naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych (dawniej dyrektorzy urzędów kontroli skarbowej), wójtowie, burmistrzowie, prezydenci miast, starostowie oraz marszałkowie województw (art. 13 § 1 pkt 1 Op).

Kontrolę podatkową prowadzą upoważnieni przez naczelnika urzędu skarbowego pracownicy urzędów skarbowych. Upoważnienie powinno zawierać elementy przewidziane w art. 283 § 2 Op, w tym określenie zakresu kontroli (art. 283 § 2 pkt 5). Zakres kontroli podatkowej nie może wykraczać poza zakres wskazany w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli podatkowej (art. 283 § 5 Op).

Zgodnie z art. 291c Op, do kontroli działalności gospodarczej podatnika będącego przedsiębiorcą miały zastosowanie przepisy rozdziału 5 uosg, a od 30 kwietnia 2018 r. – rozdziału 5 ustawy Prawo przedsiębiorców. Organy podatkowe zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli. Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody lub wniosku kontrolowanego (art. 282b § 1–3 Op). Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli zawiera: oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia, oznaczenie kontrolowanego, wskazanie zakresu kontroli, pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji, podpis osoby upoważnionej do zawiadomienia (§ 4). Zgodnie z art. 82 ust. 1 nie można równocześnie podejmować i prowadzić więcej niż jednej kontroli działalności przedsiębiorcy. Nie dotyczy to sytuacji enumeratywnie wymienionych w ustawie (min. gdy przeprowadzenie kontroli jest niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia, przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia).

Nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej w przypadkach przewidzianych w art. 282c § 1 Op.

Czas trwania wszystkich kontroli u przedsiębiorcy w jednym roku kalendarzowym – zgodnie z art. 83 ust. 1 uosg – nie mógł przekraczać: w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców – 12 dni roboczych, małych przedsiębiorców – 18 dni roboczych, średnich przedsiębiorców – 24 dni robo-

czych, w odniesieniu do pozostałych przedsiębiorców – 48 dni roboczych (83 ust. 1 uosg). Wyjątki od powyższej zasady określono w art. 83 ust. 2 uosg. Zagadnienia te od 30 kwietnia 2018 r. uregulowane są w art. 55 ust. 1 i 2 ustawy – Prawo przedsiębiorców.

Termin zakończenia kontroli podatkowej, podobnie jak termin zakończenia postępowania podatkowego, organ podatkowy może przedłużyć. W takiej sytuacji konieczne jest poinformowanie o tym podatnika (kontrolowanego), z podaniem przyczyn przedłużenia kontroli podatkowej (art. 284b § 2 Op) albo postępowania podatkowego (art. 140 § 1 Ordynacji podatkowej).

Przebieg kontroli podatkowej dokumentuje się w protokole kontroli, który musi być doręczony podatnikowi (art. 290 § 1 i art. 291 § 4 Op). Protokół kontroli powinien zawierać elementy wskazane w art. 290 § 2 Op. Kontrolowany (podatnik) może w terminie 14 dni od doręczenia mu protokołu kontroli wnieść zastrzeżenia do protokołu kontroli (art. 291 § 1 Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 165b § 1 Op, w przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. Przepisu tego nie stosuje się w przypadku, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących (art. 165b § 2).

**Plik JPK\_VAT** Ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, w art. 82 Op dodano § 1b, który zobowiązuje podmioty prowadzące księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych do przekazywania bez wezwania do resortu finansów informacji o ewidencji prowadzonej na potrzeby podatku VAT. Przekazywanie informacji odbywa się elektronicznie, za okresy miesięczne, do 25. dnia kolejnego miesiąca, poczynając od danych za lipiec 2016 r. Z obowiązku tego przez pewien czas byli zwolnieni mikroprzedsiębiorcy (do końca 2017 r.) oraz mali i średni przedsiębiorcy (do końca 2016 r.).

**Ustawa o systemie ubezpieczeń społecznych**

Zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym, ustalania składek na ubezpieczenia społeczne oraz podstaw ich wymiaru, prowadzenia kont ubezpieczonych oraz kont płatników składek, kontroli wykonywania zadań z zakresu ubezpieczeń społecznych, organizację, zasady działania i finansowania Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz zasady, tryb i terminy: zgłoszeń do ubezpieczeń społecznych, prowadzenia ewidencji ubezpieczonych i płatników składek, rozliczania składek na ubezpieczenia społeczne oraz zasiłków z ubezpieczeń chorobowego i wypadkowego, opłacania składek na ubezpieczenia społeczne, zostały uregulowane w ustawie o ZUS.

Zakres działań ZUS określony został w art. 68 ust. 1 tej ustawy.

W razie sporu dotyczącego obowiązku ubezpieczeń społecznych ZUS wydaje decyzję osobie zainteresowanej oraz płatnikowi składek (art. 38 ust. 1).

Zasady kontroli wykonywania zadań z zakresu ubezpieczeń społecznych zostały uregulowane w rozdziale 10 ustawy o ZUS. Kontrolę wykonywania zadań i obowiązków w zakresie ubezpieczeń społecznych przez płatników składek przeprowadzają inspektorzy kontroli Zakładu (art. 86 ust. 1). Kontrola może obejmować w szczególności:

- 1) zgłaszanie do ubezpieczeń społecznych;
- 2) prawidłowość i rzetelność obliczania, potrącania i opłacania składek oraz innych składek i wpłat, do których pobierania zobowiązany jest Zakład;
- 3) ustalanie uprawnień do świadczeń z ubezpieczeń społecznych i wypłacanie tych świadczeń oraz dokonywanie rozliczeń z tego tytułu;
- 4) prawidłowość i terminowość opracowywania wniosków o świadczenia emerytalne i rentowe;
- 5) wystawianie zaświadczeń lub zgłaszanie danych dla celów ubezpieczeń społecznych;
- 6) dokonywanie oględzin składników majątku płatników składek zalegających z opłatą należności z tytułu składek (art. 86 ust. 2).

Zgodnie z art. 123 ustawy o ZUS, w sprawach uregulowanych tą ustawą stosuje się przepisy k.p.a., chyba że ustawa stanowi inaczej.

Udzielanie ulg w spłacie należności z tytułu składek (umorzenie, odroczenie, raty) regulują przepisy art. 28–29 ustawy o ZUS. Umorzenie należności może mieć miejsce tylko w przypadku ich całkowitej nieściągalności, tj. gdy:

- dłużnik zmarł nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty stanowiącej trzykrotność przeciętnego wynagrodzenia i jednocześnie brak jest następców prawnych oraz nie ma możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie;
- sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika lub umorzył postępowanie upadłościowe<sup>219</sup>;
- nastąpiło zaprzestanie prowadzenia działalności przy jednoczesnym braku majątku, z którego można egzekwować należności, małżonka, następców prawnych, możliwości przeniesienia odpowiedzialności na osoby trzecie w rozumieniu przepisów Op.;
- nie nastąpiło zaspokojenie należności w zakończonym postępowaniu likwidacyjnym;
- wysokość nieopłaconej składki nie przekracza kwoty kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;
- nie nastąpiło zaspokojenie należności w umorzonym postępowaniu upadłościowym;

<sup>219</sup> Z przyczyn, o których mowa w art. 13 i art. 361 pkt 1 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 2344, ze zm.).

- naczelnik urzędu skarbowego lub komornik sądowy stwierdził brak majątku, z którego można prowadzić egzekucję;
- jest oczywiste, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwot przekraczających wydatki egzekucyjne.

Umorzenie składek powoduje także umorzenie odsetek za zwłokę, kosztów upomnienia i dodatkowej opłaty (art. 28 ust. 4).

Należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne ubezpieczonych będących równocześnie płatnikami składek na te ubezpieczenia mogą być w uzasadnionych przypadkach umarzane mimo braku ich całkowitej nieściągalności (art. 28 ust. 3a).

Zakład może umorzyć należności z tytułu składek, jeżeli zobowiązany wykaze, że ze względu na stan majątkowy i sytuację rodzinną nie jest w stanie opłacić tych należności, ponieważ pociągnęłoby to zbyt ciężkie skutki dla zobowiązanego i jego rodziny, w szczególności w przypadku:

- gdy opłacenie należności z tytułu składek pozbawiłoby zobowiązanego i jego rodzinę możliwości zaspokojenia niezbędnych potrzeb życiowych;
- poniesienia strat materialnych w wyniku klęski żywiołowej lub innego nadzwyczajnego zdarzenia powodujących, że opłacenie należności z tytułu składek mogłoby pozbawić zobowiązanego możliwości dalszego prowadzenia działalności;
- przewlekłej choroby zobowiązanego lub konieczności sprawowania opieki nad przewlekle chorym członkiem rodziny, pozbawiającej zobowiązanego możliwości uzyskiwania dochodu umożliwiającego opłacenie należności (§ 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Gospodarki, Pracy i Polityki Społecznej z dnia 31 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych zasad umarzania należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne<sup>220</sup>).

Ze względów gospodarczych lub innych przyczyn zasługujących na uwzględnienie, ZUS może – na wniosek dłużnika – odroczyć termin płatności należności z tytułu składek oraz rozłożyć należności na raty, uwzględniając możliwości płatnicze dłużnika i stan finansów ubezpieczeń społecznych (art. 29 ust. 1). Odroczenie terminu płatności należności z tytułu składek i rozłożenie należności na raty następuje w formie umowy (art. 29 ust. 1a). Za czynności te ZUS ustala opłatę prolongacyjną (art. 29 ust. 4). Od składek, które rozłożono na raty, nie nalicza się odsetek za zwłokę począwszy od następnego dnia po dniu wpływu wniosku o udzielenie tych ulg. Jeżeli dłużnik nie spłaci w terminie ustalonych przez Zakład rat, pozostała kwota staje się natychmiast wymagalna wraz z odsetkami za zwłokę (art. 29 ust. 2 i 3).

Ustawą z dnia 11 maja 2017 r. o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawy o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw, w ustawie o ZUS dodano art. 43b (z dniem 1 stycznia 2018 r.). Zgodnie z tym art., ZUS generuje i przydziela numer rachunku składkowego dla płatnika składek niezwłocznie po utworzeniu konta płatnika skła-

<sup>220</sup> Dz. U. Nr 141, poz. 1365. Rozporządzenie wydano na podstawie art. 28 ust. 3b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Określa ono szczegółowe zasady umarzania, z uwzględnieniem przesłanek uzasadniających umorzenie, ze względu na ważny interes osoby zobowiązanej do opłacenia należności z tytułu składek oraz stan finansów ubezpieczeń społecznych.

dek, w celu opłacania należności z tytułu składek, o których mowa w art. 47 ust. 4 (ust. 1). Dla płatników składek rozliczających składki w odrębnych deklaracjach Zakład generuje numer rachunku składkowego osobny dla każdego z zakresów numerów deklaracji (ust. 2). Informację o przydzielonym numerze rachunku składkowego Zakład niezwłocznie przekazuje płatnikowi składek w postaci papierowej za pośrednictwem operatora pocztowego jako przesyłkę rejestrowaną lub – w przypadku płatnika składek, który w systemie teleinformatycznym udostępnionym przez Zakład utworzył profil informacyjny – udostępnia numer rachunku składkowego w systemie teleinformatycznym udostępnionym przez Zakład (ust. 3). W przypadku nieotrzymania informacji o przydzielonym numerze rachunku składkowego płatnik składek jest obowiązany zwrócić się do terenowej jednostki organizacyjnej Zakładu o jej przekazanie, przed najbliższym terminem opłacania składek (ust. 4). Skutki otrzymania błędnej informacji o przydzielonym numerze rachunku składkowego nie obciążają płatnika składek (ust. 5).

Zgodnie z art. 3 ust. 1 i 2 ustawy o zmianie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz ustawy o zmianie ustawy – Kodeks pracy oraz niektórych innych ustaw, ZUS do dnia 31 grudnia 2017 r. powinien wygenerować numery rachunków składkowych oraz przekazać informacje o numerach rachunków składkowych płatnikom składek, którzy opłacają należności z tytułu składek, w postaci papierowej za pośrednictwem operatora pocztowego jako przesyłkę rejestrowaną lub – w przypadku płatników składek, którzy w systemie teleinformatycznym udostępnionym przez ZUS utworzyli profil informacyjny – udostępnić numery rachunków składkowych w systemie teleinformatycznym udostępnionym przez ZUS.

Jeżeli płatnicy składek nie otrzymają informacji o numerach rachunków składkowych w terminie do dnia 31 grudnia 2017 r., są obowiązani zwrócić się do terenowej jednostki organizacyjnej ZUS o jej przekazanie przed najbliższym terminem opłacania składek (art. 3 ust. 3).

Zasady różnicowania stopy procentowej składki na ubezpieczenie społeczne z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w zależności od zagrożeń zawodowych i ich skutków reguluje ustawa z 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych<sup>221</sup> (art. 1 pkt 3).

Zgodnie z art. 34 ust. 1 i 2 ustawy o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych, w brzmieniu do 1 kwietnia 2017 r.: *Jeżeli płatnik składek nie przekaze danych lub przekaze nieprawdziwe dane, o których mowa w art. 31, co spowoduje zniżenie stopy procentowej składki na ubezpieczenie wypadkowe, Zakład ustala, w drodze decyzji, stopę procentową składki na cały rok składkowy w wysokości 150% stopy procentowej ustalonej na podstawie prawidłowych danych. Płatnik składek zobowiązany jest opłacić zaległe składki wraz z odsetkami za zwłokę. Jeżeli płatnik składek nie przekaze danych lub przekaze nieprawdziwe dane, o których mowa w art. 31, co spowoduje zawyżenie stopy procentowej składki*

Ustawa o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych

<sup>221</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1376.

*na ubezpieczenie wypadkowe, Zakład ustala stopę procentową składki na cały rok składkowy w wysokości stopy procentowej ustalonej na podstawie prawidłowych danych.*

Od 1 kwietnia 2017 r. uległ zmianie ww. art. i wprowadzono możliwość korekty danych bez kary.

*Zgodnie z nowym brzmieniem art. 34 ust. 1 i 2: Zakład ustala, w drodze decyzji, stopę procentową składki na ubezpieczenie wypadkowe na cały rok składkowy w wysokości 150% stopy procentowej ustalonej na podstawie prawidłowych danych, jeżeli płatnik składek nie przekaze informacji, o której mowa w art. 31 ust. 6, albo korekty tej informacji w terminie 14 dni od otrzymania wezwania Zakładu, a stopa procentowa ustalona na podstawie nieprawidłowych danych przekazanych przez płatnika składek lub wykazywana przez płatnika składek w dokumentach rozliczeniowych była zaniżona w stosunku do ustalonej na podstawie prawidłowych danych. Zakład ustala, w drodze decyzji, stopę procentową składki na ubezpieczenie wypadkowe na cały rok składkowy w wysokości 150% stopy procentowej ustalonej zgodnie z przepisami ustawy płatnikom składek, o których mowa w art. 28 ust. 1 i art. 33 ust. 1 i 2, którzy w danym roku składkowym wykazywali w dokumentach rozliczeniowych zaniżoną stopę procentową i nie złożyli dokumentów rozliczeniowych korygujących w terminie 14 dni od otrzymania wezwania Zakładu.*

**Podatki lokalne** Kwestie dotyczące podatków lokalnych w tym w szczególności podatku od nieruchomości oraz podatku od środków transportowych uregulowane zostały w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Organem podatkowym właściwym w sprawach podatków i opłat unormowanych w tej ustawie jest wójt, burmistrz, prezydent miasta (art. 1c). Wysokość stawek podatku od nieruchomości określa rada gminy w drodze uchwały (art. 5 ust. 1).

Rada gminy może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności:

- 1) ich format elektroniczny oraz układ informacji i powiązań między nim, i zgodnie z przepisami o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;
- 2) sposób ich przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
- 3) rodzaje podpisu elektronicznego, którym powinny być opatrzone (art. 6 ust. 14).

**Ulgi w spłacie  
zobowiązań  
podatkowych**

Zgodnie z art. 67a § 1 Op, organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.



Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa (§ 2).

Na podstawie art. 67b § 1 Op organ podatkowy na wniosek podatnika prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, określonych w art. 67a:

- 1) które nie stanowią pomocy publicznej;
- 2) które stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- 3) które stanowią pomoc publiczną:
  - a) udzielaną w celu naprawienia szkód wyrządzonych przez klęski żywiołowe lub inne nadzwyczajne zdarzenia,
  - b) udzielaną w celu zapobieżenia lub likwidacji poważnych zakłóceń w gospodarce o charakterze ponadsektorowym,
  - c) udzielaną w celu wsparcia krajowych przedsiębiorców działających w ramach przedsięwzięcia gospodarczego podejmowanego w interesie europejskim,
  - d) udzielaną w celu promowania i wspierania kultury, dziedzictwa narodowego, nauki i oświaty,
  - e) będącą rekompensatą za realizację usług świadczonych w ogólnym interesie gospodarczym powierzonych na podstawie odrębnych przepisów,
  - f) na szkolenia,
  - g) na zatrudnienie,
  - h) na rozwój małych i średnich przedsiębiorstw,
  - i) na restrukturyzację,
  - j) na ochronę środowiska,
  - k) na prace badawczo-rozwojowe,
  - l) regionalną,
  - m) udzielaną na inne przeznaczenia określone na podstawie art. 67b § 6 przez Radę Ministrów.

Zgodnie z art. 67b § 2 Op, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadku wymienionym w § 1 pkt 3 lit. a, mogą być udzielane jako pomoc indywidualna albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach. Natomiast w oparciu o art. 67b § 3 ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 67a, w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3 lit. b–l mogą być udzielane jako pomoc indywidualna zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo udzielane w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

Udzielanie ulg w spłacie podatków jest, co do zasady, traktowane jako jedna z form pomocy udzielanej przez państwo lub samorząd przedsiębiorcom. Pomoc taka jest dopuszczalna tylko w ściśle określonych sytuacjach, wynikających z obowiązującego na terytorium Polski prawodawstwa Unii Europejskiej oraz polskich unormowań. Weryfikacja kwestii związanych z pomocą *de minimis* odbywa się głównie z zastosowaniem ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy

publicznej<sup>222</sup> oraz przy uwzględnieniu rozporządzenia Komisji (UE) NR 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*<sup>223</sup>.

