

Przedsiębiorstwo w spadku

Przejęta po śmierci przedsiębiorcy firma to dość specyficzny podatnik, na którym ciąży obowiązek prowadzenia ksiąg, ustalania dochodu podatkowego, wpłacania zaliczek na podatek dochodowy oraz złożenia po zakończeniu roku zeznania rocznego PIT-36S lub PIT-36LS.

BOŻENA NOWICKA

W przedsiębiorstwie w spadku, w którym został ustanowiony zarząd sukcesyjny – zgodnie z przepisami ustawy z 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (DzU z 2018 r., poz. 1629 – dalej: ustawa o zarządzie sukcesyjnym), prawa i obowiązki podatnika oraz płatnika tego przedsiębiorstwa wykonuje zarządca sukcesyjny. Tak stanowi art. 7a par. 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.

Jeśli natomiast w przedsiębiorstwie w spadku nie ustanowiono zarządu sukcesyjnego, jego obowiązki podatkowe ciąży na najbliższej rodzinie, a dokładnie na osobach wskazanych w art. 14 ustawy o zarządzie sukcesyjnym, które zadeklarują chęć kontynuowania prowadzenia działalności tego przedsiębiorstwa i dokonają zgłoszenia zgodnie z art. 12 ust. 1c ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. DzU z 2020 r., poz. 170).

Zgodnie z art. 1a ust. 2 ustawy o PIT, przedsiębiorstwo w spadku jest jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej, która jest podatnikiem zobowiązanym do ustalania dochodu do opodatkowania w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Dzień otwarcia spadku, czyli dzień śmierci przedsiębiorcy, jest zatem dniem, od którego zaczyna swój byt prawny przedsiębiorstwo w spadku.

Przychody i koszty

Przychody uzyskiwane przez przedsiębiorstwo w spadku zaliczane są do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT, czyli do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 7a ust. 1). Zatem są to wszystkie przychody związane z działalnością prowadzoną przez to przedsiębiorstwo, w tym w formie spółki cywilnej. Zalicza się do nich również przychody z odpłatnego zbycia składników majątku, wchodzących w skład przedsiębiorstwa w spadku, niezależnie od tego, kiedy zostały nabyte przez zmarłego przedsiębiorcę.

UWAGA!

W przepisach podatkowych wskazano również, że przedsiębiorstwo w spadku może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, poniesione przez zmarłego przedsiębiorcę, koszty związane z prowadzoną przez

niego działalnością gospodarczą, które – zgodnie z ustawą – podlegająby potrąceniu w okresach sprawozdawczych przypadających po śmierci przedsiębiorcy.

Przytoczone uregulowania dają podstawę do uznania za koszt uzyskania przychodów w przedsiębiorstwie w spadku tzw. kosztów bezpośrednio związanych z przychodami, które nie zostały uwzględnione w kosztach u zmarłego przedsiębiorcy. Mogą to być np. wydatki poniesione na zakup towarów handlowych, materiałów, surowców, które są wydatkami bezpośrednio związanymi z przychodami uzyskanymi już przez przedsiębiorstwo w spadku, czyli powstałymi po śmierci przedsiębiorcy.

Przedsiębiorstwo w spadku ma prawo zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne, kontynuując dotychczas stosowane przez zmarłego przedsiębiorcę metody i zasady.

Wykaz składników majątku

Na dzień rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej przez przedsiębiorstwo w spadku powinien zostać sporządzony wykaz składników majątku, wchodzących w jego skład. Należy przy tym pamiętać, że dniem rozpoczęcia działalności przez przedsiębiorstwo w spadku jest tak naprawdę dzień śmierci spadkodawcy (dzień otwarcia spadku).

Zgodnie z art. 7a ust. 5 ustawy o PIT wykaz składników majątku, wchodzących w skład spadku, powinien zawierać co najmniej następujące dane: liczbę porządkową, określenie (nazwę) składnika majątku, datę nabycia przez zmarłego przedsiębiorcę składnika majątku, kwotę wydatków poniesionych przez zmarłego przedsiębiorcę na nabycie tego składnika majątku oraz kwotę wydatków poniesionych na jego nabycie, zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, jak również wartość początkową, metodę amortyzacji i sumę odpisów amortyzacyjnych.

