

**P**rojekt ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstw osoby fizycznej z 14 lipca 2017 r. stanowi jeden z elementów pakietu 100 zmian dla firm, których wprowadzenie zapowiadał wicepremier Mateusz Morawiecki. Głównym celem ustawy jest zniesienie przeszkód w możliwości faktycznego kontynuowania przez następców prawnych prowadzenia przedsiębiorstwa zmarłej osoby fizycznej działającej w oparciu o wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej.

Sukcesja biznesu polskich firm rodzinnych jest jednym z największych wyzwań obecnej dekady. Duża część takich przedsiębiorstw powstała na przełomie lat 80. i 90., a zatem po 25–30 latach funkcjonowania znajdują się w trakcie bądź tuż przed rozpoczęciem procesu sukcesji. A polskie przepisy nie są przygotowane do przeprowadzenia procesów przekazania zarówno prostych, czy też niewielkich biznesów, jak i tych bardziej złożonych.

### Tymczasowy zarząd

W obecnym stanie prawnym, z uwagi na brak uregulowań pozwalających na szybkie przejście przedsiębiorstwa nabytego w drodze spadku, spadkobiercy napotykać wiele problemów natury organizacyjnej i prawnej. Są one związane nie tylko z niejasnymi regulacjami dotyczącymi sukcesji biznesu, ale także wadliwymi praktykami organów administracji (szerzej: A. Mariański (red.), „Sukcesja biznesu, czyli jak zadbać o bezpieczeństwo przedsiębiorstwa i rodziny”, Gdańsk 2016).

Projekt ustawy zmierza do ustanowienia zasad tymczasowego zarządzenia przedsiębiorstwem przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną po jego śmierci oraz kontynuowania działalności gospodarczej wykonywanej przy użyciu tego przedsiębiorstwa. Inicjatywa jest jak najbardziej cenna i niewątpliwie zmierza do poprawienia możliwości dziedziczenia przedsiębiorstw osoby fizycznej. Projekt ma na celu modyfikację obowiązujących regulacji w sposób umożliwiający funkcjonowanie w polskim porządku prawnym nowych instytucji w postaci „przedsiębiorstwa w spadku” zarządzanego do celowo przez „zarządę sukcesyjnego”.

Tym samym projektowana ustawa, ze względu na swój szeroki zakres oddziaływania, w szczególności na gruncie prawa cywilnego, administracyjnego, podatkowego oraz związanych z nimi przepisów proceduralnych, wywrze znaczny wpływ na cały porządek prawny. Z chwilą śmierci przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną jego przedsiębiorstwo stanie się przedsiębiorstwem w spadku, które prowadzić będzie zarządę sukcesyjny uformowany do czynności sądowych i pozasądowych z tym związanych. Stanie się tak niezależnie od faktu, czy do spadku należyć będzie całe przedsiębiorstwo, jego zorganizowana część czy też udział we współwłasności przedsiębiorstwa, jak również czy przedsiębiorstwo to będzie objęte zapisem windykacyjnym lub będzie ono częścią majątku wspólnego przedsiębiorcy oraz jego małżonka.

### Odmienne wizje i presja czasu

Z praktycznego punktu widzenia wydaje się, iż projektowana regulacja może nie stanowić środka wystarczającego do sprawnego kontynuowania działalności gospodarczej.

W pierwszej kolejności wskazać bowiem należy, iż do dokonywania przez zarządę sukcesyjnego czynności przekraczających zakres zwykłego zarządu konieczna będzie zgoda wszystkich następców prawnych przedsiębiorcy oraz jego małżonka, któremu przysługiwac będzie udział w przedsiębiorstwie w spadku

(art. 14 projektu). Nietrudno wyobrazić sobie sytuację, w której osoby te będą miały odmienne wizje nie tylko co do rozwoju firmy, ale nawet w zakresie podjęcia czynności mających zapewnić jej dalsze funkcjonowanie na poziomie rentowności. Wbrew pozorom ich przeprowadzenie może wymagać natychmiastowych decyzji przekraczających zakres zwykłego zarządu. W projekcie oczywiście znalazł się zapis, iż w braku wymaganej zgody wszystkich zainteresowanych podmiotów decydować będzie sąd, jasne jest jednak, że w takim przypadku rozstrzygnięcie również wymagać będzie czasu, na co z uwagi na konieczność zapewnienia kontynuacji działania firmy następcy prawni nie będą sobie mogli często pozwolić.

cego przedsiębiorstwem w spadku wykonuje zarządę sukcesyjny w okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego. Przepisy wprost przewidują ponadto, iż to przedsiębiorstwo w spadku, a nie spadkobiercy, w przypadku gdy ustanowiono zarządę sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. Do czasu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością

działalności gospodarczej osoby fizycznej przez spadkobierców”, „Przebieg Podatkowy” 8/2017, s. 31–36).