W przypadku gdy organ podatkowy ustali, że podatnik prowadzi działalność gospodarczą i udzielenie mu ulgi będzie pomocą publiczną, powinien w sposób precyzyjny określić, o jaki rodzaj pomocy publicznej ubiega się podatnik. To w zasadzie powinno wynikać ze złożonego przez podatnika wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. W tym wniosku podatnik zobowiązany jest wskazać, czy udzielenie mu ulgi ma nastąpić w ramach pomocy *de minimis*, czy też jednego z rodzajów pomocy wymienionych w art. 67b § 1 pkt 3 Op (np. pomocy regionalnej, w ramach wyłączeń grupowych, na restrukturyzację). Organ podatkowy w przypadku braku tego typu informacji we wniosku nie może domniemywać, o jaki rodzaj pomocy ubiega się podatnik. Wiąże się to z koniecznością dołączenia do wniosku różnych dodatkowych informacji, zaświadczeń i oświadczeń w zależności od rodzaju wnioskowanej pomocy. Jeżeli nie wynika z wniosku, o jaki rodzaj pomocy ubiega się podatnik, albo też do podania nie załączono niezbędnych dokumentów, organ podatkowy, na podstawie art. 169 § 1 Op, wzywa podatnika do uzupełnienia braków, z pouczeniem, że niedokonanie tej czynności spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia. Po upływie terminu do określenia rodzaju wnioskowanej pomocy organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie.

Pomoc *de minimis* jest to najczęściej stosowany rodzaj pomocy. Zdecydowana większość podatników występujących o udzielenie im ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dokonuje tego w ramach pomocy *de minimis*. Jest to forma pomocy, którą można uzyskać bez konieczności wnoszenia wkładu własnego i wskazania przeznaczenia pomocy.

Zaświadczenia o pomocy *de minimis* są wydawane podatnikowi przez organy, które udzieliły takiej pomocy, na zasadach określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy *de minimis* i pomocy *de minimis* w rolnictwie lub rybołówstwie<sup>224</sup>.

<sup>222</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 362.

<sup>223</sup> Dz. Urz. UE L 352 z 24.12.2013, s. 1.

<sup>224</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 350.

### 6.3. 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 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1577, ze zm.).
11. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, ze zm.)
12. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2018 r. poz. 994, ze zm.).
13. Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1778, ze zm.).
14. Ustawa z dnia 30 października 2002 r. o ubezpieczeniu społecznym z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1376.).
15. Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 122, ze zm.).

#### **6.4. 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
5. Prezes Trybunału Konstytucyjnego
6. Rzecznik Praw Obywatelskich
7. Minister Przedsiębiorczości i Technologii
8. Minister Finansów
9. Sejmowa Komisja Gospodarki i Rozwoju
10. Sejmowa Komisja do Spraw Kontroli Państwowej
11. Senacka Komisja Gospodarki Narodowej i Innowacyjności

## 6.5. Ekspertyza – Ułatwienia dla firm rodzinnych wprowadzonych w pięciu krajach Unii Europejskiej sporządzona przez dr. hab. Jana Klimka, prof. Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie

### Wstęp

Firmy rodzinne stanowią podporę wielu gospodarek na świecie oraz w Unii Europejskiej, a dynamika ich rozwoju jest zdumiewająca. Są źródłem wzrostu gospodarczego i zatrudnienia, poświęcają dużo uwagi uwarunkowaniom regionalnym i lokalnym. Jest wiele powodów, dla których tworzy się rodzinne przedsiębiorstwa, ale wspólne dla wszystkich są naturalne systemy wartości, gotowość do poświęceń i wyrzeczeń, poczucie odpowiedzialności wobec tych, którzy tworzyli i tych, którzy przejmą firmę. Firmy rodzinne łatwiej znoszą trudne okresy recesji i застоju, a jednym z głównych powodów ich żywotności jest poczucie osobistej odpowiedzialności za wizerunek firmy.

Firmy rodzinne są najstarszą formą prowadzenia działalności gospodarczej. Większość obecnych wielkich korporacji, również zaczynała swoją działalność od firmy rodzinnej. Definicji firm rodzinnych jest wiele, najbardziej ogólną jest określenie J. Sterna (2006), która uznaje za firmę rodzinną taką, która sama siebie tak postrzega. Można się zgodzić z takim podejściem, jednakże pod warunkiem, że potraktuje się je jako założenie wyjściowe. Możemy zatem przyjąć, że przez firmę rodzinną rozumie się przedsiębiorstwo o dowolnej formie prawnej lub osobę prowadzącą działalność gospodarczą, którego kapitał w całości lub w decydującej części znajduje się w posiadaniu rodziny, przynajmniej jeden z jej członków wywiera decydujący wpływ na kierownictwo lub sam sprawuje funkcję kierowniczą z zamiarem trwałego utrzymania przedsięwzięcia w rękach rodziny<sup>225</sup>. Elementem odróżniającym firmy rodzinne od nierodzinnych jest sukcesja. Przekazanie firmy kolejnym pokoleniom pozwala zachować rodzinny charakter przedsiębiorstwa. W Unii Europejskiej firmy rodzinne stanowią ponad 60% wszystkich firm i zatrudniają około 50% wszystkich zatrudnionych. W zdecydowanej większości gospodarek dominują firmy z sektora małych i średnich firm, stąd większość firm rodzinnych również należy do tego sektora.

Ze względu na istotną rolę, jaką firmy rodzinne odgrywają w gospodarce zarówno unijnej, jak i światowej, ważne jest wprowadzenie odpowiedniej legislacji, która zarówno rozpoznawałaby firmę rodzinną, jako odrębną jednostkę gospodarczą, jak i byłaby pomocna w rozwiązywaniu problemów, z którymi borykają się firmy rodzinne, takich jak sukcesja.

W niektórych państwach członkowskich istnieją regulacje prawne w odniesieniu do firm rodzinnych:

<sup>225</sup> R. Sobiecki [2018], *Czy sukcesja jest problemem firm rodzinnych*, Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie, Nr 1(46), s. 5.

- W Hiszpanii (ministerstwo gospodarki) oraz Finlandii (ministerstwo handlu) definiuje się firmę rodzinną na poziomie ministerialnym. Dodatkowo w Finlandii działa program dotyczący sukcesji.
- Firmę rodzinną definiuje się również we Włoszech (kodeks cywilny) oraz w Rumunii.
- Na Węgrzech definiuje się rolniczą firmę rodzinną.
- W ustawodawstwie duńskim odnosi się do zatrudniania młodych w firmach rodzinnych.
- W Austrii ustawa federalna reguluje elastyczne godziny otwarcia sklepów przez członków rodziny. Jednocześnie istnieje prawo kontynuowania działalności firmy przez członka rodziny w przypadku śmierci zarządzającego.
- W Holandii, ministerstwo gospodarki wprowadziło pakiet sukcesyjny.
- Litewski sąd najwyższy wydał opinię, na podstawie której firmę założoną w trakcie związku małżeńskiego traktuje się jako firmę rodzinną.
- Kolejnym dobrym przykładem dotyczącym funkcjonowania i działalności firm rodzinnych są Niemcy. Badania wskazują, że ponad 90% wszystkich niemieckich firm to właśnie przedsiębiorstwa rodzinne, tworzą one tam około 60% wszystkich miejsc. Rozwiązanie legislacyjne, które zostało w Niemczech wprowadzone to ulgi i zwolnienia podatkowe dotyczące zarówno sukcesji w firmie, a także działań na wypadek śmierci właściciela przedsiębiorstwa i ich przekazywaniu kolejnemu pokoleniu<sup>226</sup>.

Rządy krajów europejskich są świadome roli, jaką w gospodarce odgrywają firmy rodzinne, stąd działania różnych krajów w obszarze wsparcia ich funkcjonowania. W analizie zaprezentowanych zostanie pięć krajów europejskich, których rozwiązania legislacyjne mogłyby z sukcesem zostać powielone na rynku polskim, są to Hiszpania, Francja, Włochy, Niemcy i Szwecja.

Najważniejsze rozwiązania dotyczące wsparcia firm rodzinnych w powyższych krajach związane są z następującymi obszarami: kwestie podatkowe – ulgi podatkowe związane z przekazaniem firmy, dziedziczeniem, czy też przejściem właściciela na emeryturę; sprawy legislacyjne związane z rozpoznaniem firm rodzinnych jako odrębnych jednostek, które powinny być odpowiednio sklasyfikowane; rozwiązania pomocowe dotyczące sukcesji, przekazywania firmy, rządowe wsparcie i szkolenia w tym zakresie oraz kwestie związane z finansowaniem, wsparciem inwestorskim dla firm rodzinnych.

Wyzwania, przed jakimi stoją firmy rodzinne, można podzielić na dwie kategorie: specyficzne dla ogółu firm oraz specyficzne dla firm rodzinnych. Do pierwszej kategorii zaliczyć można ogół czynników wpływających na koniunkturę gospodarczą danego kraju, jak popyt wewnętrzny, demografia oraz sytuacja społeczno-gospodarcza. Niniejsza opinia

<sup>226</sup> EKES, *Sekcja Jednolitego Rynku, Produkcji i Konsumpcji w sprawie przedsiębiorstw rodzinnych w Europie jako źródła ponownego wzrostu gospodarczego i lepszych miejsc pracy*, Bruksela 2015.

## ZAŁĄCZNIKI

skupiać się będzie na rozwiązaniach, które umożliwiają firmom rodzinnym osiągnąć rozwój, wzrost oraz kontynuację działalności bez przeszkód spowodowanych zmianami w sytuacji rodzinnej. W szczególności obejmie ona rozwiązania stosowane w pięciu krajach: Francji, Hiszpanii, Włoszech, Niemiec i Szwecji.

Punktem wyjścia do omówienia wybranych rozwiązań w poszczególnych krajach będzie stanowił ranking konkurencyjności krajów dla firm rodzinnych wydany przez niemiecką fundację firm rodzinnych *Stiftung Familienunternehmen*. Na czele tego rankingu znajduje się Luksemburg, a zaraz po nim Wielka Brytania oraz Szwajcaria, jednak z perspektywy wprowadzonych regulacji czołówka tabeli jest inna (tabela 1).

Tabela nr 1  
Indeks „Regulacje”

Kraj	Liczba punktów 2016	Ranking 2016	Liczba punktów 2017	Ranking 2017
USA	87.97	1	86.59	1
Wilk. Brytania	84.27	2	79.70	2
Szwajcaria	71.41	3	69.63	3
Irlandia	69.58	4	60.35	5
Dania	64.42	5	63.50	4
Holandia	50.79	6	47.21	6
Finlandia	42.52	7	46.39	7
Luxemburg	40.91	8	37.82	10
Czechy	40.86	9	40.01	8
Niemcy	35.60	10	34.54	13
Szwecja	35.55	11	34.67	12
Francja	35.49	12	34.84	11
Słowacja	30.35	13	39.53	9
Belgia	29.95	14	31.39	14
Polska	29.74	15	28.90	15
Hiszpania	29.58	16	28.02	16
Austria	26.38	17	25.09	18
Włochy	25.56	18	27.39	17

Źródło: *Country Index for Family Businesses, 2016*.

Indeks regulacji uwzględnia pięć obszarów, tj. regulacje rynku pracy (zatrudnianie i zwalnianie pracowników), układy zbiorowe pracy (ograniczenia w wysokości zarobków oraz płace minimalne), regulacje rynkowe w kontekście ingerencji państwa (ceny ustalane przez firmy państwowe, obciążenia administracyjne, licencje, klauzule antymonopolowe oraz ochrona rynku lokalnego), łatwość prowadzenia biznesu oraz kodeterminacja rozumiana jako szybkość podejmowania decyzji (szybka decyzja podejmowana przez właściciela vs. wolniejsza decyzja podejmo-

wana przez zespoły). Ranking ten trzeba potraktować jako orientacyjny i wyjściowy do dalszej analizy, gdyż np. kwestie podatkowe uwzględnia w oddzielnej sekcji.

### I. Jak definiowane są firmy rodzinne w różnych krajach europejskich

W większości krajów europejskich nie istnieje urzędowo przyjęta definicja firm rodzinnych. W tych wypadkach naukowcy często posługują się definicją przyjętą przez Komisję Europejską, według której:

Za firmę rodzinną uważamy takie przedsiębiorstwo, gdzie: Większość praw do podejmowania decyzji znajduje się w posiadaniu osoby fizycznej (osób fizycznych), która założyła firmę, lub w posiadaniu osoby fizycznej (osób fizycznych), która nabyła / miała udział w kapitale zakładowym firmy lub w posiadaniu ich małżonków, rodziców, dzieci lub bezpośrednich spadkobierców dzieci. Większość praw do podejmowania decyzji jest pośrednia lub bezpośrednia. Przynajmniej jeden przedstawiciel rodziny lub bliski krewny jest formalnie zaangażowany w zarządzanie firmą. Spółki giełdowe spełniają definicję przedsiębiorstwa rodzinnego, jeżeli osoba, która założyła lub nabyła firmę (kapitał zakładowy) lub ich rodziny bądź potomkowie, posiadają 25 procent praw do podejmowania decyzji, które są wymagane przez ich kapitał zakładowy<sup>227</sup>.

Co ciekawe, definicja przyjęta przez Komisję Europejską, jest zbliżona do definicji wprowadzonej w 2005 roku przez fińskie ówczesne Ministerstwo Handlu i Przemysłu. To właśnie fińska definicja, została uznana za najlepiej oddającą specyfikę działalności firm rodzinnych.

Generalnie definicja Komisji Europejskiej jest najczęściej używaną w badaniach i opracowaniach naukowych definicją firm rodzinnych, traktowana jest jako najbardziej kompleksowa i oddająca ideę funkcjonowania tych przedsiębiorstw.

W innych krajach, zostały przyjęte następujące rozwiązania:

- W **Austrii** regionalna ustawa o godzinach otwarcia sklepów wyraźnie wymienia firmy rodzinne i definiuje je jako przedsiębiorstwa, w których tylko właściciel firmy i jeszcze dwóch członków rodziny (mąż lub żona właściciela firmy, inne osoby będące krewnymi właściciela firmy w bezpośredniej linii rodzinnej) mogą danego dnia pracować.
- W **austriackim** regionalnym ustawodawstwie rolnym firma rodzinna jest zdefiniowana jako każdy niezależny podmiot gospodarczy regularnie i w sposób zrównoważony zapewniający dochód rodziny rolniczej.
- Na **Węgrzech** odniesienie prawne w sprawie rodzinnych przedsiębiorstw rolnych jest dokonywane w połączeniu z zapewnieniem dotacji dla rodzinnych gospodarstw rolnych. Rodzinne gospodarstwa rolne są takimi podmiotami, które uprawiają aktywną produkcję rolną na mniej niż 300

<sup>227</sup> Komisja Europejska, *Firmy Rodzinne*, [https://ec.europa.eu/growth/smes/promoting-entrepreneurship/we-work-for/family-business\\_en](https://ec.europa.eu/growth/smes/promoting-entrepreneurship/we-work-for/family-business_en), dostępne: 30.09.2018.



hektarach rolnych gruntów, które albo są ich własnością, lub są dzierżawione bądź wzięte w użytkowanie, w którym (obok rolnika) co najmniej jeden członek rodziny jest zatrudniony na pełen etat.

- **Włoski** kodeks cywilny określa przedsiębiorstwa rodzinne jako przedsiębiorstwa, w których członkowie rodziny (mąż, żona, wysoki stopień pokrewieństwa) pracują razem i mają wspólną własność.
- **Litewski** Sąd Najwyższy (decyzja z 4 czerwca 2007 r.) Stwierdził, że jeżeli przedsiębiorstwo powstało w okresie małżeństwa, wtedy ze swej natury jest firmą rodzinną (tj. wspólne dobra zostały wykorzystane do stworzenia firmy, wspólna własność, a także fizyczna i intelektualna praca małżonków i dochody z działalności są wykorzystywane na potrzeby rodziny) chyba że uregulowano inaczej (np. w umowie małżeńskiej). To z kolei również skutkuje wspólnymi obowiązkami obojga małżonków w stosunku do prowadzenia firmy i wzajemnym prawem do udziału w zarządzaniu i kontroli.
- W **Bułgarii** i na **Słowacji** zakłada się współwłasność małżonków zarówno w przypadku samozatrudnienia jak i działalności jednoosobowej, o ile nie istnieją inne umowy określające inny podział.
- **Rumuńskie** prawo definiuje firmę rodzinną jako przedsiębiorstwo założone w związku z inicjatywą jednostki i składająca się z członków jej rodziny (mąż, żona, dzieci powyżej 16 lat, a także ich krewni, aż do 4 pokolenia). Jednak firmy rodzinne w Rumunii nie mają swojej osobowości prawnej<sup>228</sup>.
- W **Holandii** powszechnie używaną definicją firmy rodzinnej jest ta sformułowana przez dr. Flörena w 2002 roku, twierdząca, że biznes rodzinny istnieje wtedy, gdy spełnione są co najmniej 2 z 3 niżej wymienionych kryteriów:
  - Rodzina posiada więcej niż 50% akcji lub własności firmy;
  - Rodzina wywiera znaczący wpływ na strategię i przyszłość firmy;
  - Większość lub przynajmniej dwóch członków zarządu lub rady nadzorczej pochodzi z jednej rodziny<sup>229</sup>.

## II. Wybrane najlepsze europejskie rozwiązania w obszarze wspierania firm rodzinnych

### 1. Kwestie podatkowe, a sukcesja

Opodatkowanie spadków, darowizn co związane jest z przekazywaniem firmy ma istotny wpływ na sukcesję. Zbyt duże podatki w tym obszarze mogą być skutkiem odwleknięcia decyzji o sukcesji w czasie, mogą negatywnie wpłynąć na cashflow organizacji, a także na jej możliwości inwestycyjne. Z kolei zbyt późne przekazanie firmy może doprowadzić nawet do jej likwidacji. Jest kilka krajów, gdzie podatek od spadku i sukcesji został cał-

<sup>228</sup> Komisja Europejska, *Final Report of the Expert Group, Overview of Family-Business-Relevant Issues*, listopad 2009, s. 9.

<sup>229</sup> M. Morris, *Entrepreneurship in Netherlands, Business Transfer*, Grudzień 2005, s. 31.

kowiec wyeliminowany, należą do nich: Luksemburg, Austria, Szwajcaria, Czechy, Słowacja i Polska. W innych europejskich krajach obciążenia podatkowe dotyczą przekazywanego majątku lub stopnia pokrewieństwa jaki zachodzi między przekazującym i dziedziczącym<sup>230</sup>.

### 2. Prawo spółek

Niektóre kraje wprowadziły przepisy, których zadaniem jest zapewnienie kontynuowania biznesu rodzinnego w możliwie najbardziej płynny sposób, a także mechanizmy, pozwalające na dodatkowe finansowanie bez ryzyka utracenia kontroli nad firmą, do nich zaliczamy akcje bez prawa głosu (akcje nieme<sup>231</sup>), dozwolone na pewnych zasadach w Norwegii i Hiszpanii.