Obowiązek prowadzenia ksiąg

Przedsiębiorstwo w spadku musi prowadzić księgi albo w postaci podatkowej księgi przychodów i rozchodów, albo w postaci ksiąg rachunkowych. Powinno one umożliwiać ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych (art. 24a ust. 1 ustawy o PIT).

W podatkowej księdze przychodów i rozchodów albo

w prowadzonych księgach rachunkowych należy dokonać zapisów również dotyczących tych zdarzeń gospodarczych, które zaistniały od dnia śmierci spadkodawcy do dnia dokonania zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, a jeżeli zgłoszenia nie dokonano – do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego. W przypadku prowadzenia przez zmarłego przedsiębiorcę ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, przedsiębiorstwo w spadku kontynuuje ich prowadzenie.

Jeśli zmarły prowadził księgi rachunkowe, przedsiębiorstwo w spadku kontynuuje ich prowadzenie. Wynika to z art. 24a ust. 4a ustawy o PIT, który wskazuje, że jeżeli w roku podatkowym, w którym zmarł przedsiębiorca, prowadził on księgi rachunkowe, przedsiębiorstwo w spadku jest obowiązane prowadzić te księgi do końca tego roku podatkowego. Jeżeli zaś zmarły przedsiębiorca prowadził podatkową księgę przychodów i rozchodów, przedsiębiorstwo w spadku musi zaprowadzić dla siebie, odrębną od księgi zmarłego, podatkową księgę przychodów i rozchodów.

Kontynuacja zasad opodatkowania

Przedsiębiorstwo w spadku ma obowiązek ustalania dochodu do opodatkowania, czyli różnicy pomiędzy osiągniętymi przychodami a kosztami uzyskania przychodów oraz obliczania i wpłacania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych zgodnie z obowiązującymi zasadami.

UWAGA!

Przepisy podatkowe przewidują dla przedsiębiorstwa w spadku sukcesję formy opodatkowania dochodów z działalności dotychczas stosowanej przez zmarłego przedsiębiorcę. Jeżeli zmarły przedsiębiorca płacił PIT na zasadach ogólnych, również dochody przedsiębiorstwa w spadku mają być tak opodatkowane. Jeżeli zaś zmarły korzystał z podatku liniowego, również przedsiębiorstwo w spadku kontynuuje do końca roku podatkowego tę formę opodatkowania.

Zgodnie z art. 44 ust. 6ab ustawy o PIT pierwszą zaliczkę przedsiębiorstwo w spadku oblicza za miesiąc albo kwartał, w którym dokonano zgłoszenia albo ustanowiono zarząd sukcesyjny, uwzględniając przy jej obliczeniu dochody przedsiębiorstwa osiągnięte od otwarcia spadku, i wpłaca w terminie do 20 dnia następnego miesiąca albo kwartału.

Przytoczony przepis wskazuje, że przy obliczaniu pierwszej zaliczki na podatek należy uwzględnić również dochody osiągnięte w okresie od otwarcia spadku, czyli od dnia śmierci przedsiębiorcy.

ZDANIEM AUTORKI

Bożena Nowicka

doradca podatkowy
w DORADCA Zespół Doradców
Finansowo-Księgowych Sp. z o.o.
w Lublinie, członek i wykładowca
Stowarzyszenia Księgowych
w Polsce