Ponadto projektowane zmiany regulacji dotyczących sukcesji podatkowej (art. 97 ordynacji podatkowej) mogą prowadzić do nowych problemów z przejściem praw i obowiązków podatkowych. Przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarządę sukcesyjny, wstępuje w prawa i obowiązki zmarłego przedsiębiorcy (art. 97 § 1a o.p.). Co się jednak dzieje po wygaśnięciu zarządu sukcesyjnego? Nowe przepisy nie przewidują sukcesji spadkobiercy (ów) kontynuujących działalność gospodarczą, a z sukcesją podatkową mamy do czynienia tylko wtedy, gdy wynika to jednoznacznie z przepisów

formy aktywności biznesowej wybieranej przez polskich przedsiębiorców. Projektodawca całkowicie pomija problemy z dziedziczeniem przedsiębiorstwa zmarłej osoby fizycznej przez kilku spadkobierców. Dotyczy to zarówno możliwości wspólnego kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy, jak i wstąpienia w te prawa tylko niektórych ze spadkobierców, a tym samym rozliczeń między nimi. Powodować to może określone skutki podatkowe, w tym także wyłączenie sukcesji podatkowej praw i obowiązków związanych z dziedziczonym przedsiębiorstwem.

Projekt nie zauważa także olbrzymich problemów praktycznych z dziedziczeniem ogółu praw i obowiązków w spółkach prawa handlowego (art. 10 k.s.h.), które to prawo jest niepodzielne, a tym samym co do zasady uniemożliwia wstąpienie więcej niż jednego spadkobiercy do takiej spółki.

Ustawa, przynajmniej częściowo, rozwiązuje jedynie problemy związane z sukcesją przedsiębiorstwa osoby fizycznej, która nie podjęła dalszych kroków celem sprawnego przeprowadzenia tego procesu. Należy podkreślić, iż wbrew postulatowi projektowana ustawa nie przewiduje wprowadzenia do polskiego porządku prawnego fundacji prywatnych lub innych wariantów służących z jednej strony ograniczeniu dostępu do majątku przedsiębiorstwa, z drugiej mającego za cel jego zachowanie oraz pomnażanie. A ma to kolosalne znaczenie dla rozwoju polskich firm rodzinnych.

Ponadto nie likwiduje barier prawnych, zwłaszcza podatkowych, umożliwiających przekazanie przedsiębiorstwa następcom prawnym, nie tylko z kręgu osób najbliższych. W szczególności nie likwiduje ryzyk związanych z nieprawidłowym zastosowaniem przepisów przeciw unikaniu opodatkowania oraz dotyczących cen transferowych w procesie stopniowego przekazywania władzy i majątku w podmiotach prawnych jeszcze za życia nestora. Związane jest to z pominięciem w tych regulacjach okoliczności związanych z odmiennymi niż rynkowe określeniem udziałów w spółkach służących sukcesji biznesu. Wprowadzone regulacje mają na celu zwalczanie unikania opodatkowania bądź przerzucania dochodu, a tymczasem mnożą wątpliwości w trakcie przeprowadzania sukcesji biznesu za życia nestora.

Projektowana ustawa stanowi zatem dobry początek dyskusji nad kompleksowym uregulowaniem zasad sukcesji biznesu i powinna być przedmiotem szerokich konsultacji. Z tego powodu nie wydaje się, aby pośpiech w jej uchwaleniu był najlepszą drogą do osiągnięcia określonego wyżej celu. Świetnie, iż rozpoczęto prace nad tym problemem, ale częściowa regulacja to zdecydowanie za mały krok w ochronie dorobku polskich firm rodzinnych.