### 3. Przygotowania do przekazania biznesu

#### a. Holandia

Bardzo ciekawym rozwiązaniem, które odniosło spektakularny sukces jest holenderski „Pakiet Sukcesyjny” (‘Overdrachtspakket’). Pakiet został wprowadzony w 2004 roku i był rozwiązaniem wypracowanym przez Ministerstwo Gospodarki, Holenderską Izbę Handlową, Królewskie Stowarzyszenie MŚP oraz Konfederację Holenderskich Przemysłów i Pracowników. Celem pakietu było zwrócenie uwagi przedsiębiorców na kwestie związane z sukcesją oraz na czas, który jest potrzebny by tę sukcesję przeprowadzić. Kampanię rozpoczął list napisany przez Ministra Gospodarki i wystosowany do wszystkich przedsiębiorców i właścicieli firm, którzy ukończyli 55 rok życia i posiadali mniej niż 20 pracowników. W liście tym zwrócono uwagę jak długotrwały jest proces przekazywania firmy. W przesyłce znajdowała się karta zwrotna informująca, że można za darmo zamówić Pakiet Sukcesyjny, czyli 3 broszury uczące i informujące, jak krok po kroku przeprowadzić sukcesję („Rozpocznij na czas, transfer biznesu”, „Ostatni krok przed końcem, przekazanie biznesu”, „Rola konsultantów”). List został wysłany do 130 tysięcy firm i wtedy rozdano 40 tysięcy pakietów. Ta kampania jest co jakiś czas powtarzana<sup>232</sup>.

#### b. Belgia

Belgijski Instytut Firm Rodzinnych przygotował „Tablicę Wyników Sukcesji” i jest to darmowy test on-line, który analizuje mocne i słabe strony firmy ze względu na sukcesję. Po wypełnieniu testu przedsiębiorstwa otrzymuje analizę swojego przedsiębiorstwa oraz propozycje rozwiązań w aspekcie sukcesji<sup>233</sup>.

<sup>230</sup> Stiftung Familienunthnehmen, Country Index for Family Business, Monachium 2016, s. 11.

<sup>231</sup> Akcja niema – akcja w spółce akcyjnej uprzywilejowana w zakresie dywidendy, wobec której wyłączone zostało prawo głosu, tj. która nie daje akcjonariuszowi prawa do głosowania na walnym zgromadzeniu akcjonariuszy.

<sup>232</sup> M. Morris, *Entrepreneurship in Netherlands*, Business Transfer, Grudzień 2005, s. 34.

<sup>233</sup> Komisja Europejska, *Final Report of the Expert Group, Overview of Family-Business-Relevant Issues*, listopad 2009, s. 26.

### c. Słowenia

Izby Rzemieślnicze i przedsiębiorczości przeprowadzały szereg szkoleń związanych z sukcesją i przekazywaniem firmy. Szkolenia są częścią rządowego projektu i przedsiębiorcy mają do nich dostęp bezpłatny.

### 4. Budowanie społecznej świadomości

Niektóre kraje stworzyły grupy ekspertów, których głównym zadaniem jest analiza firm rodzinnych w kraju, a także przygotowanie strategii narodowej wsparcia firm rodzinnych oraz doradzanie rządowi w obszarze wspierania przedsiębiorstw rodzinnych. Taka grupa ekspercka działa od 15 lat w Norwegii poprzez Sieć Firm rodzinnych i Konfederację Przedsiębiorstw w Norwegii we współpracy z rządem. Również Finlandia stworzyła własną, rządową grupę ekspertów, która następnie zaproponowała definicję firm rodzinnych, która dzisiaj jest powszechnie używaną definicją w Unii Europejskiej.

### a. Edukacja

Część krajów, wychodząc naprzeciw potrzebom firm rodzinnych opracowała programy edukacyjne, skierowane do firm rodzinnych. Przykładem może być założona na Cyprze Akademia Firm Rodzinnych (założona przez Cypryjski Międzynarodowy Instytut Zarządzania, jako jeden z modułów MBA). Inne przykłady to kierunek Zarządzania Firmą Rodzinną na włoskim uniwersytecie Bacconi, program dla firm rodzinnych prowadzony przez Szwedzkie Stowarzyszenie Firm Rodzinnych, podobny program jest wdrożony przez Fińskie Stowarzyszenie Firm Rodzinnych. Dodatkowo Fińskie Stowarzyszenie współpracuje z Hiszpańskim Stowarzyszeniem Firm Rodzinnych, gdzie wymieniane są doświadczenia i najlepsze praktyki. Należy tutaj dodać, że również Szkoła Główna Handlowa w Warszawie może pochwalić się Katedrą Firm Rodzinnych, gdzie prowadzone są badania w obszarze polskich firm rodzinnych.

### b. Praktyki w zarządzaniu firmą

Kolejnym ciekawym rozwiązaniem jest, wprowadzony w niektórych krajach, kodeks zarządzania firmą rodzinną, który uczy i wskazuje popularne rozwiązania, pomagające uniknąć konfliktów w firmie rodzinnej. Takie kodeksy wskazują na jakie problemy narażone są firmy rodzinne i jak można sobie w z nimi dać radę. „Kontrakt Rodzinny” został stworzony przez Izbę Handlową w Ankarze, podobne rozwiązania wprowadziła Austria, Belgia, Hiszpania i Włochy<sup>234</sup>.

## III. Wybrane rozwiązania francuskie na rzecz wspierania firm rodzinnych

Firmy rodzinne we Francji stanowią 85% wszystkich przedsiębiorstw i tworzą około 50% miejsc pracy. Tworzą około 65% francuskiego GDP. Spośród 146 tysięcy francuskich MŚP 1/3 to firmy rodzinne. Rząd francuski nie operuje własną definicją firm rodzinnych, używając zazwyczaj,

<sup>234</sup> Komisja Europejska, *Final Report of the Expert Group, Overview of Family-Business-Relevant Issues*, listopad 2009, s. 27.

wspomnianej wcześniej definicji Komisji Europejskiej. Natomiast istotne są rozwiązania, właśnie wprowadzane przez francuski rząd dotyczące wspierania przedsiębiorczości w tym kraju, które zostaną w tym dokumencie przedstawione.

Francja ma 11 firm, które istnieją ponad 200 lat, najważniejsze to Chanel, BIC, L'oreal, Peugeot, Auchan Group, Leclerc, Lactalis. W badaniu Global Family Business Index, gdzie przedstawione zostało 500 największych firm rodzinnych na świecie, aż 29 z nich to firmy francuskie.

Badania wskazują, że sukcesja w firmach rodzinnych, zamiast sprzedawania przedsiębiorstwa, przedłuża życie firmy aż o średnio 3-lata. Spośród firm notowanych na paryskiej giełdzie 120 to firmy rodzinne, obejmują one różne sektory, od konsumpcji, przez finanse i nieruchomości. Dwie trzecie z nich mają kapitalizację rynkową poniżej 250 mln euro, a 64% z nich działa na prowincji. Od 2012 roku francuskie firmy rodzinne pozyskały prawie 1,7 mld EUR na rynku wtórnym (ponad połowa w emisjach obligacji). Jednocześnie badania wskazują, że francuskie firmy bardzo niechętnie oddają zarządzanie swojego przedsiębiorstwa w ręce osoby, która nie jest częścią firmy<sup>235</sup>.

### 1. Kwestie podatkowe

Obecnie istniejące ułatwienia regulacyjne dla rodzinnych firm we Francji dotyczą przede wszystkim procesu sukcesji. Istotną rolę w upraszczaniu przepisów dla przedsiębiorców francuskich odegrał minister Renaud Dutreil, który wprowadził pakiet uproszczeń ustawą nr 2003-721 z dniem 1 sierpnia 2003 r. (tzw. pakiet Dutreil). Jednym z celów tego pakietu było zmniejszenie obciążenia podatkowego związanego z procesem sukcesji w firmie rodzinnej, które podlegało stawce nawet 45%. Zgodnie z nowym rozwiązaniem obniżono podstawę opodatkowania do 75% wartości firmy, pod warunkiem, że przekazywana jest ona członkowi rodziny w formie darowizny lub członek rodziny przejmuje firmę w wyniku śmierci założyciela w postaci:

- udziałów lub akcji przenoszonej spółki;
- wartości materialnych lub niematerialnych wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej, jeżeli jest to jednoosobowa działalność gospodarcza.

Ponadto zwolnienie to można łączyć z innymi przepisami, które pozwalają na dalsze obniżenie zobowiązania podatkowego. Dodatkowo, jeśli rodzic przekazuje firmę dziecku to może odliczyć dodatkowo 100 tys. euro, natomiast jeśli firmę przekazuje dziadek na wnuka to kwota odliczenia wynosi 31 865 euro. Dodatkowo można odliczyć 50% wartości firmy, jeśli następuje pełna darowizna, a darujący nie przekroczył 70. roku życia w momencie dokonywania darowizny.

Pakiet ustaw Dutreil wprowadza jednak pewne obostrzenia. Aby firma z niego skorzystała musi prowadzić działalność o charakterze handlo-

<sup>235</sup> G. Cambieri, Infographic: French Family Business, Styczeń 2013, [dostępne: 1 października 2018 r.], < <http://www.campdenfb.com/article/infographic-french-family-businesses>>.

wym, rzemieślniczym lub rolniczym. Ponadto działalność firmy musi być kontynuowana przynajmniej w okresie sześciu lat po przekazaniu/śmierci właściciela w następujący sposób: przejęta przez darczyńcę w ciągu dwóch lat, a następnie prowadzona przez minimum cztery lata. Osoba, która dziedziczy firmę musi mieć wpływ na jej działalność lub sprawować funkcję kierowniczą.

### 2. PACTE 2018

Najnowszym działaniem francuskiego rządu jest wprowadzenie przez Ministerstwo Gospodarki i Finansów, „Planu działania na rzecz transformacji gospodarczej i wzrostu gospodarczego” (PACTE). Celem planu jest wzmocnienie pozycji przedsiębiorstw w zakresie innowacji, transformacji, rozwoju i tworzenia miejsc pracy. Opracowany zgodnie ze sposobem współtworzenia ze wszystkimi zainteresowanymi stronami, projekt ustawy, przedstawiony w Radzie Ministrów 18 czerwca 2018 r., jest rozpatrywany przez Komisję Specjalną Zgromadzenia Narodowego od 5 września. (Zgromadzenie Narodowe, dokumentacja legislacyjna). Plan PACTE zawiera łącznie 70 artykułów. Wśród tych działań, dziesięć z nich jest szczególnie istotnych i wskazują one na chęć lepszego finansowania firm i działania na rzecz wzrostu innowacyjności w przedsiębiorstwach. Obecnie we Francji sukcesji podlega jedynie 14% firm, gdzie odsetek w Niemczech i we Włoszech wynosi ponad 50%. Odnowiony będzie pakiet ustaw Dutreil’a ale już w nowej zmienionej formie, gdzie znacznie obniżony zostanie podatek od sukcesji (90% zwolnienia) i uproszczone zostaną wymogi dotyczące przenoszenia działalności.

### 3. Finansowanie

Publiczny bank inwestycyjny BpiFrance przygotował specjalną ofertę dla firmy rodzinnych, nazwaną BpiFrance Rodzina. Jest to system wsparcia finansowego przeznaczonego na rozwiązywanie problemów związanych z sukcesją, przygotowano również szkolenia e-learningowe w tej kwestii oraz bezpłatny consulting, jak i ewentualne preferencyjne pożyczki na działalność związaną z sukcesją w firmie<sup>236</sup>.

### Podsumowanie

Francja jako przykład jest badana i wskazywana w różnych opracowaniach dotyczących firm rodzinnych, przede wszystkim ze względu na spory odsetek firm rodzinnych, które tam funkcjonują, a przede wszystkim ze względu na ilość przedsiębiorstw rodzinnych z bardzo długą tradycją. Dodatkowo, pomimo sporych obciążeń socjalnych i podatkowych, francuskie firmy rodzinne wciąż rosną, rozwijają się i tworzą 65% francuskiego PKB.

Francja jest ciekawym przykładem kraju, gdzie istnieją jedne z najstarszych w Europie firm rodzinnych, firmy rodzinne mają ogromny wpływ na gospodarkę Francji, jednocześnie przez lata musiały walczyć z wysokim obciążeniem podatkowym, szczególnie podczas rządów Francois’a

<sup>236</sup> P. Lelievre, Bpifrance Family, un nouvel accompagnement pour les PME et ETI familiales, Grudzień 2016, [dostępne 1 października 2018 r.], < <http://www.chefdentreprise.com/Thematique/gestion-finance-1025/Breves/Bpifrance-renforce-son-accompagnement-PME-ETI-familiales-311900.htm#pbRGwUrfffaBPogl.97>>.

Miterranda, kiedy obciążenia podatkowe dla firm, w tym firm rodzinnych były szczególnie wysokie. Obecny francuski rząd przygotowuje ustawę, która ma w znaczący sposób ułatwiać funkcjonowanie szczególnie sektora MŚP, w ramach nowej ustawy zostaną zniesione progi, po których przedsiębiorstwa były narażone na wyższe obostrzenia podatkowe, usprawnione zostaną procedury upadłościowe, uproszczone zostaną procedury dotyczące kontroli, pojawią się ułatwienia i doradztwo dla małych firm, szczególnie w obszarze wychodzenia na rynki zagraniczne.

Prezydent Emmanuel Macron obniżył podatki od przedsiębiorstw w celu przyciągnięcia biznesu i inwestycji do francuskiej gospodarki, a rząd na początku tego roku przedstawił plany zmiany systemu szkoleń zawodowych w celu poprawy umiejętności pracowników. Francuskie mniejsze firmy do tej pory niechętnie zatrudniały nowych pracowników, ponieważ każdy próg wiązał się z uciążliwymi dodatkowymi wymogami. Nowa ustawa zmniejszy progi pracowników do trzech: 11, 50 i 250 osób. Nowa ustawa zostanie przedyskutowana przez parlament jeszcze w tym roku, a rząd ma nadzieję, że wejdzie ona w życie na początku 2019 r. Ogólnie rzecz biorąc, zmiany będą kosztować 2,3 mld EUR do 2020 r.<sup>237</sup>

#### IV. Wybrane rozwiązania włoskie na rzecz wspierania firm rodzinnych

Szacuje się, że we Włoszech jest około 784 000 firm rodzinnych, co stanowi ponad 85% wszystkich włoskich przedsiębiorstw, jednocześnie tworząc 75% wszystkich miejsc pracy. Firmy rodzinne tworzą około 80% włoskiego PKB. Do tego właśnie we Włoszech znajdują się najstarsze firmy rodzinne na świecie, należą do nich Fonderie Pontificie Marinelli (założona w 1000 roku), Barone Ricasoli (1141), Barovier & Toso (1295), Torriani (1369) and Marchesi Antinori (1385). Na włoskiej giełdzie zarejestrowane jest 190 firm, z czego 60% to właśnie firmy rodzinne<sup>238</sup>. 66% włoskich firm rodzinnych jest zarządzanych przez członków rodziny, do tego 40% spośród 300 największych włoskich firm to również przedsiębiorstwa rodzinne.

##### 1. Definicja i rozwiązania prawne włoskich firm rodzinnych

We Włoszech definicję oraz warunki funkcjonowania firmy rodzinnej uregulowano w art. 230-bis Kodeksu Cywilnego<sup>239</sup>:

#### **Artykuł 230-bis. Firma rodzinna.**

**Z wyjątkiem ustanowienia innych stosunków, członek rodziny, który w sposób ciągły świadczy swoją pracę w rodzinie lub w firmie rodzinnej ma prawo do udziału w aktywach posiadanych przez rodzinę oraz udziału w zyskach przedsiębiorstwa rodzinnego i nabytych**

<sup>237</sup> D. Keohane, Macron targets SMEs in latest economic reform drive, czerwiec 2018, [dostępne: 1 października 2018 r.], <<https://www.ft.com/content/e58fbc2-7309-11e8-aa31-31da4279a601>>.

<sup>238</sup> AIDAF, *Italian Family Business*, [dostępne: 1 października 2018 r.], <<http://www.aidaf.it/en/aidaf-3/1650-2/>>.

<sup>239</sup> Codice Civile, Art. 230-bis. Impresa familiare.

środków trwałych, a także wzrostu wartości firmy od momentu jej założenia proporcjonalnie do ilości i jakości wykonanej pracy. Decyzje dotyczące wykorzystania zysków i wzrostów wartości oraz decyzje nadzwyczajne związane z zarządzaniem, rozporządzaniem środkami produkcji i zakończeniem działalności podejmowane są większością głosów przez członków rodziny, którzy uczestniczą w działalności tego przedsiębiorstwa. Członkowie rodziny uczestniczący w działalności firmy, którzy nie posiadają pełnej zdolności wykonywania swoich praw są reprezentowani w głosowaniu przez tych, którzy sprawują nad nimi władzę [k.c. 316].

**Praca kobiety jest uważana za równoważną z pracą mężczyzny.**

**Dla celów niniejszego przepisu w akapicie pierwszym należy rozumieć jako członka rodziny współmałżonka oraz krewnych do trzeciego stopnia oraz krewnych do drugiego stopnia w linii bocznej [k.c. 74, 75, 76, 77, 78]; w przypadku przedsiębiorstwa rodzinnego, w którym pracuje współmałżonek, krewni do trzeciego stopnia oraz krewni do drugiego stopnia w linii bocznej.**

**Prawo uczestnictwa, o którym mowa w akapicie pierwszym nie może być przeniesione, chyba że przeniesienie odbywa się na korzyść członków rodziny wskazanych w poprzednim ustępie za zgodą wszystkich uczestników. Może być zlikwidowane z rekompensatą w gotówce z chwilą rozwiązania, z jakiegokolwiek powodu związanego z pracą, a także w przypadku sprzedaży firmy. Płatność może być dokonana za kilka lat i ustalona w porozumieniu z sędzią [dysp. k.c. 38].**

**W przypadku podziału spadku [k.c. 713] lub przeniesienia firmy [k.c. 2556] uczestnicy, o których mowa w akapicie pierwszym mają prawo pierwokupu firmy. Stosuje się, w zakresie zgodnym z nim, postanowienie art. 732.**

**Milcząca zgoda członków rodziny prowadzących działalność rolniczą jest regulowana w sposób, który nie jest sprzeczny z poprzednimi przepisami.**

Warto zauważyć, że włoski kodeks cywilny wymaga istnienia więzi rodzinnych szczegółowo określając stopień powinowactwa oraz ciągłej pracy na rzecz rodziny czy też firmy rodzinnej, dzięki którym członek rodziny uprawniony jest do czerpania korzyści w postaci udziałów we własności, zysków oraz wzrostu wartości firmy. Istotnym rozwiązaniem jest również określenie sposobu podejmowania kluczowych decyzji przez członków rodziny, np. sprzedaż firmy może być podjęta tylko większością głosów. Tego typu rozwiązania można odnaleźć w dokumentach regulujących właścicielski nadzór rodzinny, np. hiszpańskich czy polskich protokołach firm rodzinnych.