Przedsiębiorstwo w spadku to dość specyficzna jednostka organizacyjna zarządzana przez zarządcę sukcesyjnego lub członka rodziny zmarłego przedsiębiorcy. Zgodnie z prawem podatkowym przedsiębiorstwo w spadku jest odrębnym od zmarłego przedsiębiorcy podatnikiem PIT. Coraz częściej spotykamy się z nowymi rozwiązaniami, wprowadzonymi przepisami ustawy o zarządzie sukcesyjnym. W konsekwencji księgowi zaczynają się borykać z różnymi wątpliwościami, dotyczącymi podatkowego rozliczania przedsiębiorstwa w spadku, w tym obowiązku prowadzenia ksiąg, obliczania i opłacania zaliczek, składania rocznych zeznań PIT-36S lub PIT-36LS za okres funkcjonowania przedsiębiorstwa w spadku. Niestety, wiele spraw pozostaje nadal wątpliwych, gdyż *de facto* każdy stan faktyczny związany ze śmiercią przedsiębiorcy wymaga odrębnej analizy. /e

Urzędem skarbowym właściwym w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstwa w spadku jest urząd skarbowy właściwy w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym zmarłego przedsiębiorcy.

Remanenty obowiązkowo

Dochód z działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorstwo w spadku jest ustalany i obliczany na takich samych zasadach, jak dochód osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Jeżeli zatem przedsiębiorstwo w spadku prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów, wówczas, zarówno na moment powstania przedsiębiorstwa w spadku, jak również na dzień 31 grudnia danego roku, konieczne jest sporządzanie spisu z natury zgodnie z obowiązującymi zasadami.

Wynika to z art. 24 ust. 2 ustawy o PIT, który wskazuje, że u podatników osiągających dochody z działalności gospodarczej i prowadzących księgi przychodów i rozchodów, dochodem z działalności jest różnica pomiędzy przychodem – w rozumieniu art. 14 – a kosztami uzyskania, powiększona o różnicę pomiędzy wartością remanentu końcowego i początkowego towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów, jeżeli wartość remanentu końcowego jest wyższa niż wartość remanentu początkowego, lub pomniejszona o różnicę pomiędzy wartością remanentu początkowego i końcowego, jeżeli wartość remanentu początkowego jest wyższa.

Obowiązki płatnika

W okresie prowadzenia działalności gospodarczej

przez przedsiębiorstwo w spadku jest ono również płatnikiem zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych, pobieranych z wynagrodzeń zatrudnionych pracowników i zleceniobiorców. Ciężą na nim obowiązki, dotyczące naliczenia, pobrania i przekazywania do właściwego organu zaliczek na podatek. Obowiązki przedsiębiorstwa w spadku wykonuje również zarządca sukcesyjny, a w przypadku jego braku – osoba, o której mowa w art. 14 ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

Na przedsiębiorstwie w spadku ciąży także obowiązek sprawozdawczy i informacyjny, takie same jak na innych płatnikach PIT, w tym obowiązek sporządzania deklaracji rocznych PIT-4R i PIT-8AR oraz informacji dla pracowników PIT-11. Przy czym należy pamiętać, że w informacjach tych i deklaracjach muszą zostać uwzględnione kwoty, dotyczące wypłaconych należności oraz dokonanych świadczeń od początku roku podatkowego, czyli również sprzed dnia śmierci przedsiębiorcy (art. 42f ust. 4 ustawy o PIT).

Rozliczenie roczne PIT-36S lub PIT-36LS

Przedsiębiorstwo w spadku po zakończeniu roku, w terminie od 15 lutego do 30 kwietnia, składa zeznanie podatkowe PIT-36S lub PIT-36LS w zależności od wybranej przez zmarłego przedsiębiorcę formy opodatkowania. Należy w nim wykazać przychody, koszty uzyskania przychodów oraz dochód osiągnięty od dnia otwarcia spadku, czyli od śmierci przedsiębiorcy, do końca danego roku kalendarzowego oraz należne za ten okres zaliczki na podatek.

Niestety, w przypadku śmierci przedsiębiorcy oraz kontynuowania jego działalności przez przedsiębiorstwo w spadku nie ma możliwości złożenia zeznania podatkowego w sposób

KOMENTARZ EKSPERTA

Leszek Lewandowicz

doradca podatkowy,
sekretarz Zarządu Głównego
Stowarzyszenia Księgowych
w Polsce, wykładowca SKwP



MAT. PRAS.