W dalszym ciągu pozostaje aktualna kwestia celowości przeprowadzenia przez przedsiębiorcę profesjonalnej sukcesji biznesu, która pozwoliłaby na optymalny dobór formy prawnej działalności gospodarczej zapewniającej maksymalne bezpieczeństwo prawno-podatkowe zaangażowanych w nią podmiotów, jak również uniknięcie problemów związanych z przekazaniem przedsiębiorstwa następcom prawnym oraz prowadzeniem go w ramach zarządu sukcesyjnego. ©

Adam Mariański jest profesorem w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, prezesem Stowarzyszenia Polskich Firm Rodzinnych, doradcą podatkowym, a także doradcą wielu polskich firm rodzinnych i ich założycieli  
Marta Napieralska jest doradcą podatkowym, radcą prawnym w Departamencie Restrukturyzacji i Sukcesji Biznesu Kancelarii Prawno-Podatkowej Mariański Group sp.k.

# Sukcesja biznesu: ustawa może nie wystarczyć



ADAM MARIAŃSKI  
MARTA NAPIERALSKA

By chronić dorobek polskich firm, potrzebne są kompleksowe regulacje prawne rozwiązujące wiele złożonych problemów. Dobrze, że rząd uczynił pierwszy krok. Nie powinien jednak poprzestać jedynie na jednoosobowej działalności gospodarczej – zauważają eksperci.

gospodarczą, w tym nabyte przez przedsiębiorcę wynikające z decyzji, są wykonywane przez zarządę sukcesyjnego.

Projektowane zmiany należy uznać za niewystarczające, a w znacznym zakresie prowadzące do nowych problemów praktycznych.

### Nierozwiązane problemy

Projekt nie rozwiązuje problemów związanych z kontynuacją praw i obowiązków przez spadkobiercę bądź spadkobierców, w sytuacji gdy nie ustanowiono zarządu sukcesyjnego. Nie każdy nestor, a także jego następcy, będą widzieli potrzebę ustanowienia takiego zarządu. W takiej sytuacji w dalszym ciągu pozostaje nierozwiązanych wiele problemów związanych z wstąpieniem przez spadkobierców w ogół praw i obowiązków podatkowych. Dotyczy to m.in. sukcesji w VAT, w tym także odliczenia podatku naliczonego; prawa do kosztów podatkowych; zasad amortyzacji składników majątku; praw do ulg podatkowych itd. Jako klasyczny przykład można wskazać systemy informatyczne urzędów skarbowych, które nie pozwalają na złożenie deklaracji za zmarłego podatnika w związku z wygaśnięciem NIP.

Projektowane regulacje nie rozwiązują też problemu sukcesji praw i obowiązków osoby fizycznej przez kilku spadkobierców. Dotyczy to zarówno możliwości wspólnego kontynuowania działalności gospodarczej spadkodawcy, jak i wstąpienia w te prawa tylko niektórych ze spadkobierców, a tym samym rozliczeń między nimi. Powodować to może określone skutki podatkowe, w tym także wyłączenie sukcesji podatkowej praw i obowiązków związanych z dziedziczonym przedsiębiorstwem (A. Mariański, A. Żądło, „Kontynuacja

ordynacji podatkowej. To znaczy, że wygasają wszelkie prawa, np. prawo do odliczenia podatku naliczonego, kontynuacji amortyzacji, prawa do kosztów podatkowych poniesionych w trakcie zarządu sukcesyjnego, ale zaliczanych w koszty po jego wygaśnięciu itd.)

Analiza uzasadnienia projektu ustawy pogłębia te wątpliwości. Jeżeli przedsiębiorstwo w spadku uzyska podmiotowość podatkową, czyli będzie traktowane jak podatek, czy przejął prawa i obowiązki

Trzeba zwiększyć świadomość przedsiębiorców, by ustanawiali zarządę już za życia

zmarłego podatnika, to w jaki sposób następuje dalszy „transfer” tych praw? W jaki sposób spadkobierca „odzyskuje” prawa i wstępuje w obowiązki? Pozostawienie takiego rozwiązania prowadziłoby do zakwestionowania racjonalności nowej ustawy w zakresie prawa podatkowego. Co prawda na czas zarządu sukcesyjnego znaczna część problemów zostałaby rozwiązana, ale finalnie prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji podatkowej spadkobierców.

### Co z innymi przedsiębiorstwami

Projektowana ustawa jest regulacją niezwykle potrzebną i wyczerpującą z uwagi na powszechność jednoosobowej działalności gospodarczej jako