We włoskiej praktyce przedsiębiorczości rodzinnej istnieje również pojęcie firmy małżeńskiej (*impresa coniugale*). Ta forma działalności różni się od firmy rodzinnej tym, że nie wymagane są żadne formalności do jej rozpoczęcia. Warunkami konstytuującymi taką działalność stanowi fakt zawarcia związku małżeńskiego, a małżonkowie muszą posiadać wspólną majątkową (warunek, która nie występuje w przypadku firmy rodzin-

nej) oraz wspólnie zarządzać firmą bez determinowania pozycji hierarchicznej. Ten ostatni warunek jest zgodny z art. 230-bis, który równoważy pracę kobiety z pracą mężczyzny.

Włoska ustawa o podatkach dochodowych (Testo unico delle imposte sui redditi) w art. 5 reguluje dochody firm powiązanych, w którym wyszczególnia się firmę rodzinną odwołując się do definicji zawartej w artykule 230 bis. Artykuł 5 mówi, że dochód wytwarzany przez przedsiębiorstwo rodzinne przypisywany jest każdemu członkowi rodziny, który świadczył na zasadzie ciągłej pracę w ramach działalności gospodarczej (fakt ten musi być potwierdzony w zeznaniu podatkowym), proporcjonalnie do jego udziału w zyskach z ograniczeniem do 49% kwoty wynikającej z zeznania podatkowego przedsiębiorcy.

### 2. Dodatkowe, pozarządowe wsparcie włoskich firm rodzinnych

Najważniejszą rolę we wspieraniu włoskich firm rodzinnych odgrywają Izby Handlowe, które pomagają firmom w dotarciu do dodatkowego finansowania, w pozyskaniu najnowszych technologii, a także organizują darmowe szkolenia dotyczące zarządzania firmą rodzinną.

Rozwiązaniem, które należy zaprezentować jest narzędzie online, które nazywa się kit.Brunello<sup>240</sup>. Narzędzie jest dostępne w 5 językach i pozwala małym i średnim firmom na analizę firmy pod kątem sukcesji w przedsiębiorstwie. Do tej pory skorzystało z niego 400 włoskich przedsiębiorstw. Test składa się ze 100 pytań, które pozwalają właścicielowi firmy na zrozumienia kwestii związanych z sukcesją. Kit.brunello koncentruje się nie tylko na technicznych aspektach sukcesji (takich jak podatki, ubezpieczenia, organizacja), ale również na psychologicznych aspektach przekazywania przedsiębiorstwa<sup>241</sup>.

### Podsumowanie

Włoskie firmy rodzinne tworzą włoską gospodarkę i odgrywają tam bardzo ważną rolę, co zostało już prawie ponad 40 lat temu zauważone, stąd zarówno wprowadzona odpowiednia terminologia we włoskim ustawodawstwie, jak i konkretne rozwiązania podatkowe. Włoskie firmy również nie płacą podatków od dziedziczenia. Natomiast w badaniu przeprowadzonym przez firmę konsultingową PWC, dotyczącym zadowolenia firm rodzinnych, włoskie przedsiębiorstwa wykazują spore niezadowolenie z jakości wsparcia włoskiego rządu, zarzucając mu zbyt małe zainteresowanie problemami firm rodzinnych<sup>242</sup>.

## V. Wybrane rozwiązania hiszpańskie na rzecz wspierania firm rodzinnych

Hiszpania wraz ze Stanami Zjednoczonymi są pionierami w promowaniu, rozwijaniu i wspieraniu przedsiębiorczości rodzinnej. 90% wszystkich hiszpańskich firm to przedsiębiorstwa rodzinne, kreują one 70% hiszpańskiego PKB, a także dają zatrudnienie 70% pracującym w Hiszpanii,

<sup>240</sup> (www.kit.brunello.net).

<sup>241</sup> FABUSS, An Overview of the Environment for Family Businesses in Italy, czerwiec 2017, [dostępne: 2 października 2018 r.], <[https://www.fabuss-project.eu/wp-content/data/IO1/FB\\_ENV\\_ITALY.pdf](https://www.fabuss-project.eu/wp-content/data/IO1/FB_ENV_ITALY.pdf)>

<sup>242</sup> PWC, *Family firm: A resilient model for the 21<sup>st</sup> Century*, październik 2012, s. 20.



jest to prawie 14 milionów osób. W sumie liczy się, że hiszpańskie przedsiębiorstwa rodzinne to około 1.1 miliona firm, które kreują przychód dla gospodarki na poziomie 262 mld euro. Najbardziej znane obecnie hiszpańskie firmy to Zara i Mango – producenci odzieży.

Podmioty rodzinne są niezwykle istotne dla gospodarki hiszpańskiej, co znajduje odzwierciedlenie w legislacji. Ministerstwo Przemysłu, Energii oraz Turystyki w przewodniku o małych i średnich firmach rodzinnych zdefiniowało firmę rodzinną, jako „przedsiębiorstwo, którego istotną część własności należy do jednej lub wielu rodzin oraz którego członkowie mają wpływ na decyzje podejmowane przez zarząd oraz organa administracyjne firmy”<sup>243</sup>.

Natomiast powszechnie używana jest definicja firm rodzinnych przygotowana przez Komisję Europejską, która jest cytowana na początku opinii.

Dodatkowo na potrzeby ulg podatkowych, w przypadku dziedziczenia (Ulgi to 95% od dziedziczenia firmy oraz 100% ulgi od przejmowanych nieruchomości), przygotowano następujące kryteria, dotyczące firm rodzinnych.

Ulga dotycząca dziedziczenia przysługuje, jeśli:

- Członkostwo w kapitale Spółki musi wynosić 5% rozpatrywane indywidualnie i / lub 20% rozpatrywane łącznie z grupą rodzinną (małżonek, wstępni, spadkobiercy).
- Kierownictwo firmy musi należeć do członka rodziny. I musi być także jego głównym źródłem dochodu. Przychody te muszą wynosić co najmniej 50% całkowitego dochodu.
- Firma musi skutecznie rozwijać działalność gospodarczą.
- Osoba, która dziedziczy udziały, musi zatrzymać je w posiadaniu od 5 do 10 lat.

W Hiszpanii szczególną wagę przywiązuje się do organów firmy, gdyż stanowią one kluczowy czynnik dla długotrwałego rozwoju firmy. Zatem organa firmy rodzinnej wchodzące w skład rodzinnego nadzoru korporacyjnego są najczęściej analizowane i regulowane. Rodzinny nadzór korporacyjny powszechnie nazywa się protokołem firmy rodzinnej (*protocolo familiar*)<sup>244</sup>, który zdefiniowano w Dekrecie Królewskim nr 171/2007 w następujący sposób: „(...) na potrzeby niniejszego Dekretu Królewskiego przez protokół rodzinny rozumie się spisany przez udziałowców lub z osobami trzecimi zespół umów, które chronią więzy rodzinne mające wpływ na firmę nienotowaną na giełdzie i których wspólnym celem jest wypracowanie modelu komunikacji oraz porozumienia w zakresie podejmowania decyzji regulujących relacje pomiędzy członkami rodziny, strukturą wła-

<sup>243</sup> Dirección General de Política de la Pyme (DGPYME), Guía para la Pequeña y Mediana Empresa Familiar, 2003.

<sup>244</sup> Conselleria de Economía, Hacienda y Empleo, RESOLUCIÓN de 10 de diciembre de 2007, del conseller de Economía, Hacienda y Empleo y vicepresidente segundo del Consell, por la que se resuelve la convocatoria de ayudas a empresas familiares para la realización de protocolos familiares correspondientes al ejercicio 2007. [2007/15561].

sności i firmą, przyczyniając się do jedności”<sup>245</sup>. Szczegółowe programy wsparcia dla firm rodzinnych realizowane są przez rządy autonomiczne i dla przykładu rząd autonomiczny Walencji wprowadził program wsparcia firm rodzinnych w nadzorze właścicielskim. Program uruchomiono przez wprowadzenie rezolucji wsparcia finansowego dla firm rodzinnych wdrażających rozwiązania nadzoru właścicielskiego. Rząd autonomiczny Walencji wyasygnował na ten cel łączną kwotę 154 343 euro. Aby firma wnioskująca otrzymała wsparcie finansowe, musiała przedstawić gotowy dokument w postaci protokołu firmy rodzinnej wraz z załączeniem faktur oraz wyasygnować na ten cel 50% środków własnych. W efekcie działania tego programu wsparcie otrzymało 26 firm rodzinnych w kwocie od 1550 euro do 8000 euro (maksymalna kwota wsparcia).

Podobny program wsparcia zrealizowała Katalonia w latach 2003–2006. W ramach programu o nazwie „Pomoc dla firm rodzinnych na opracowywanie planów dziedziczenia” na podstawie rezolucji TIC/1223/2003 wyasygnowano 0,4 mln euro na wsparcie dla firm rodzinnych<sup>246</sup>.

Ze względu na istotę oraz popularność rozwiązania w postaci protokołu firmy rodzinnej w Hiszpanii przedstawiono schemat działania takiego programu w Księstwie Asturii.

### 1. Przykład programu wsparcia firm rodzinnych w regionie Asturii.

Poniżej przedstawiono uchwałę o programie wsparcia firm rodzinnych w regionie Asturii, którą ogłoszono w 2011 r. Ze względu na obszerną zawartość tej uchwały ograniczono się do najważniejszych kwestii, a niektóre punkty tej uchwały streszczono, aby w sposób klarowny przedstawić jej istotę. Kierowano się przede wszystkim wyłuskaniem praktycznych wskazówek, które można by było wykorzystać w Polsce, natomiast pominięto szczegółowe kwestie prawne obowiązujące w Hiszpanii.

Uchwała z dn. 18 marca 2011 r. Instytutu Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii (Instituto de Desarrollo Económico del Principado de Asturias) zatwierdzająca nabór na dotacje mające na celu wsparcie konsolidacji oraz ciągłości firmy rodzinnej na rok 2011.

#### a. Uzasadnienie

Prawo Asturii 2/2002 z dnia 12 kwietnia o Instytucie Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii (dalej IDEPA), ustanawia jako cele tej jednostki zrównoważony rozwój ekonomiczny Księstwa Asturii, jak również promocję, tworzenie i konsolidację zróżnicowanej, nowoczesnej i konkurencyjnej gospodarki przemysłowej i przedsiębiorczej, jako odpowiednich ram dla zwiększenia i konsolidacji zatrudnienia w naszym autonomicznym regionie.

Aby osiągnąć te cele, odrębna ustawa ustanawia IDEPA, która będzie prowadzić działalność i świadczyć usługi, mające na celu poprawę konkuren-

<sup>245</sup> Real Decreto 171/2007 de 9 de febrero, *por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares*, BOE núm. 65 de 16 de marzo.

<sup>246</sup> Informacje przekazane przez Państwa Członkowskie dotyczące pomocy państwa przyznanej na mocy rozporządzenia Komisji (WE) nr 70/2001 z dnia 12 stycznia 2001 r. w sprawie zastosowania art. 87 i 88 Traktatu WE w odniesieniu do pomocy państwa dla małych i średnich przedsiębiorstw.

cyjności przemysłowej, wspieranie projektów innowacyjnych, konsolidację i ciągłość rodzinnego biznesu poprzez promowanie jakości i wzornictwa oraz promowanie usług dla firm i wdrażanie projektów w szczególności opartych na wiedzy.

Podobnie, umowa podpisana z partnerami społecznymi w ramach programu Konkurencyjności, Zatrudnienia i Dobrobytu Księstwa Asturii (ACEBA) na lata 2008–2011, uznaje potrzebę dalszego prowadzenia polityk, które sprzyjają firmom rodzinnym jako podstawowego modelu biznesowego Asturii.

Z powyższych powodów IDEPA oferuje wsparcie dla przedsiębiorstw rodzinnych pod nazwą Firma Rodzinna-IDEPA w celu promowania i zachęcania do poprawy i modernizacji przedsiębiorstw, które mają korzenie i powiązania historyczne z Księstwem Asturii. Jej podstawowym celem jest wzmocnienie i zarządzanie instrumentami wsparcia, aby wdrożyć niezbędne innowacje technologiczne w regionie w ramach Strategii Rozwoju, która wskazuje na priorytety ustalone przez Księstwo Asturii tym samym przyczyniając się do realizacji szerszego programu wsparcia w ramach Krajowego Planu Strategicznego Hiszpanii w okresie 2007–2013.

W związku z powyższym, na podstawie uchwały z dnia 11 marca 2011 r. Ministerstwa Przemysłu i Zatrudnienia, określa się podstawy przyznawania dotacji w celu wsparcia konsolidacji i ciągłości rodzinnego biznesu.

Postanawia się co następuje

### Pierwsze. – Zatwierdzenie.

Zatwierdza się ogłoszenie naboru na dotacje na wsparcie konsolidacji i ciągłości firmy rodzinnej w Księstwie Asturii na rok 2011.

### Drugie. – Cel.

Celem ogłoszenia naboru jest udzielenie wsparcia przez Instytut Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii, na zasadzie konkurencyjności w zakresie działań upowszechniających i przygotowujących do protokołów rodzinnych, które regulują stosunki zawodowe, ekonomiczne, gospodarcze oraz rodzinne w firmach mających siedzibę w Asturii, aby zapewnić ich ciągłość w kolejnych pokoleniach, w zakresie zewnętrznego doradztwa związanego z profesjonalizacją zarządzania, pod rygorem spełnienia wymogów określonych zarówno w niniejszym ogłoszeniu do naboru oraz podstawach regulacyjnych zatwierdzonych Uchwałą z 11 marca 2011 r. (BOPA z dnia 21.03.2011 r.).

### Trzecie. – Kwota wsparcia.

Maksymalna łączna kwota wsparcia, która może być przyznana w naborze na rok 2011 wynosi trzysta tysięcy euro (300.000 euro) i dotyczy wydatków, które zostały określone przez Instytut Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii (IDEPA) zarządzeniem Prezesa Instytutu Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii z dnia 16 marca 2011 r.

### Czwarte. – Termin składania wniosków.

## ZAŁĄCZNIKI

Termin składania wniosków w bieżącym roku 2011 będzie następujący: od pierwszego dnia roboczego po opublikowaniu niniejszej uchwały w Dzienniku Urzędowym Księstwa Asturii, do godziny 15.00 dnia 15 września 2011 r.

### Piąte. – Uchylenie.

Uchyła się uchwałę z dnia 29 marca 2010 r. Prezesa Instytutu Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii, która ogłasza nabór na dotacje w celu wsparcia konsolidacji i ciągłości firmy rodzinnej w 2010 r.

### Szóste – Tryb regulacyjny.

[Określa podstawy prawne przyznawania subwencji].

### Siódme. – Formularz wniosku.

1. Osoby zainteresowane powinny przesłać formularz wniosku o dotację do Prezesa Instytutu Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii, zgodnie ze standardowym wzorem, wyszczególniając potrzeby dla każdego z projektów, na które się składa wniosek o dofinansowanie. Formularz wniosku musi zostać złożony i podpisany przez prawnego przedstawiciela firmy, a wymaganą w naborze dokumentację należy przedłożyć w oryginale lub uwierzytelnionym odpisie.

#### 1.1.– Dokumentacja ogólna:

[Wymienia się dokumentację ogólną dla określonych rodzajów podmiotów: firm handlowych, spółdzielni, osób fizycznych, wspólnot interesów, stowarzyszeń, fundacji].

#### 1.1.– Dokumentacja szczegółowa:

[Dla wymienionych w pkt. 1.1 podmiotów]. Ponadto zastrzeżono, że jeśli kwota wydatków kwalifikowalnych przekracza 12 000 euro, wówczas beneficjent musi wystąpić o co najmniej trzy oferty od różnych oferentów przed zawarciem świadczenia usługi, chyba że nie istnieje na rynku tyle podmiotów świadczących tego rodzaju usługi. Wybór pomiędzy ofertami dokonuje się według kryteriów ekonomicznych i oszczędnościowych. W przeciwnym razie wybór musi być odpowiednio uzasadniony.

### Ósme. – Złożenie wniosku aplikacyjnego.

[Informuje się, że wniosek może być złożony osobiście, bądź drogą elektroniczną].

### Dziewiąte. – Korygowanie wniosku.

[W punkcie tym zaznacza się, że w przypadku braków formalnych wnioskodawca zostanie poproszony o dostarczenie brakujących dokumentów w ciągu dziesięciu dni].

### Dziesiąte. – Ocena wniosków.

Oceny wniosków dokonuje Komisja Ewaluacyjna w oparciu o ustalone kryteria, które wymieniono w dalszej części dokumentu. W skład Komisji wchodzi:

- Dyrektor Projektów Biznesowych lub osoba delegowana przez Dyrektora Generalnego.

## ZAŁĄCZNIKI

- Dyrektor Ekonomiczno-Administracyjny lub osoba delegowana przez Dyrektora Generalnego.
- Dyrektor Generalny ds. Handlu i Ekonomii Społecznej lub osoba przez niego delegowana.
- Dyrektor Generalny ds. Przemysłu lub osoba przez niego delegowana.

Na czele Komisji stoi Dyrektor Generalny Instytutu Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii. Przewodniczący Komisji może powołać ekspertów, których pomoc będzie niezbędna dla prac Komisji, jednak nie mają oni prawa głosowania.