Przepisy regulujące zarząd sukcesyjny funkcjonują stosunkowo krótko, ale należy ocenić je pozytywnie. Pomimo skomplikowania i znacznego formalizmu w przypadku śmierci przedsiębiorcy pozwalają na czasową kontynuację jego działalności, w tym działalności prowadzonej w formie spółki cywilnej. Zastosowanie zarządu sukcesyjnego nie jest obligatoryjne. Decyzję pozostawiono – co do zasady – małżonkowi lub spadkobiercom zmarłego, którzy powinni ocenić, czy w danym przypadku jest zasadne i dla nich korzystne dalsze funkcjonowanie w formie przedsiębiorstwa w spadku. Zyskują wówczas czas na uporządkowanie spraw po zmarłym i odpowiednie przejęcie (przekształcenie) działalności. Zebrane dotychczas doświadczenia powinny stanowić podstawę do rozpoczęcia prac nad zmianami w przepisach, zmierzającymi do wprowadzenia potrzebnych korekt, ale także rozszerzenia zarządu sukcesyjnego na, m.in. rolników będących podatnikami VAT czynnymi. /@

przewidziany dla małżonków. Małżonek zmarłego przedsiębiorcy ma natomiast możliwość rozliczenia się w sposób przewidziany dla osób samotnie wychowujących dzieci.

W interpretacji indywidualnej z 30 stycznia 2020 r. (0113-KD IPT2-1.4011.644.2019.2.KS), dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że – co do zasady – przepisy podatkowe dają prawo do złożenia wspólnego rozliczenia małżonków, jeśli jeden z małżonków umiera w trakcie roku lub po zakończeniu roku przed terminem złożenia zeznania. Taki sposób rozliczenia nie może mieć jednak zastosowania do sytuacji, kiedy zmarł małżonek podatniczek w trakcie roku, ale jego działalność była kontynuowana przez dalsze miesiące w postaci przedsiębiorstwa w spadku. Organ podatkowy wskazał, że z chwilą śmierci przedsiębiorcy jego małżeństwo ustało i nie jest ono kontynuowane przez przedsiębiorstwo w spadku. Wnioskodawca, jako odrębny od zmarłego przedsiębiorcy, podatnik (tj. przedsiębiorstwo w spadku) nie jest uprawniony do złożenia wniosku o łączne opodatkowanie dochodów małżonków i nie może rozliczyć dochodów na formularzu PIT-36S za 2019 r. na wspólny wniosek, o którym mowa w art.6 ustawy o PIT.

Wypłaty zysku dla rodziny

Stosownie do art. 27 ustawy o zarządzie succe-

syjnym właściciele przedsiębiorstwa w spadku mają prawo do udziału w zyskach i uczestniczą w stratach, wynikających z prowadzenia przedsiębiorstwa w spadku, w takim stosunku, w jakim przysługuje im udział w nim.

Zysk jest wypłacany w odpowiednich częściach właścicielom przedsiębiorstwa w spadku przez zarządcę sukcesyjnego. Na ich żądanie zarządca sukcesyjny wypłaca im zaliczki na poczet przewidywanego zysku, chyba że byłoby to sprzeczne z zasadami prawidłowej gospodarki. Zaliczki mogą zostać wypłacone wyłącznie ze środków pieniężnych.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 8 ustawy o PIT przepisów ustawy nie stosuje się do wypłat, o których mowa w art. 27 ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

Z przytoczonych uregulowań wynika, że rodzina zmarłego przedsiębiorcy ma prawo otrzymać zysk z działalności kontynuowanej przez przedsiębiorstwo w spadku po jego opodatkowaniu. Przy czym, ponieważ przedsiębiorstwo w spadku ma obowiązek na bieżąco naliczać i odprowadzać PIT od osiąganego dochodu, to wypłata zysku dla właścicieli przedsiębiorstwa nie podlega już ponownemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Wnioski te znajdują potwierdzenie w interpretacji indywidualnej z 12 lipca 2019 r. dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (0113-KD IPT2-1.4011.260.2019.2.KS). /@