### Jedenaste. – Kryteria oceny.

1. W celu oceny wniosków złożonych w ramach programów 1 i 2, Komisja Ewaluacyjna bierze pod uwagę następujące kryteria:

Kryterium	Maksymalna wartość
<b>Złożoność firmy</b>	Do 30
Nie należąca do MŚP i/lub grupa rodzinna składająca się z różnych firm	30
MŚP: Średnia (> 250 pracowników i obroty < 50 mln € lub suma bilansowa < 43 mln €)	20
MŚP: Mała (> 50 pracowników i obroty < 10 mln € lub suma bilansowa < 10 mln €)	15
MŚP: Mikro (> 10 pracowników i obroty < 2 mln € lub suma bilansowa < 2 mln €)	10
<b>Istnienie firmy (w latach)</b>	Do 10
Ponad 100	10
Ponad 50	8
Ponad 25	6
Ponad 10	4
Ponad 2	2
<b>Złożoność rodziny</b>	Do 20
Więcej niż jedna rodzina i/lub trzecie lub czwarte pokolenie	20
Drugie pokolenie	10
Pierwsze pokolenie	5
<b>Sektor działalności</b>	Do 10
Przemysł	10
Pozostałe sektory	5
<b>Doświadczenie z firmą konsultingową</b>	Do 20
Odpowiedni zespół (ekonomista, adwokat i/lub psycholog, itp.) i/lub duże doświadczenia w takich projektach	20
Doświadczenie zawodowe (ekonomista, adwokat i/lub psycholog, itp.) i/lub doświadczenia w takich projektach	10
<b>Jakość oferty (metodologia i harmonogram)</b>	Do 10
Propozycja ze szczegółową metodologią i harmonogramem	10
Propozycja z metodologią i harmonogramem	5
<b>RAZEM</b>	<b>100</b>

W dalszej części podaje się, że Komisja Ewaluacyjna przyjmuje minimalne kryterium kwalifikacyjne oraz zastrzega się, że nie mogą być zatwierdzone do finansowania projekty z zerową punktacją dla wybranych kryteriów.

### Dwunaste. – Uchwała.

W punkcie tym podaje się warunki uchwalania programu wsparcia. Organem uchwalającym program jest Prezes Instytutu Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii. Maksymalny okres rozpatrywania i powiadamiania o rozstrzygnięciu naboru wynosi sześć miesięcy liczonych od wskazanej daty rozpoczęcia składania wniosków.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że Ministerstwo Pracy, Przemysłu i Turystyki Księstwa Asturii podjęło uchwałę w dn. 6 lipca 2016 r. o zasadach przyznawania dotacji dla firm z Asturii w ramach Programu Czek na Innowacje (Programa Cheque de Innovación). Programem tym objęto małe i średnie przedsiębiorstwa oraz osoby samozatrudnione. Jedną z linii wsparcia oferowanych w ramach tego programu przeznaczona jest na wdrażanie protokołów firmy rodzinnej. Oznacza to, że wieloletnie doświadczenie Księstwa Asturii we wspieraniu firm rodzinnych nakierowane wcześniej wyłącznie na opracowywanie i wdrażanie protokołów rodzinnych przynosiło korzyści w postaci zwiększonej innowacyjności. Firma rodzinna, która składała wniosek na opracowanie i wdrożenie protokołu w ramach tego programu mogła otrzymać subwencję w wysokości do 10 tys. euro. Kwota ta przeznaczona jest na przygotowanie oraz wdrożenie takiego dokumentu, który finalnie powinien być zatwierdzany notarialnie. Program Czek na Innowacje wyszczególnia zakres opracowania protokołu, który należy przygotować w ramach subwencji:

- Preambuła, w której omówione zostaną powody przygotowania takiego dokumentu, wartości rodzinne i biznesowe jako fundamentalne zasady istnienia firmy przyczyniające się do trwałości rodziny (pokolenia, gałęzi rodzinnych) i firmy (historia firmy, zmiany pokoleniowe w firmie, istotne fakty i obecna sytuacja).
- Organy firmy – zarówno dotyczące rodziny oraz firmy, a także relacje pomiędzy członkami rodziny a społeczeństwem.
- Umowy i harmonogram wdrożenia.

Warto zwrócić uwagę na fakt, że dokumencie tym definiuje się podmiot rodzinny: „jako przedsiębiorstwa rodzinne rozumie się podmioty o charakterze komercyjnym, w których jedna lub kilka grup rodzinnych utworzonych przez małżonków, wstępnych, zstępnych lub powinowatych w linii bocznej włącznie do trzeciego stopnia, posiada łączny udział w firmie w wysokości co najmniej 50%, pod warunkiem, że przynajmniej jeden członek jakiegokolwiek grupy rodzinnej sprawuje funkcje kierownicze w firmie i otrzymuje za to wynagrodzenie”<sup>247</sup>. Wydaje się, że kolejnym istotnym

<sup>247</sup> Resolución de 6 de julio de 2016, de la Consejería de Empleo, Industria y Turismo, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones dirigidas a empresas del Principado de Asturias en el marco del Programa Cheque de Innovación, Boletín Oficial del Principado de Asturias, núm. 166 de 18-VII-2016.

elementem tego programu stanowi wymóg wykazania relacji pomiędzy członkami rodziny a społeczeństwem. Wydaje się zatem, że wielopokoleniową firmę rodzinną zbudować można przy harmonijnej relacji ze społeczeństwem.

### 2. Kodeks cywilny

By usprawnić formalności związane z sukcesją, rząd Hiszpanii wprowadził zmiany do Kodeksu Cywilnego. Na mocy nowych zmian wprowadza się poprawki do obecnego kodeksu cywilnego w „trzech konkretnych aspektach, w których ustanawia się stosunki między członkami rodziny i jednostką produkcyjną podlegającą sukcesji, aby wyposażyć ją w instrumenty pozwalające zaprojektować, w trakcie życia przedsiębiorcy, najważniejszą ścieżkę sukcesji firmy w dowolnie jej możliwej konfiguracji: korporacyjnej, indywidualnej itd. Te modyfikacje, mające zastosowanie wyłącznie na terytorium podlegającym kodeksowi cywilnemu, zgodnie z art. 149 ust. 1 konstytucji hiszpańskiej, dokonuje się również przy uwzględnieniu kryterium integrującego porządek prywatny we wszystkich cywilnych ustawodawstwach państwa”. W szczególności, obecny artykuł 1.056.2 kodeksu cywilnego mówi: „Jeśli Testator, który dla zachowania firmy lub w interesie swojej rodziny chce zachować ekonomiczną eksploatację, niepodzielną lub utrzymującą kontrolę nad spółką kapitałową lub ich grupą, może korzystać z uprawnień przyznanych w tym artykule, pod warunkiem, że uzasadniona część spadku zostanie wypłacona pozostałym zainteresowanym stronom. W tym celu nie będzie konieczne, aby w spłacie natychmiastowo była przeznaczona wystarczająca ilość gotówki, gdyż płatność dodatkowych odziedziczonych pieniędzy przez spadkobierców, może zostać odroczone przez testatora, pod warunkiem, że nie przekracza to pięciu lat od śmierci spadkodawcy. Można również zastosować inne środki zaradcze, jeśli forma płatności nie została ustalona, każdy prawowity spadkobierca może żądać swojej części w majątku spadkowym”.

Te zmiany w kodeksie cywilnym mają za zadanie zapewnić działalność przedsiębiorstwa w momencie odejścia właściciela firmy, aby usprawnić prawne przechodzenie firmy w ręce spadkobierców.

### Podsumowanie

Prawdopodobnie to właśnie rząd Hiszpański najmocniej próbuje uregulować kwestie dotyczące funkcjonowania firm rodzinnych, usprawniając kwestie związane z sukcesją, czy udzielając wsparcia finansowego. Zmiany w Kodeksie Cywilnym, biorące pod uwagę kwestie dziedziczenia firm, również są dobrym przykładem dla innych europejskich gospodarek. Dbalność o firmy rodzinne hiszpańskiego rządu na pewno wynika z roli, jaką firmy rodzinne odgrywają w hiszpańskiej gospodarce, jednakże w innych europejskich krajach, takich jak Niemcy, Francja czy Szwecja, to rola jest również istotna, natomiast to właśnie Hiszpanie pod względem regulacji dla firm rodzinnych, zrobili najwięcej.

## VI. Firmy rodzinne w Niemczech

Niemiecka gospodarka jest bardzo silna, ale źródłem jej sukcesu są dobrze prosperujące firmy, słynące z jakości wyrobów i niezawodności rozwiązań, większość tych firm znajduje się właśnie w rękach rodzin.

Spośród 100 największych firm w Niemczech, ponad połowa znajduje się w rękach rodzin. Co ciekawe w indeksie 500 największych firm rodzinnych świata, aż 70 z nich to firmy rodzinne, gdzie drugie miejsce, zaraz po amerykańskim Wal-Mart, zajmuje Volkswagen. Badania wskazują, że firmy rodzinne rozwijają się szybciej i odnoszą większe sukcesy. Do niemieckich firm rodzinnych należą jeszcze takie przedsiębiorstwa jak Continental, Rossmann, Knorr, Aldi, Grupa Metro. Generalnie 91% wszystkich niemieckich firm to właśnie firmy rodzinne, dają zatrudnienie około 17 milionom obywateli i generują 55% niemieckiego PKB. W 2015 roku dochód ze sprzedaży wygenerowany przez firmy rodzinne wyniósł 2.9 biliona Euro, co oznacza, że są one odpowiedzialne za około 49% przychodów ze sprzedaży w prywatnym sektorze. Połowa firm notowanych na niemieckiej giełdzie to firmy rodzinne. Dodatkowo niemieckie przedsiębiorstwa rodzinne mogą poszczycić się o wiele mniejszym zadłużeniem niż firmy nie rodzinne oraz znacznie większą ilością kapitału własnego<sup>248</sup>.

Co ciekawe, niemiecki federalny trybunał konstytucyjny w 2015 roku oznajmił, że biznesowy system spadkowy w Niemczech jest niezgodny z konstytucją, gdyż faworyzuje bardzo duże przedsiębiorstwa. Stąd nowa ustawa podatkowa z 2016 roku, regulująca w sposób bardziej szczegółowy kwestie związane z dziedziczeniem w niemieckich firmach rodzinnych<sup>249</sup>.

### 1. Definicja firm rodzinnych

W Niemczech używana jest europejska definicja firm rodzinnych, gdyż jak wspomina literatura, niemieccy eksperci byli zaangażowani w tworzenie europejskiej definicji firm rodzinnych, dlatego niemiecka Fundacja Firm Rodzinnych rekomenduje używanie tej definicji jako wspólnej dla wszystkich krajów Unii Europejskiej<sup>250</sup>.

### 2. Rozwiązania podatkowe

Najnowszym rozwiązaniem, jest ustawa dotycząca prawa podatkowego od darowizn i dziedziczenia z 2016 roku. Na mocy tej ustawy osoba dziedzicząca firmę może skorzystać z 85% lub 100% ulgi podatkowej, jeśli spełnione zostaną następujące warunki: aktywa firmy nie przekraczają 26 mln Euro, firma musi być prowadzona jeszcze przez minimum pięć (85% ulgi) lub 7 lat (100% ulgi podatkowej), zachowane muszą zostać obecne miejsca pracy (zasada listy płac). Brana jest pod uwagę lista płac, według następującej zasady: całkowita kwota płaconych pensji musi zostać utrzymana na odpowiednim poziomie – jeśli firm zatrudnia 6–10 pracowników, to suma płac (w odpowiednim okresie 5 lub 7 lat) musi się zwiększyć

<sup>248</sup> Stiftung Familienunternehmen, *Dates, numbers and facts*, 2016, [dostępne: 2 października 2018 r.], < <https://www.familienunternehmen.de/en/data-numbers-facts>>.

<sup>249</sup> Stiftung Familienunternehmen, *Family Business Research*, 2016, s. 23.

<sup>250</sup> Stiftung Familienunternehmen, *Definition*, [dostępne: 6 października 2018 r.], < <https://www.familienunternehmen.de/en/definition-family-businesses>>.



o 250%, by firma znalazła się w 85% uldze podatkowej oraz 500% w przypadku ulgi 100%; w przypadku firmy zatrudniającej 11–15 pracowników suma płac musi się zwiększyć o 300% (ulga 85%) lub 565% (ulga 100%); jeśli firma zatrudnia powyżej 15 pracowników, to suma płac zwiększona o 400% daje nam 85% ulgi, a o 700% daje 100% ulgi podatkowej. Dodatkowo brane są pod uwagę aktywa operacyjne i nieoperacyjne firmy, gdzie tylko 20% przekazywanych aktywów, może być nieoperacyjnych, w przeciwnym razie, będzie przysługiwało jedynie 85% ulgi podatkowej, jednocześnie, nawet jeśli uzyskamy 100% zniżki, to i tak aktywa nieoperacyjne, które będą stanowiły więcej niż 10% wszystkich aktywów, będą dodatkowo opodatkowane.

### 3. Organizacje wspierające działalność firm rodzinnych w Niemczech

Organizacją bardzo aktywnie działającą na rzecz firm rodzinnych w Niemczech jest „Fundacja Firm Rodzinnych w Niemczech i Europie”<sup>251</sup> powołana w 2006 roku i ściśle współpracująca z niemieckim rządem. Celem fundacji jest szerzenie informacji dotyczących firm rodzinnych, dialog z politykami w obszarze wspierania tych firm oraz wymiana doświadczeń między przedsiębiorcami. Fundacja przeprowadza szkolenia, prowadzi badania, a także rokrocznie organizuje międzynarodowy dzień przedsiębiorczości rodzinnej. W zeszłym roku w wydarzeniu uczestniczyło 350 gości i na wydarzeniu obecna była Kanclerz Angela Merkel, a także ministrowie gospodarki, finansów i przedstawiciele różnych ugrupowań politycznych, co wskazuje na wagę tego wydarzenia i istotę Fundacji Firm Rodzinnych jako partnera do współpracy.

#### a. Dzień kariery w firmach rodzinnych – targi pracy

Wspomniana wcześniej niemiecka fundacja firm rodzinnych organizuje co roku targi pracy firm rodzinnych, gdzie pracodawcy mogą zaprezentować swoją ofertę dla potencjalnych pracowników. W dobie poszukiwania talentów, targi pracy to bardzo dobre rozwiązanie dla szukających pracy i ich pracodawców.

#### b. Szkolenia dla dziennikarzy

Fundacja Firm Rodzinnych prowadzi aktywne szkolenia dla dziennikarzy, których celem jest uwrażliwienie dziennikarzy na problematykę firm rodzinnych, w tym obszarze fundacja współpracuje ze szkołami dziennikarstwa<sup>252</sup>.

#### c. „Dom Firm Rodzinnych”

W 2012 roku niemiecka Fundacja Firm Rodzinnych stworzyła miejsce spotkań i tworzenia wydarzeń nazwane „Domem Firm Rodzinnych”, tam odbywają się spotkania, szkolenia, konferencje i inne aktywności związane z firmami rodzinnymi.

<sup>251</sup> [www.familienunternehmen.de](http://www.familienunternehmen.de)

<sup>252</sup> Stiftung Familienunternehmen, *Family Business Research*, 2016, s. 23.

## Podsumowanie

Aż 41% wszystkich dużych firm w Niemczech, to właśnie firmy rodzinne. Georg Blaha, naukowiec pracujący dla Stowarzyszenia Firm Rodzinnych w Niemczech, twierdzi, że wynika to z historii i kultury. Po II wojnie światowej, Niemcy próbując odbudować swój kraj, wykorzystali potencjał niedoszacowanej waluty, stawiając na eksport. W tym samym czasie niemiecki rząd zastosował ulgi podatkowe dla przedsiębiorców, to stymulowało budowę sektora produkcyjnego, który dzisiaj jest dwukrotnie większy, niż sektor produkcyjny w Wielkiej Brytanii<sup>253</sup>.

Niemieccy przedsiębiorcy widzą obszary, które ich zdaniem, rząd powinien usprawnić. We wrześniu br. pojawił się apel niemieckich przedsiębiorców do rządu w sprawie obniżenia podatków. Argumentując to światową tendencją do obniżania podatków, co negatywnie wpływa na przewagę konkurencyjną niemieckich firm. W apelu zawarto informację, że Niemcy obecnie zajmują 5 miejsce w grupie 36 krajów OECD z najwyższym podatkiem od osób prawnych, więc obniżenie go o przynajmniej 5% jest koniecznością – zdaniem apelujących. W wystosowanym piśmie przedsiębiorcy rodzinni żądają również zmniejszenia obciążeń biurokratycznych<sup>254</sup>.

**VII. Firmy rodzinne w Szwecji**

Ikea, Electrolux, ABB, Tetra Pak, H&M mają jeden wspólny mianownik, to wszystko są szwedzkie firmy rodzinne, globalne i znane na całym świecie. Mimo tego, że populacja Szwecji to jedynie około 10 milionów osób, kraj wydaje się być prawdziwym rajem dla firm rodzinnych. Okazuje się, że aż 86% wszystkich prywatnych firm w Szwecji stanowią firmy rodzinne, dają one zatrudnienie aż 56% pracującym Szwedom. Badania wskazują, że tworzą one 45% szwedzkiego PKB.

Szwedzki rząd nie identyfikuje firm rodzinnych jako odrębnych jednostek, nie ma przyjętej definicji firm rodzinnych. Szwedzcy naukowcy w swoich badaniach dotyczących szwedzkich firm rodzinnych posługują się definicją Komisji Europejskiej, według której za firmę rodzinną uważamy takie przedsiębiorstwo, gdzie: Większość praw do podejmowania decyzji znajduje się w posiadaniu osoby fizycznej (osób fizycznych), która założyła firmę, lub w posiadaniu osoby fizycznej (osób fizycznych), która nabyła/miała udział w kapitale zakładowym firmy lub w posiadaniu ich małżonków, rodziców, dzieci lub bezpośrednich spadkobierców dzieci. Większość praw do podejmowania decyzji jest pośrednia lub bezpośrednia. Przynajmniej jeden przedstawiciel rodziny lub bliski krewny jest formalnie zaangażowany w zarządzanie firmą. Spółki giełdowe spełniają definicję przedsiębiorstwa rodzinnego, jeżeli osoba, która założyła lub nabyła firmę

<sup>253</sup> Ibidem, s. 26.

<sup>254</sup> Stiftung Familienunternehmen, Press release, *Companies fear competitive disadvantages through internationally declining tax rates*, 17 września 2018 r., [dostępne: 7 października 2018 r.], < [https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/pressebereich/meldungen/2018/annual-monitor\\_2018-08-17.pdf](https://www.familienunternehmen.de/media/public/pdf/pressebereich/meldungen/2018/annual-monitor_2018-08-17.pdf)>.

(kapitał zakładowy) lub ich rodziny bądź potomkowie, posiadają 25 procent praw do podejmowania decyzji, które są wymagane przez ich kapitał zakładowy<sup>255</sup>.

Jak informuje Centrum Firm Rodziny na Uniwersytecie Jönköping szwedzki rząd nie ma specjalnej strategii dla szwedzkich przedsiębiorstw rodzinnych, ale jest generalnie nastawiony na rozwój przedsiębiorstw. Natomiast, zdaniem szefa Centrum, Leif'a Melina, największy wpływ na rozwój przedsiębiorstw rodzinnych miało całkowite zniesienie podatków od dziedziczenia, ustawa weszła w życie w 2005 roku. Dzięki temu przepisowi, sukcesja w firmach rodzinnych przebiegała dużo łatwiej, a przedsiębiorcy chętniej decydują się na przekazanie swojego przedsiębiorstwa kolejnym pokoleniom.

Rząd szwedzki, mimo braku specjalnej strategii dla rozwoju firm rodzinnych, zastosował szereg innych rozwiązań, które zostaną przedstawione, które poprzez swoją specyfikę, bardzo ułatwiają funkcjonowanie firm rodzinnych.

### 1. Podatek spadkowy

Podatek od spadków został zniesiony w 2005 roku. Zasadniczą przyczyną, dla której cały szwedzki Riksdag, od Partii Lewicy do Partii Konserwatywnej, poparł projekt ustawy o uchyleniu podatku od darowizny i spadków, było to, że podatek znacznie utrudniał przeniesienie firmy rodzinnej z pokolenia na pokolenie. Sukcesja pokoleń jest niezwykle złożonym wyzwaniem dla firm rodzinnych, procesem, w którym musi się znaleźć wiele różnych aspektów i gdzie ryzyko, że coś pójdzie nie tak, jest znaczne. Właściciele firm często mają w firmie swoje aktywa i nie było to wcale rzadkim zjawiskiem, że podatek od spadków zmuszał właścicieli do sprzedaży swoich aktywów. Ponadto sprzedaż aktywów w połączeniu z poważnymi wyzwaniami, które zawsze wiążą się z sukcesją, oznaczała czasami śmierć firmy. Podatki zmuszały przedsiębiorców do przeniesienia prawa własności w sposób, który prawdopodobnie wpływał negatywnie na funkcjonowanie firm. Główny problem z podatkiem od spadków pojawił się w firmach rodzinnych w związku z dziedziczeniem pokoleń. Problemy te miały znacznie głębszy wpływ na ogół społeczeństwa i szwedzką gospodarkę. Podstawa opodatkowania, nawet przy wprowadzonych kilkukrotnie przepisach mających na celu zmniejszenie obciążenia małych i rodzinnych przedsiębiorstw, często składała się z powiązanych aktywów. Właściciele firm byli zmuszeni do wycofania płynnych aktywów z biznesu. Przychody, opodatkowane jako dywidendy, zostawały następnie wykorzystane do zapłaty podatku od spadku. Nawet jeśli firma przygotowała się do dystrybucji nieruchomości, planowanie podatkowe wymaga czasu, energii, a czasem pieniędzy z dala od podstawowej działalności firmy. Nie było niczym niezwykłym, że podatek spadkowy pozbawił firmy kapitału tak dużego, że ich przyszły rozwój był zagrożony.

<sup>255</sup> Komisja Europejska, *Firmy Rodzinne*, [https://ec.europa.eu/growth/smes/promoting-entrepreneurship/we-work-for/family-business\\_en](https://ec.europa.eu/growth/smes/promoting-entrepreneurship/we-work-for/family-business_en), dostępne: 30.09.2018.

## 2. Podatek od majątku

Uchylenie podatku od spadków i darowizn wywołało bardziej intensywną dyskusję na temat wpływu podatków na własność. Duża część szwedzkiego sektora biznesowego składa się z firm zarządzanych przez firmy rodzinne, tworzące wiele miejsc pracy i stanowiące znaczącą część wzrostu gospodarczego. W Szwecji nawet większość notowanych na giełdzie firm posiada właścicieli kontrolujących, którzy biorą aktywną odpowiedzialność za rozwój firmy. Dyskusja ta doprowadziła ostatecznie do zniesienia podatku od majątku w 2007 r. i do bardziej racjonalnego opodatkowania korporacji kierowanych przez właściciela. Uchylenie tych niszczycielskich podatków dało Szwecji nowy, bardziej racjonalny system podatkowy, co doprowadziło do ściągnięcia przedsiębiorców i kapitału inwestycyjnego z powrotem do kraju. Inteligentniejszy system podatkowy generuje wyższy wzrost gospodarczy, a tym samym wyższe dochody podatkowe. Wskaźnik dochodów podatkowych spadł z 51% PKB w 2000 r. do 44% w 2014 r., nawet gdy dochód z podatków wzrósł o 260 mld SEK (31,2 mld USD), skorygowany o inflację. Jest to skutkiem wielu wprowadzonych rozwiązań, w tym uchylenia podatku od darowizny, dziedziczenia i od majątku netto.

## 3. Zasada 3:12

Właściciele spółek o skoncentrowanej strukturze własności podlegają specjalnemu zestawowi przepisów podatkowych dotyczących dywidend i zysków kapitałowych. Te tak zwane zasady 3:12 regulują opodatkowanie właścicieli spółek ściśle z nimi związanych i zostały wdrożone w 1991 r. Wraz z podwójnym systemem podatkowym o różnych stawkach podatkowych dla dochodów z inwestycji i dochodów z pracy. Te specjalne zasady podatkowe zmieniły się kilkakrotnie. Przeniesienie dochodu jest procesem zachodzącym między kategoriami dochodów i przedziałów podatkowych w celu zmniejszenia całkowitych płatności podatkowych. Szwedzki podatek dualny nakłada podatek progresywny na wynagrodzenie oraz proporcjonalny podatek od dochodów kapitałowych, zamiast nakładania jednego podatku na wszystkie dochody. Dualny podatek był wprowadzony w Szwecji w 1991 r., w Norwegii w 1992 r. oraz w Finlandii w 1993 r. Te reformy podatkowe poszerzyły podstawy opodatkowania (poprzez usunięcie potrącenia i specjalne regulacje) oraz znacząco obniżyły podatki w tych krajach. Szwedzka reforma podatkowa z 1991 roku jest często określana jako „reforma podatkowa stulecia”<sup>256</sup>.

## 4. Inne uproszczenia podatkowe dla firm dla firm

- Właściciele firm, których dochód roczny nie przekracza kwoty 3 mln Koron Szwedzkich rocznie, czyli kwoty około 300 tys USD, mogą sporządzać uproszczone sprawozdania roczne.
- Właściciele spółek osobowych, mogą reinwestować dochód w postaci tzw. Funduszy rozwoju, co w praktyce oznacza, że przychód jest

<sup>256</sup> A. Alstadseter, M. Jacob, *Income Shifting in Sweden. An empirical evaluation of the 3:12 rules*, Ministry of Finance, 2014 [dostęp: 30 września 2018], <[https://eso.expertgrupp.se/wp-content/uploads/2012/06/ESO-2012\\_4-till-webben.pdf](https://eso.expertgrupp.se/wp-content/uploads/2012/06/ESO-2012_4-till-webben.pdf)>

opodatkowany wg stawki korporacyjnej, a nie jako dochód uzyskany. Roczna inwestycja w fundusz ekspansji nie może przekroczyć dochodu podlegającego opodatkowaniu, a ponadto łączna kwota po opodatkowaniu przeznaczona na fundusz nie może przekroczyć wartości netto środków własnych netto. Kiedy środki reinwestowane w fundusz ekspansji są pobierane, fundusze są w tym dniu opodatkowane jako dochód uzyskany, ale z rabatem za przeszłe podatki płacone od tych funduszy według stopy korporacyjnej.

- Jeśli spółka osobowa w roku jej zamknięcia wykazuje straty, może odliczyć do 70% wysokości straty od dochodu podlegającemu opodatkowaniu.
- Z kolei startupy mogą odliczyć od dochodu podlegającemu opodatkowaniu straty o wysokości do 100 tysięcy Koron Szwedzkich przez pierwsze pięć lat działalności firmy.

### 5. Możliwości dofinansowywania firm

Istnieje kilka możliwości uzyskania finansowania lub pożyczek na rozpoczęcie działalności gospodarczej. Norrlandsfonden to fundusz powierniczy działający na rzecz rozwoju firm mających ambicje rozwoju w hrabstwach Norrbotten, Västerbotten, Västernorrland, Jämtland i Gävleborg. Oferują one elastyczne kredyty na założenie, rozwój i ekspansję firmy.

Z kolei celem Szwedzkiej Agencji ds. Wzrostu Gospodarczego i Regionalnego, jest promowanie wzrostu gospodarczego w Szwecji poprzez zwiększenie konkurencyjności przedsiębiorstw i wzmocnienie tej konkurencyjności poprzez tworzenie atrakcyjnych warunków dla przedsiębiorstw w regionach. Jednym z przykładów jest regionalne wsparcie części inwestycji lub pokrywanie kosztów wynagrodzeń. Wsparcie udzielane jest na inwestycje w budynki i maszyny, oraz na koszty pracy w wyniku rosnących inwestycji, takie jak edukacja i doradztwo.

Agencja Vinnova pomaga wzmocnić potencjał innowacyjny Szwecji, głównie poprzez finansowanie projektów badawczych i innowacyjnych. Zajmuje się finansowaniem projektów, które znajdują się w początkowej fazie i którym trudno byłoby uzyskać kredyt bankowy.

Ciekawą agencją jest Szwedzka Rada Rolnictwa, która pomaga przedsiębiorcom, którzy mają lub chcą rozpocząć działalność gospodarczą w rolnictwie, ogrodnictwie lub uzdatnianiu wody.

### 6. Inne rządowe inicjatywy dla biznesu

#### 6.1. Edukacja

Brak przygotowania i odpowiednio wykwalifikowanej siły roboczej jest jednym z głównych naglących problemów, z którymi borykają się firmy w Szwecji. W związku z tym rząd zainicjował Inicjatywę na rzecz edukacji dorosłych (Kunskapslyftet), w ramach której powstało wiele nowych miejsc stałego kształcenia dla wyższej edukacji zawodowej, na uniwersytetach oraz w szkołach średnich dla dorosłych (Komvux).

### 6.2. Obniżenie kosztów pracowniczych

Czasowe obniżenie kosztów pracowniczych (Växa-stöd) dotyczy wyłącznie właścicieli, którzy zatrudniają pierwszego pracownika. Ci, którzy mogą otrzymać pomoc, to spółki osobowe oraz spółki z o. o., gdzie jest nie więcej niż 2 partnerów. W spółce z ograniczoną odpowiedzialnością kierownik firmy może otrzymać wynagrodzenie, ale firma może nadal otrzymywać wsparcie na wzrost.

### 6.3. Opcje na akcje

Z dniem 1 stycznia 2018 r. weszły w życie nowe zasady, które zakładają złagodzenie opodatkowania opcji na akcje pracownice na określonych warunkach. Celem nowych zasad jest ułatwienie małym, młodym firmom rekrutacji i zatrzymania kluczowego personelu. Szwedzkie przedsiębiorstwa na wczesnym etapie są teraz w stanie oferować opcje na akcje kluczowym pracownikom w sposób efektywny podatkowo.

### 6.4. Digitalizacja

Od 2018 r. Firmy mogą przedstawiać swoje roczne sprawozdania za pośrednictwem usług cyfrowych. Wiele firm rodzinnych znajduje się w przemyśle restauracyjnym i turystycznym. Usługi cyfrowe oferują potencjał uproszczenia, zwłaszcza dla tych firm, które działają w sektorach, które są silnie regulowane, z rozległymi kontaktami rządowymi. Istnieje zatem porozumienie między rządem a szwedzkimi gminami i radą hrabstwa, dotyczące świadczenia usług cyfrowych właścicielom restauracji w celu rozpoczęcia i prowadzenia ich działalności. Celem jest także umożliwienie tym właścicielom korzystania z usług cyfrowych w procedurach administracyjnych od 2018 r. Od 2019 r. Procedury te zostaną rozszerzone, aby objąć również przedsiębiorstwa z branży turystycznej.

### Podsumowanie

Jak wcześniej zostało wspomniane, Szwecja uchodzi za kraj mocno wspierający przedsiębiorczą aktywność. Eksperti wskazują, że ma to swoje początki około 30 lat temu, kiedy to Szwecja, kraj słynący z wielu socjalnych przywilejów, zaczęła przeciwstawiać się monopolom, dominującym rodzinnym rynek, wychodząc naprzeciw nowo powstającym firmom. W 1993 roku w życie weszła ustawa dotycząca konkurencyjności „Competition Act”, która eliminowała hegemonię monopolu, jednocześnie obniżone zostały stawki podatkowe, podatek dochodowy w Szwecji dzisiaj wynosi 22%. Jednocześnie Szwedom bardziej opłacało się prowadzić firmę, ze względu na wiele możliwości uzyskania ulgi podatkowej.

Dodatkowo, szwedzki rząd mocno postawił na rozwój technologii. W 1990 roku, przedsiębiorca mógł uzyskać ulgę podatkową, jeśli zakupił swoim pracownikom komputery, i nie miało znaczenia, czy pracownik był spawaczem, czy księgowym, dotyczyło to każdego zawodu. Jednocześnie rząd zainwestował w szybki Internet, w rezultacie już w latach 90-tych praktycznie cała Szwecja była „on-line” co sprawiło, że zaczęło powstawać coraz więcej wysoko technologicznych przedsiębiorstw i startupów.

Szwedzi mogą również pochwalić się wysokim odsetkiem „intraprzedsiębiorczości”, czyli angażowaniem się w dodatkowe projekty, poza stałymi obowiązkami zawodowymi. Firma Ericsson wprowadziła nawet „Garaż Ericssona”, gdzie pracownicy mogą prowadzić swoje własne projekty start-upowe. W sumie intraprzedsiębiorczością zajmuje się ponad 28% pracujących dorosłych Szwedów<sup>257</sup>.

Mimo tego, że w Szwecji nie jest jednoznacznie zdefiniowana firma rodzinna, to działalność proprzedsiębiorcza pomaga w prowadzeniu działalności gospodarczej. Przygotowanie szwedzkiego rządu do wspierania przedsiębiorczości jest długofalowe i wielokrotnie wskazywano, że szwedzkie predykcje w tym obszarze wyprzedzały inne kraje Unii Europejskiej.

### Wnioski końcowe

Niniejsza opinia omawia ułatwienia dla firm rodzinnych wprowadzone w pięciu krajach Unii Europejskiej: Francji, Włoszech, Hiszpanii, Niemiec oraz Szwecji oraz najlepsze wybrane przykłady wzięte z innych poszczególnych krajów Europy. Skoncentrowano się na tych krajach, gdyż duży odsetek firm funkcjonujących w każdym z nich stanowią firmy rodzinne i ponadto posiadają one duże doświadczenie w rozwiązaniach regulacyjnych, a także rozwinięte instytucje wspierające firmy rodzinne.

Francja wprowadzając pakiet ułatwień dla firm przez Ministra Renaud Dutreil w 2003 r. przyczyniła się do uproszczenia oraz odciążenia fiskalnego procesu sukcesji w firmach rodzinnych. Warto w tym miejscu nadmienić, że w Polsce niedawno zakończył się proces legislacyjny, w efekcie, którego przyjęto ustawę o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej.

Zarówno w Niemczech, jak i Szwecji ogromną rolę odegrały 100% ulgi podatkowe od sukcesji, a także zachęty i obniżenia podatków dla małych i średnich firm. Przykład obu krajów pokazuje, że niezwykle ułatwiło to sukcesję, a także wpłynęło nierzadko na szybszą decyzję o włączeniu kolejnego pokolenia do zarządzania przedsiębiorstwem.

Doświadczenia włoskie pokazują, że firmę rodzinną należy zdefiniować w prawodawstwie, co też uczyniono we włoskim kodeksie cywilnym. Rozwiązanie takie wydaje się istotne, gdyż członkowie rodziny poświęcają wiele pracy na rozwinięcie takiego przedsiębiorstwa, stąd profity powinny być dzielone sprawiedliwie zgodnie z wkładem pracy, nawet jeśli jest on niesformalizowany. Istotną rozwiązaniem jest zastrzeżenie, że sprzedaż firmy można dokonać w przypadku, gdy większość członków wyrazi na to zgodę. Rozwiązanie takie przyjmowane jest nieformalnie przez wiele firm rodzinnych na świecie, które ponadto rozszerzają je o kluczowe decyzje podejmowane w firmach rodzinnych. W firmach rodzinnych, w których funkcjonują rozwiązania w postaci protokołu rodzinnego zamieszcza się zapisy o konieczności podejmowania uchwał większością głosów, nawet

<sup>257</sup> A. Semuels, *Why does Sweden have so many start-ups*, The Atlantic.com, <https://www.theatlantic.com/business/archive/2017/09/sweden-startups/541413/>, [31.09.2018].

jeśli nie są one wymagane prawnie. Rozwiązanie takie, włącznie z limitem podatku dochodowego od firmy rodzinnej, mogłyby być przeniesione na grunt polski.

Wreszcie Hiszpania jest trzecim krajem analizowanym przez mnie w kontekście polityki wsparcia. Kraj ten najbardziej rozwinął praktyki związane z rodzinnym nadzorem właścicielskim, który nazywa się protokołem firmy rodzinnej. Protokół firmy rodzinnej został zdefiniowany w Dekrecie Królewskim, a zatem najważniejszej regulacji w tym kraju. Wiele regionów Hiszpanii prowadzi aktywną politykę wspierania firm rodzinnych mającą na celu przygotowanie i wdrożenie takich dokumentów. W tym celu organizowane są spotkania z instytucjami wspierającymi firmy rodzinne (np. Instituto de Empresa Familiar), czy regionalne ośrodki, jak w przypadku Asturii Instytutu Rozwoju Ekonomicznego Księstwa Asturii. Spotkania takie nazywane są „Jornada Protocolos Familiares” (Dzień z Protokołami Firm Rodzinnych).

Z pewnością korzystne jest wspieranie mniejszych firm rodzinnych subwencjami przez regiony, czego przykładem może być program uruchomiony w Księstwie Asturii. Pragnąłbym także zwrócić uwagę na fakt, że w Asturii obecnie promuje się podnoszenie innowacyjności regionu (notabene obecnie innowacyjność stanowi priorytet wielu krajów) i powiązanie innowacyjności z protokołem firmy rodzinnej wydaje się być interesującym przykładem możliwym do implementacji w Polsce, ponieważ wdrożenie takiego dokumentu przełożyłoby się na zwiększenie innowacyjności firm rodzinnych. Ponadto warto zauważyć, że priorytet we wsparciu przez Księstwo Asturii mają firmy rodzinne, które są wielopokoleniowe (prowadzone przez więcej niż jedną rodzinę i/lub trzecie lub czwarte pokolenie), nie należą do sektora MŚP oraz istnieją ponad sto lat. W Polsce odsetek takich firm jest niewielki, ale ze względu na dużą świadomość przedsiębiorczości rodzinnej w Polsce, która nastąpiła dzięki programom wsparcia dedykowanym tym podmiotom organizowanym przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości, z pewnością warto by było zaimplementować takie rozwiązania, tym bardziej, że ich efektem może być zwiększenie innowacyjności firm rodzinnych.

W światowej literaturze przedsiębiorczości rodzinnej analizuje się wiele rozwiązań, które przyczyniałyby się do wielopokoleniowego rozwoju firmy rodzinnej. Heinz-Peter Elstrodt – dyrektor oddziału firmy konsultingowej McKinsey – poszukując takich rozwiązań zwrócił uwagę na rodzinny nadzór właścicielski<sup>258</sup>. Z jego analizy wynika, że, wdrażając takie rozwiązanie w firmie rodzinnej zachowuje się spójność rodziny i zwiększa szansę na przetrwanie takiego podmiotu w kolejnych pokoleniach. Zatem rekomenduję, aby wprowadzić w Polsce pilotażowy program opracowywania i wdrażania protokołów rodzinnych, który mógłby być wsparty funduszami europejskimi. Można by oczekiwać, że uruchomienie takiego programu – wzorem Księstwa Asturii – przyczyniłoby się do zwiększenia innowacyjności firm rodzinnych.

<sup>258</sup> H.P. Elstrodt, *Manteniendo a la familia en el negocio*, „The McKinsey Quarterly” 2003, no. 4, s. 20–31.



Warto nadmienić, że międzynarodowa firma konsultingowa KPMG przeprowadziła badania wśród właścicieli firm rodzinnych, które wskazywały, jakie są oczekiwania właścicieli w stosunku do instytucji publicznych. „Pytani o najważniejsze zmiany, które ułatwiłyby im wzrost, wskazują na kwestie podatkowe oraz pozapłacowe koszty pracy. Uproszczenie przepisów podatkowych w Polsce zostało wymienione przez 36% respondentów, a 33% podkreśliło potrzebę obniżenia podatków. Prawie co trzeci badany w kraju postuluje zmniejszenie pozapłacowych kosztów pracy, a 22% biznesów rodzinnych opowiada się za korzystniejszym opodatkowaniem i procedurami administracyjnymi przy przejmowaniu firmy rodzinnej przez młodsze pokolenie. Właściciele firm rodzinnych są nastawieni na inwestycje i rozwój swoich przedsiębiorstw, dlatego władze państwowe powinny zwracać większą uwagę na coraz bardziej uciążliwe bariery i przepisy, które utrudniają swobodną działalność. Przedsiębiorcy chcą silnej integracji europejskiej, a także oczekują bardziej przyjaznych rozwiązań podatkowych, aby móc konkurować na rynkach globalnych”<sup>259</sup>. Dodatkowo polskie Stowarzyszenie Inicjatywa Firm Rodzinnych przekonuje, że Polsce potrzebne jest zakorzenienie firm rodzinnych poprzez tworzenie instrumentów prawnych, które pozwolą na rozwój przedsiębiorstwa mimo nieuniknionych zmian pokoleniowych.

Polsce potrzebne są firmy rodzinne, które będą mogły skutecznie konkurować z przedsiębiorstwami z całego świata. Jak zostało przedstawione w powyższej analizie, inne kraje europejskie stosując odpowiednie zachęty, skutecznie stymulują przedsiębiorstwa rodzinne do wzrostu, rozwoju i kontynuacji.

<sup>259</sup> KPMG, *Barometr Firm Rodzinnych*, 2018, s. 23.

### 6.6. Notatka z panelu ekspertów *Bariery w działalności i rozwoju firm rodzinnych* – Najwyższa Izba Kontroli 25 września 2018 r.

Wysokie koszty pracy, niestabilność prawa, wysokie podatki, nadmiar obowiązków biurokratycznych, skomplikowane prawo gospodarcze i brak jednolitych interpretacji to największe w opinii przedsiębiorców bariery w prowadzeniu działalności gospodarczej. O tym, jak ograniczyć bariery w działalności przedsiębiorstw, w tym firm rodzinnych, czy jest potrzeba wprowadzenia definicji firm rodzinnych i dedykowanych im rozwiązań oraz czy ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej rozwiązała problemy związane z sukcesją przedsiębiorstw, dyskutowali 25 września 2018 r. w Najwyższej Izbie Kontroli przedstawiciele rządu, środowiska akademickiego oraz organizacji skupiających firmy rodzinne.

Najważniejsze ustalenia dwóch kontroli NIK: *Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw* (P/17/115) oraz *Bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce* (P/18/072) przedstawili Prezes NIK Krzysztof Kwiatkowski oraz Dyrektor Delegatury NIK w Kielcach Grzegorz Walendzik. Wyniki kontroli *Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw* pokazują, że ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej choć potrzebna, gdyż przyjęte w niej rozwiązania stwarzają warunki do dalszego prowadzenia przedsiębiorstwa osoby fizycznej przez zarządcę sukcesyjnego, to zdaniem NIK, nie spełnia zakładanych oczekiwań, gdyż:

- nie przewiduje możliwości przekazania przedsiębiorstwa następcy prawnemu;
- nie uwzględnia skutków śmierci małżonka przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą, w sytuacji gdy pomiędzy małżonkami istniał ustrój wspólności majątkowej;
- wprowadza wątpliwości interpretacyjne związane z obowiązkiem zapłaty podatku od spadku i darowizn w sytuacji zaprzestania działalności gospodarczej przed upływem dwóch lat od nabycia własności przedsiębiorstwa przez osoby nienależące do kręgu osób wymienionych w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadku i darowizn;
- przewiduje krótkie *vacatio legis* ustawy.

Z ustaleń kontroli *Bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce* wynika, że najważniejsze w ostatnich latach regulacje wprowadzające rozwiązania prawne, których celem jest uproszczenie polskiego systemu prawnego dla przedsiębiorców, wdrażane w ramach *Pakietu 100 zmian dla firm* oraz *Konstytucji Biznesu* nie znalazły szerokiego zastosowania w praktyce. Zdaniem NIK wprowadzone regulacje, jakkolwiek bardzo potrzebne, nie były najbardziej oczekiwanymi przez przedsiębiorców. Ponadto wyniki kontroli w urzędach skarbowych wskazują, że skomplikowany charakter przepisów prawa i częste ich zmiany mogą stanowić główną barierę w prowadzeniu działalności gospodarczej, powodującą, że zarówno pracownicy urzędów, jak i podatnicy popełniają błędy w ich interpretowaniu i stosowaniu. Należy również zauważyć, że choć jedną

z barier jest częstotliwość zmian prawa to w latach 2015–2017 ustawa o swobodzie działalności gospodarczej zmieniała się 30 razy, natomiast Ordynacja podatkowa w latach 2015–2018 (I półrocze) 35 razy.

Ustalenia NIK skomentowali zaproszeni do Izby eksperci. Dr hab. Adam Mariański, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, odnosząc się do ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej zwrócił uwagę, że nie rozwiązuje ona problemów sukcesji w większych przedsiębiorstwach, że zarządcą sukcesyjnym może zostać każdy (w ustawie nie przewidziano żadnych ograniczeń w tym względzie) oraz że nie został położony odpowiedni nacisk na kwestię edukacji przedsiębiorców w zakresie sukcesji. Pan Mariański zaznaczył również, że w polskim porządku prawnym nie można zakładać fundacji prywatnych i trustów. Polscy przedsiębiorcy wykorzystują te rozwiązania w innych krajach.

W kwestii barier w prowadzeniu działalności pan Mariański podkreślił, że ze statystyk wynika, że w Polsce wydawanych jest najwięcej interpretacji podatkowych. Organy często korzystają z możliwości odmowy wydania interpretacji z uwagi na możliwość unikania opodatkowania. Wydawane interpretacje ogólne często uchylają wydane interpretacje indywidualne. Dodał również, że rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść przedsiębiorcy jest fikcją. Pan Mariański zwrócił uwagę, że projekt nowej Ordynacji Podatkowej nie ma nic wspólnego z uproszczeniami, liczy bowiem ponad 700 artykułów. Projekt został napisany w sposób pro-urzędniczy, niesprzyjający podatnikowi. Z projektu została usunięta zasada legalizmu, a sam projekt przy ponad 2-letnim okresie opracowywania i pomimo jego obszerności konsultowany był tylko przez 6–7 tygodni.

Dr Mariusz Piotrowski, członek Kolegium NIK, reprezentujący Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu podkreślił wartość społeczną i ekonomiczną firm rodzinnych. Zwrócił też uwagę na problemy z jakimi borykają się firmy rodzinne, od których zaliczył przede wszystkim współpracę osób bliskich, która nie może odbywać się na podstawie stosunku pracy, trudności z rozdzieleniem kosztów ponoszonych w związku z działalnością gospodarczą od kosztów osobistych.

Prof. dr hab. Jerzy Cieślik dokonał rozróżnienia na bariery wewnętrzne i zewnętrzne w prowadzeniu działalności gospodarczej. Dodał, że w jego ocenie bariery wewnętrzne stanowią około 80%, zewnętrzne 20%. Do podstawowych barier wewnętrznych profesor zaliczył:

- brak umiejętności zarządzania – powielanie przez właścicieli utartych schematów z początkowej fazy rozwoju, które nie przystają do większej skali działalności;
- brak myślenia o sukcesji;
- brak następców (dzieci przedsiębiorców nie chcą kontynuować biznesu rodziców. Jeśli wybierają przedsiębiorczą ścieżkę kariery to chcą uruchamiać nowe przedsięwzięcie na własny rachunek).

Pan Jerzy Cieślik zwrócił uwagę, że niektórych krajach europejskich nawet 25% dobrych rodzinnych firm nie ma następców oraz przytoczył przykłady rozwiązań z Belgii i Niemiec. W krajach tych w momencie gdy przedsiębiorca kończy 55 lat otrzymuje od władz list z pytaniem, czy nie ma

problemów z sukcesją i czy nie potrzebuje pomocy w tym obszarze. Wyraził również swój osobisty pogląd o braku potrzeby wprowadzania definicji firm rodzinnych do polskiego systemu prawnego.

Pani Luiza Modzelewska, przedstawiciel Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii podkreśliła, że ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej jest pierwszym krokiem i rozwiązaniem najbardziej „palącego” problemu. W Ministerstwie trwają prace nad rozwiązaniem problemu z sukcesją w spółkach oraz regulacjami dotyczącymi wprowadzenia fundacji rodzinnych.

Przedstawiciele organizacji zrzeszających firmy rodzinne (Tomasz Budziak – Wiceprezes Zarządu Stowarzyszenia Inicjatywa Firm Rodzinnych, Katarzyna Gierczak-Grupińska – Prezes Fundacji Firmy Rodzinne, Dariusz Bednarski – Partner Zarządzający Grant Thornton) podkreślali, że ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej nie jest lekiem na całe zło, ale krokiem w dobrym kierunku. Zwracali uwagę, że sukcesja nie powinna być utożsamiana z dziedziczeniem, a polskie prawo nie zachęca do planowania sukcesji za życia. Akcentowali również potrzebę prowadzenia edukacji wśród przedsiębiorców w obszarze planowania sukcesji.

Jako główny problem w prowadzeniu działalności przedstawiciele organizacji firm rodzinnych wskazywali niepewność i niejasność prawa podatkowego i gospodarczego i jego częste zmiany. Odnosząc się do potrzeby wprowadzenia definicji firmy rodzinnej opowiadali się za takim rozwiązaniem, pod warunkiem wprowadzenia rozwiązań dedykowanych firmom rodzinnym.

Lista uczestników panelu ekspertów dotyczącego występujących w polskim systemie prawnym ograniczeń utrudniających prowadzenie działalności gospodarczej firmom rodzinnym:

1. Krzysztof Kwiatkowski – Prezes NIK
2. Józef Płoskonka – Radca Prezesa NIK
3. Grzegorz Walendzik – Dyrektor Delegatury NIK w Kielcach
4. dr Mariusz Piotrowski – członek Kolegium NIK, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu
5. prof. dr hab. Jerzy Cieślik – Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie
6. dr hab. Adam Mariański prof. Uniwersytetu Łódzkiego
7. dr hab. Jan Klimek – prof. Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie
8. Tomasz Budziak – Wiceprezes Zarządu Stowarzyszenia Inicjatywa Firm Rodzinnych
9. Luiza Modzelewska – Zastępca Dyrektora Departamentu Doskonalenia Regulacji Gospodarczych, Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii
10. Jolanta Sierszak – Wicedyrektor Departamentu Realizacji Dochodów Zakładu Ubezpieczeń Społecznych
11. Katarzyna Gierczak-Grupińska – Prezes Fundacji Firmy Rodzinne
12. Dariusz Bednarski – Partner Zarządzający Grant Thornton
13. Wiesława Moczydłowska – Rzecznik prasowy Krajowej Rady Doradców Podatkowych
14. Jacek Bajson – członek Krajowej Rady Doradców Podatkowych

## 6.7. Stanowisko Ministra do informacji o wynikach kontroli



MINISTER  
PRZEDSIĘBIORCZOŚCI  
I TECHNOLOGII

BK-II.0810.3.2018.JP

Warszawa, 14 listopada 2018 r.

Pan  
Krzysztof Kwiatkowski  
Prezes  
Najwyższej Izby Kontroli

*Stanowisko Pana Prezesa,*

w związku z przekazaniem Informacji o wynikach kontroli P/18/072: „Bariery prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce”, na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>1</sup>, przedstawiam stanowisko do przedmiotowego dokumentu.

#### 1. Definicja firmy rodzinnej

We wnioskach przedmiotowej Informacji Najwyższa Izba Kontroli (NIK) wskazała w pierwszej kolejności na konieczność rozważenia potrzeby wprowadzenia do polskiego porządku prawnego definicji firmy rodzinnej oraz przygotowania systemowych rozwiązań dla tej kategorii firm, wspierających ich rozwój.

W ocenie Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii (MPiT) punktem wyjścia do prac nad poprawą otoczenia prawnego, w jakim funkcjonują firmy rodzinne, powinna być identyfikacja problemów i barier, z jakimi firmy te się borykają. Projektowane następnie rozwiązania powinny odpowiadać zakresowi podmiotowemu konkretnego problemu, a nie przyjętej *a priori* definicji firmy rodzinnej. Zasadność takiego podejścia obrazują poniższe przykłady.

Pierwszym jest ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej<sup>2</sup> (dalej: „Ustawa”), która dotyczy największego wyzwania, przed jakim stają obecnie firmy rodzinne, czyli sukcesji biznesu. Punktem wyjścia do podjęcia przez MPiT (a wcześniej Ministerstwo Rozwoju) prac nad tym aktem była szczegółowa analiza problemu, w tym jego zakresu podmiotowego. Analiza ta obejmowała kwestię potrzeby wprowadzenia do Ustawy definicji firmy rodzinnej. Najliczniejszą grupą podmiotów, które dotkliwie odczuwały brak narzędzi prawnych pozwalających na kontynuowanie działalności gospodarczej po śmierci właściciela firmy, były właśnie firmy rodzinne. Problem ten dotyczył jednak wszystkich przedsiębiorców prowadzących działalność na podstawie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG). Podmiotowe ograniczanie rozwiązań Ustawy jedynie do tych firm, w których prowadzeniu uczestniczą członkowie rodziny, byłoby nieracjonalne, a wręcz mogłoby się spotkać z zarzutem naruszenia zasady równości.

Podobnie, analiza zakresu problemu była punktem wyjścia do prac nad zmianami w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w celu umożliwienia uznawania za koszt uzyskania przychodu wartości pracy małżonka i małoletnich dzieci przedsiębiorcy. W tym przypadku zasadne było objęcie projektowaną zmianą (w projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym) przedsiębiorców, będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych, a zatem nie tylko przedsiębiorców

<sup>1</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 524.

<sup>2</sup> Dz.U. poz. 1629.

wpisanych do CEIDG, ale również wspólników spółek osobowych. Z uwagi na rodzaj bariery (brzmienie konkretnego przepisu ustawy o PIT) również w tym przypadku nie było potrzeby definiowania firmy rodzinnej, choć właśnie takie firmy będą „beneficjentami” planowanych zmian.

Powyższe przykłady potwierdzają, że każdy problem prawny, który utrudnia działalność firm rodzinnych, wymaga indywidualnego podejścia. Efektywne ograniczanie barier musi opierać się na identyfikacji zakresu podmiotowego problemu. Zakres ten jest różny, w zależności od obszaru i charakteru problemu. System prawny odmiennie reguluje różne formy wykonywania działalności gospodarczej, przewiduje szczegółowe rozwiązania dla określonych rodzajów działalności, różnicuje sytuację przedsiębiorców ze względu na skalę działalności (mały, średni, duży przedsiębiorca) itd. Stawia to pod znakiem zapytania przydatność generalnej definicji firmy rodzinnej, opierającej się wyłącznie na kryterium pokrewieństwa osób zaangażowanych w działalność gospodarczą, bez wskazania konkretnych celów, którym taka definicja mogłaby służyć. Wydaje się to również potwierdzać załączona do Informacji ekspertyza pt. „Ułatwienia dla firm rodzinnych wprowadzonych w pięciu krajach Unii Europejskiej”, dotycząca definicji firm rodzinnych stosowanych w krajach europejskich. Są one stosowane w celu wprowadzenia konkretnych rozwiązań prawnych (np. dla określenia godzin otwarcia sklepów czy wprowadzenia preferencji fiskalnych). Najwyższa Izba Kontroli nie wskazała jednak w Informacji ani na problemy, których usunięcie wymaga takiej definicji, ani na konkretne „systemowe rozwiązania” bądź uproszczenia, które należałoby wprowadzić dla zdefiniowanej kategorii firm rodzinnych.

Podsumowując, MPIT identyfikuje problemy, na które napotykają firmy rodzinne i projektuje rozwiązania dostosowane do zakresu podmiotowego tych konkretnych problemów. Zwłaszcza pod tym kątem zostanie szczegółowo przeanalizowana załączona do Informacji ekspertyza. Odwrócenie kolejności prac, tj. przyjęcie generalnej definicji firmy rodzinnej, a następnie szukanie rozwiązań, które mogłyby być dedykowane takiej kategorii firm, byłoby, w ocenie MPIT, działaniem nieefektywnym.

## 2. Dalsze ułatwianie procesów sukcesyjnych.

W ocenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii dalsze ułatwianie procesów sukcesyjnych jest ze wszecch miar pożądane. Niemniej, uwagi NIK dotyczące kompletności rozwiązań przewidzianych w Ustawie wymagają następujących zastrzeżeń.

We wnioskach NIK wskazuje na potrzebę „wprowadzenia do polskiego systemu prawnego rozwiązań pozwalających na przekazanie przedsiębiorstwa zmarłej osoby fizycznej następcy prawnemu, bez konieczności uruchomienia własnej działalności gospodarczej”. Postulat ten 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 cywilnego), 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 związanych z działalnością gospodarczą praw, których płynnej sukcesji nie zapewniają same przepisy prawa spadkowego (np. uprawnienia z decyzji administracyjnych, kontynuacja stosunków pracy).

NIK wskazuje, że przejęcie przedsiębiorstwa nie powinno wiązać się z koniecznością rozpoczęcia „własnej” działalności gospodarczej przez następcę prawnego. 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 uczyni, 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). 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 jest możliwe wykonywanie działalności gospodarczej bez podmiotu, który reprezentuje firmę i odpowiada za jej zobowiązania.

Nie sposób również wyobrazić sobie sytuacji, w której na podstawie wpisu danego przedsiębiorcy - osoby fizycznej, byłaby 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” przejścia 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 przejścia praw związanych z przedsiębiorstwem, które wygasają z chwilą śmierci przedsiębiorcy. Cel ten jest w Ustawie realizowany kompleksowo. Narzędzia w niej przewidziane zostały skonstruowane w taki sposób, by ułatwić przejście przedsiębiorstwa docelowemu sukcesorowi. Zarząd sukcesyjny to środek do realizacji celu, jakim jest przejście przedsiębiorstwa przez sukcesora, przy zachowaniu ciągłości jego funkcjonowania w newralgicznym 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.

### 3. Ocena funkcjonowania rozwiązań wprowadzonych w ramach pakietów „100 zmian dla firm”.

Zgodnie z oceną skutków regulacji (OSR), która stanowi integralną część każdego z projektów ustaw wchodzących w skład pakietu „100 zmian dla firm”, ewaluacja regulacji zostanie przeprowadzona po trzech latach od momentu wejścia w życie każdej z ustaw. Jest to okres niezbędny, by możliwe było dokonanie miarodajnej oceny, czy wprowadzone regulacje spełniły (i w jakim stopniu) oczekiwania przedsiębiorców.

Ocena NIK, zgodnie z którą: „wprowadzone w ramach Pakietu 100 zmian dla firm regulacje, jakkolwiek potrzebne, nie dotyczyły obszarów i zagadnień najbardziej oczekiwanych przez przedsiębiorców”, jest zdaniem MPIT nieuzasadniona, a co najmniej przedwczesna. Wyniki ankiety przeprowadzonej na grupie jedynie 101 przedsiębiorców nie są miarodajne i nie powinny stanowić podstawy tak kategorycznego wniosku NIK.

Wbrew opinii NIK, mimo stosunkowo krótkiego okresu obowiązywania części rozwiązań składających się na ten pakiet, takich jak: ograniczenia kontroli wprowadzone ustawą z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, czy rozwiązania usprawniające procedury administracyjne wprowadzone w wyniku nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego (KPA), które weszły w życie 1 czerwca 2017 r., już są widoczne ich pozytywne rezultaty dla firm. Przykładowo, zgodnie z danymi przekazanymi przez ZUS (dotyczącymi I-III kw. 2017 r.), w 2017 r. niemal o połowę spadła liczba prowadzonych przez ZUS wobec przedsiębiorców kontroli, przy jednoczesnym wzroście ich skuteczności. Dane z urzędów wojewódzkich, Samorządowych Kolegiów Odwoławczych i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wskazują m.in. na popularność sprzeciwu od decyzji – tylko w okresie od czerwca do grudnia 2017 r. wpłynęło ich do WSA niemal 600 z czego ok. 1/3 została uwzględniona. To prowadzi z kolei do spadku liczby kasatoryjnych decyzji urzędów. Kształtuje się praktyka rozstrzygania wątpliwości faktycznych i prawnych na korzyść obywateli – wydanych zostało już kilkanaście wyroków na gruncie tych zasad w KPA, w wielu przypadkach nakazujących ich stosowanie w konkretnych sprawach. Strony korzystają też z fakultatywnych narzędzi wprowadzonych nowelizacją KPA, takich jak możliwość zrzeczenia się odwołania czy rezygnacji z wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. Więcej informacji o efektach nowelizacji KPA po roku jej obowiązywania, znajduje się na stronie [www.mpit.gov.pl](http://www.mpit.gov.pl)<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> <https://www.mpit.gov.pl/strony/aktualnosci/novelizacja-kpa-z-pakiet100zmiandlafirm-uz-widac-rezultaty-est-roscie-szybciej-i-wiecej-gwarancji-dla-obywateli/>

Ponadto, na pakiet „100 zmian dla firm” składa się 6 ustaw, które wchodzi w życie w różnych terminach. Dotychczas weszły w życie trzy z nich. Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej wejdzie w życie 25 listopada br., zaś ustawa o elektronicznej formie akt pracowniczych – 1 stycznia 2019 r. Proces legislacyjny dotyczący projektu ustawy wprowadzającej prostą spółkę akcyjną nie jest zatem jeszcze zakończony. Nie sposób więc mówić o efektach tych ważnych elementów pakietu „100 zmian dla firm”. Niemniej, trzeba podkreślić, że opinie i komentarze, jakie trafiają do MPiT ze strony firm rodzinnych, zwłaszcza w odniesieniu do ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, są bardzo pozytywne. Organizacje zrzeszające firmy rodzinne wskazują, że ustawa ta powstała przy zaangażowaniu firm rodzinnych i jest kompleksową oraz właściwą odpowiedzią na najbardziej palący problem firm rodzinnych (zob. np. wypowiedzi zawarte w komunikacie na stronie [www.mpit.gov.pl](http://www.mpit.gov.pl)<sup>4</sup>).

Przedstawiając powyższe, pragnę również zwrócić uwagę na następujące kwestie:

- Na str. 16 i 33 Informacji wskazano na „nieprawidłowości” dotyczące Prac Zespołu do opracowania projektu Konstytucji Biznesu. Należy podkreślić, że odstępstwa od początkowo przyjętego harmonogramu prac Zespołu wynikały z bieżących potrzeb Ministerstwa w zakresie uzyskania opinii jego członków. Istniała również konieczność skoordynowania terminów dostępności poszczególnych członków Zespołu, co było utrudnione zwłaszcza w okresie wakacyjnym, a także ich indywidualną pracą nad materialem będącym przedmiotem „Konstytucji Biznesu”. Dodatkowo, od chwili rozpoczęcia prac nad brzmieniem konkretnych przepisów projektów, niezasadne stało się opracowywanie notatek i sprawozdań z posiedzeń, gdyż kolejne wersje projektów, wraz z roboczymi komentarzami i uwagami, stanowiły ich swoiste „podsumowanie”. Wstępne wersje projektów zostały upublicznione jeszcze w listopadzie 2016 r. oraz skierowane do oficjalnych uzgodnień, konsultacji i opiniowania kilka tygodni później. Nie sposób zatem zgodzić się z opinią, że doszło do ograniczenia przejrzystości procesu przygotowywania projektów ustaw.
- Na str. 45 Informacji zapisano: „W 2016 r. z inicjatywy Ministra Finansów rozpoczęły się prace nad projektem ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym”, podczas gdy prace te zostały podjęte z inicjatywy ówczesnego Ministerstwa Rozwoju (aktualnie MPiT).

  
Minister  
z up.  
  
Dyrektor Generalny  
Ministerstwa Przedsiębiorczości  
i Technologii

<sup>4</sup> <http://www.mpit.gov.pl/strony/aktualnosci/nlk-opublikowala-wyniki-kontroli-dot-dziedziczenia-przedsiębiorstw/>.



## 6.8. Opinia Prezesa NIK do stanowiska Ministra



PREZES  
NAJWYŻSZEJ IZBY KONTROLI  
KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

LKI.430.005.2018

Warszawa, 3 grudnia 2018 r.

**Opinia**  
**Prezesa Najwyższej Izby Kontroli**  
**do stanowiska Ministra Przedsiębiorczości i Technologii do Informacji o wynikach kontroli**  
**Barier prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce**

Na podstawie art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli<sup>1</sup>, przedstawiam opinię do stanowiska Ministra Przedsiębiorczości i Technologii zawartego w piśmie z dnia 14 listopada 2018 r. (nr BK-II.0810.3.2018.JP).

W Informacji o wynikach kontroli *Barier prawne w rozwoju firm rodzinnych w Polsce* (dalej: *Informacja*), Najwyższa Izba Kontroli wskazała na *potrzebę rozważenia wprowadzenia do polskiego porządku prawnego definicji firmy rodzinnej oraz przygotowania systemowych rozwiązań dla tej kategorii firm, ułatwiających prowadzenie działalności gospodarczej, a tym samym wspierających ich rozwój*. W przedłożonym stanowisku Ministra stwierdzono: *W ocenie Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii (MPiT) punktem wyjścia do prac nad poprawą otoczenia prawnego, w jakim funkcjonują firmy rodzinne, powinna być identyfikacja problemów i barier, z jakimi firmy te się borykają. Projektowane następnie rozwiązania powinny odpowiadać zakresowi podmiotowemu konkretnego problemu, a nie przyjętej a priori definicji firmy rodzinnej*.

Zdaniem NIK, powyższy pogląd można uznać za uzasadniony, pod warunkiem jednak, że zdefiniowane zostanie pojęcie firm rodzinnych. Właściwe zdiagnozowanie problemów i barier w działalności tych firm nie jest bowiem możliwe w sytuacji gdy nie wiadomo jakie podmioty gospodarcze zaliczają się do kręgu firm rodzinnych. Z *Informacji* wynika, że podmioty odpowiadające przyjętej na potrzeby kontroli definicji firm rodzinnych posiadają pewne wspólne cechy, a otaczająca je rzeczywistość gospodarcza wprowadza ograniczenia w ich działalności gospodarczej. Kontrola NIK wykazała również, że nieznanym jest wpływ firm rodzinnych na polską gospodarkę ponieważ nie został on rzetelnie zbadany. Wynika to z tego, że istniejące opracowania w tym zakresie nie pozwalają na przeprowadzenie pełnej analizy porównawczej takiego wpływu, ze względu na dowolność autorów w przyjmowaniu definicji firm rodzinnych.

W ocenie Izby wprowadzenie jednolitej definicji umożliwiłoby zaproponowanie rozwiązań prawnych bądź systemowych ułatwiających firmom rodzinnym prowadzenie działalności gospodarczej, dedykowanych tylko dla nich ze względu na specyfikę ich organizacji i funkcjonowania (jeżeli potrzeba wprowadzenia tych rozwiązań będzie wynikała z przeprowadzonych analiz). Na zasadność tego poglądu wskazuje analiza rozwiązań prawnych obowiązujących w innych krajach, opisanych w ekspertyzie sporządzonej na potrzeby kontroli. Stwierdzono w niej m.in. że *rządy krajów europejskich są świadome roli, jaką w gospodarce odgrywają firmy rodzinne, stąd działania różnych krajów w obszarze wsparcia ich funkcjonowania*. Ponadto w opinii eksperta, *ze względu na istotną rolę, jaką firmy rodzinne odgrywają w gospodarce zarówno unijnej, jak i światowej, ważne jest wprowadzenie odpowiedniej legislacji, która zarówno rozpoznawałaby firmę rodzinną, jako odrębną jednostkę gospodarczą, jak i byłaby pomocna w rozwiązywaniu problemów, z którymi borykają się firmy rodzinne*.

W stanowisku, jako przykład podejścia MPiT do problemu likwidacji istniejących barier w rozwoju firm rodzinnych, podano m.in. prace nad przygotowaniem ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym

<sup>1</sup> Dz. U. z 2017 r. poz. 524, ze zm.

przedsiębiorstwem osoby fizycznej<sup>2</sup>. Wskazano, że analizowano potrzebę wprowadzenia do ustawy definicji firmy rodzinnej, gdyż firmy te stanowią najliczniejszą grupę podmiotów, które dotkliwie odczuwały brak narzędzi prawnych pozwalających na kontynuowanie działalności gospodarczej po śmierci właściciela firmy. Problem ten dotyczył jednak wszystkich przedsiębiorców prowadzących działalność na podstawie wpisu do Centralnej Ewidencji i Informacji Działalności Gospodarczej (dalej: CEiDG). Podmiotowe ograniczanie rozwiązań Ustawy jedynie do tych firm, w których prowadzeniu uczestniczą członkowie rodziny, byłoby nieracjonalne, a wręcz mogłoby się spotkać z zarzutem naruszenia zasady równości. Odnosząc się do powyższej argumentacji, należy oczywiście zgodzić się, że ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej nie powinna być adresowana tylko do firm rodzinnych, jednak zdefiniowanie takich firm nie stanowiłoby przeszkody do stosowania rozwiązań przewidzianych w tej ustawie przez innych przedsiębiorców, w przypadku których występują problemy z sukcesją działalności gospodarczej. Należy też zwrócić uwagę, że MPiIT posługuje się w swoich analizach terminem firmy rodzinne (podobnie jak w treści przedstawionego stanowiska), jednak ze względu na brak definicji takiej firmy (normatywnej czy chociażby w opracowaniach własnych Ministerstwa), nie bardzo wiadomo o jaką grupę przedsiębiorców chodzi i czy w związku z tym projektowane w Ministerstwie wsparcie jest adekwatne do potrzeb podmiotów gospodarczych określanych mianem firm rodzinnych.

Z satysfakcją przyjmuję stanowisko Ministra Przedsiębiorczości i Technologii o potrzebie dalszych prac nad ułatwianiem procesów sukcesyjnych. W ocenie NIK prace te powinny jednak zmierzać do wypracowania rozwiązań prawnych pozwalających na kontynuowanie działalności gospodarczej bez konieczności „otwierania” nowej działalności oraz uzyskiwania np. zezwoleń i koncesji, które wykorzystywał w prowadzonej działalności zmarły przedsiębiorca. Dlatego też nie podzielam „zastrzeżeń” sformułowanych w tym zakresie przez Ministra w stanowisku. Nie kwestionując zasadności rozwiązań wprowadzonych ustawą o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, nie może budzić wątpliwości fakt, że przepisy tej ustawy umożliwiają następcom prawnym zmarłych przedsiębiorców jedynie kontynuowanie działalności gospodarczej do czasu ostatecznego uregulowania spraw spadkowych (działu spadku). Przedsiębiorstwo z chwilą wygaśnięcia tego zarządu przestaje istnieć, a następcą 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 przesuwając 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. Dlatego też wniosek NIK wskazujący na potrzebę kontynuowania działań mających na celu wprowadzenie do polskiego systemu prawnego rozwiązań pozwalających na przekazanie przedsiębiorstwa zmarłej osoby fizycznej następcy prawnemu, bez konieczności uruchomienia własnej działalności gospodarczej jest uzasadniony, przy zachowaniu – co oczywiste – autonomii woli sukcesora, na co wskazano w treści stanowiska.

Zdaniem Ministra Przedsiębiorczości i Technologii nieuzasadniona jest, a co najmniej przedwczesna, ocena przedstawiona w *Informacji*, że wprowadzone w ramach Pakietu 100 zmian dla firm regulacje, jakkolwiek potrzebne, nie dotyczyły obszarów i zagadnień najbardziej oczekiwanych przez przedsiębiorców. Oceny tej nie mogły bowiem uzasadniać wyniki ankiety przeprowadzonej jedynie na grupie 101 przedsiębiorców, które – zdaniem Ministra – nie są miarodajne.

Należy zauważyć, że Izba nie sformułowała tak kategorycznej oceny jak przytoczona w treści stanowiska. W *Informacji*, na podstawie ustaleń kontroli, z których wynika, że udogodnienia wprowadzone przepisami zaprojektowanymi w ramach Pakietu 100 zmian dla firm nie były często wykorzystywane, wskazano bowiem, iż zdaniem NIK może to oznaczać, że wprowadzone regulacje, jakkolwiek potrzebne, nie dotyczyły obszarów i zagadnień najbardziej oczekiwanych przez przedsiębiorców. Nie można też zgodzić się ze stwierdzeniem, że powyższa ocena przedstawiona została wyłącznie w oparciu o wyniki badania ankietowego przeprowadzonego w trakcie kontroli wśród przedsiębiorców. Podstawą takiej uwagi NIK były ustalenia kontroli odnośnie zakresu wykorzystywania wprowadzonych udogodnień w kontrolowanych urzędach skarbowych, urzędach miast i oddziałach ZUS. Istotne były również wyniki badań przytoczone w *Informacji* na podstawie dostępnych opracowań, świadczące o tym, że przedsiębiorcy za najważniejsze bariery w działalności wskazywali złożoność przepisów podatkowych i brak jednolitych interpretacji. Z ustaleń kontroli wynika także, że na etapie projektów znajdowały się prace nad ustawą o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla

<sup>2</sup> Dz. U. poz. 1629.

przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym oraz nowej Ordynacji podatkowej. Niezależnie od tego zaznaczyć trzeba, że w *Informacji* jednoznacznie wskazano, że w kontrolowanym okresie Minister Przedsiębiorczości i Technologii oraz Minister Finansów prawidłowo diagnozowali bariery prawne w rozwoju firm sektora MŚP, w tym firm rodzinnych oraz projektowali zmiany prawa w celu eliminowania tych barier.

W stanowisku Ministra nie zostały zakwestionowane ustalenia kontroli, że posiedzenia m.in. zespołu do opracowania projektu *Konstytucji Biznesu* organizowane były z naruszeniem zasad określonych w zarządzeniu powołującym ten zespół. Przytoczone zostały tylko okoliczności wskazujące na przyczyny odstąpienia od przyjętego harmonogramu prac zespołu. Uzasadniona jest zatem uwaga NIK, że niedokumentowanie posiedzeń tego zespołu mogło wpływać na ograniczenie przejrzystości procesu przygotowania projektów ustaw (a nie jak stwierdzono w stanowisku, że *doszło do ograniczenia przejrzystości procesu...*).

Zapis na stronie 45 *Informacji* o tym, że w 2016 r. z inicjatywy Ministra Finansów rozpoczęły się prace nad projektem ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym, znajduje uzasadnienie w ustaleniach kontroli przeprowadzonej w Ministerstwie Finansów. Ustaleń tych dokonano na podstawie dokumentów przedstawionych przez pracowników Ministerstwa. Wynika z nich, że w Ministerstwie Finansów w poszczególnych departamentach zostały przygotowane propozycje zmian w obszarze podatkowym i finansowym, w oparciu o które przygotowany został zbiorczy dokument *Ministerstwo Finansów – propozycje zmian*, zawierający konkretne propozycje zmian w przepisach, który przekazany został do MPiT.

