

SYLWIA ADAMCZYK-KACZMARA¹

Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelniania systemu podatkowego

Streszczenie

Od kilku lat trwają poszukiwania rozwiązań, których wprowadzenie przyczyniłoby się do większej i pełniejszej kontroli fiskusa nad obrotami podatników z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych. Aktualne działania legislacyjne w tym zakresie (w szczególności wprowadzenie kas online) nastawione są na zwiększającą się cyfryzację tego procesu i stanowią uzupełnienie już istniejących rozwiązań (takich jak obowiązek składania elektronicznych deklaracji VAT i plików JPK).

Słowa kluczowe: kasy rejestrujące, kasy rejestrujące online, ewidencjonowanie sprzedaży, uszczelnianie systemu podatkowego, cyfryzacja

¹ Sylwia Adamczyk-Kaczmaro – Deloitte; e-mail: sadamczyk@deloittece.com; ORCID: 0000-0002-4778-3706.

SYLWIA ADAMCZYK-KACZMARA

Changes Concerning Cash Registers as a Manifestation of Measures to Tighten the Tax System

Abstract

It has been several years since the search for solutions that would improve and increase the supervision and control of tax authorities over the taxable persons' turnover made from selling to natural persons started. The legislative activities currently undertaken in this domain (especially the implementation of online registers) are oriented towards the increasing digitalisation of the process in question, supplementing the already existing solutions (such as the obligation to file electronic VAT return forms and SAF-T [PL: JPK] files).

Keywords: cash registers, online cash registers, turnover recording, tightening the tax system, digitalisation

Uwagi ogólne

Mija właśnie 25 lat odkąd w Polsce wprowadzono obowiązek stosowania kas rejestrujących². W pierwszej kolejności dotknął on właścicieli sklepów, niemniej dziś kasy musi mieć każdy, kto w ramach swojej działalności dokonuje dostawy towarów lub świadczy usługi dla klientów niebędących podatnikami³.

Początkowo wprowadzeniu kas rejestrujących towarzyszyły protesty niektórych grup podatników, którzy mieli być objęci obowiązkiem ich posiadania⁴. Z czasem protesty osłabły, a obowiązek uległ stopniowemu rozszerzeniu na kolejne zawody i rodzaje działalności. Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: „ustawa o p.t.u.”)⁵ podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących⁶.

Jednym w powodów wprowadzenia obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących było dążenie do uszczelnienia systemu podatkowego poprzez ograniczenie tzw. szarej strefy, czyli do wyeliminowania niewykazywania przez podatników części dochodów z tytułu sprzedaży towarów lub świadczenia usług⁷. Dzięki kasie rejestrującej powinno być bowiem wiadome, czy deklarowane obroty, od których wylicza się podatki, są zbliżone do rzeczywistych, czy też zaniżone. Niestety praktyka pokazała, że samo nałożenie na podatników obowiązku posiadania kas rejestrujących nie doprowadzi do wyeliminowania tzw. szarej strefy. Dlatego też rządzący podejmują kolejne działania legislacyjne mające w założeniu spowodować, że wykazywany (i w konsekwencji opodatkowany) będzie cały obrót wygenerowany przez podatnika.

² Zob. W. Modzelewski (red.), *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, Warszawa 2011, s. 736.

³ Zob. T. Michalik, *VAT Komentarz*, Warszawa 2013, s. 979.

⁴ Jedną z protestujących grup byli taksówkarze, którzy protestowali, blokując samochodami centra wielkich miast – por. <https://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/rynek/1507540,1,zakup-kontrolowany.read> (dostęp: 30.11.2018).

⁵ Tekst jedn.: Dz.U. z 2017 r., poz. 1221 z późn. zm.

⁶ Zob. T. Michalik, op. cit., s. 979–980 oraz H. Litwińczuk (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s. 731.

⁷ Zob. T. Michalik, op. cit., s. 979.

Kasy rejestrujące – wczoraj i dziś – historia krajowych regulacji

Historia kas fiskalnych w Polsce rozpoczęła się wraz z uchwaleniem w dniu 8 stycznia 1993 r. ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (dalej: „ustawa z 1993 r.”)⁸. Pierwsze kasy rejestrujące weszły do użytku w 1994 r. i musiały spełniać wymogi ustalone przez Ministra Finansów⁹.

Obecnie obowiązujące przepisy ustawy o p.t.u. są w zasadniczym zakresie zbliżone do regulacji wprowadzonych ustawą z 1993 r. Oczywiście na przestrzeni lat zmieniały się m.in. wymagania techniczne dotyczące poszczególnych rodzajów kas, sposób ustalania i wysokość progu pozwalającego na ich nieużywanie oraz zakres zwolnień z obowiązku używania kas.

Ustawa o p.t.u., podobnie jak poprzednio obowiązujące przepisy, określa również skutki naruszenia obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. W przypadku nieprzestrzegania ww. obowiązku naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala za okres do czasu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług¹⁰.

Przepisy precyzują również, jak należy postępować w sytuacji, gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie może być prowadzona ewidencja obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Zgodnie z art. 111 ust. 3 ustawy o p.t.u. w takim przypadku podatnik jest obowiązany ewidencjonować obroty i kwoty podatku należnego przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej. Natomiast jeśli ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu rezerwowej kasy rejestrującej jest niemożliwe, podatnik nie może dokonywać sprzedaży¹¹.

Nie ulega wątpliwości, że dotychczas obowiązujące przepisy nie doprowadziły do wyeliminowania tzw. szarej strefy i przypadków nieewidencjonowania sprzedaży. Również dostępne obecnie możliwości kontroli przestrzegania obowiązku rejestrowania sprzedaży na kasach polegające w dużym stopniu na czasochłonnej

⁸ Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 50.

⁹ W sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym musiały odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków stosowania tych kas przez podatników, zostało wydane rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 12 maja 1993 r., które obowiązywało od 5 lipca 1993 r.

¹⁰ Art. 111 ust. 2 ustawy o p.t.u. Szerzej: W. Modzelewski (red.), op. cit., s. 740–742 oraz T. Michalik, op. cit., s. 994 i n.

¹¹ Zob. H. Litwińczuk (red.), op. cit., s. 731 oraz T. Michalik, op. cit., s. 997.

analizie papierowych rolek nie pozwalały na weryfikowanie na bieżąco, czy i jaka sprzedaż jest ewidencjonowana oraz czy miały miejsce przerwy w ewidencji. W konsekwencji od kilku lat poszukiwano rozwiązań, których wprowadzenie przyczyniłoby się do większej i pełniejszej kontroli fiskusa nad obrotami podatników z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych¹².

Jednym z rozpatrywanych rozwiązań było wprowadzenie kas rejestrujących online, tj. urządzeń, które zamiast standardowych form zapisu danych wysyłają dane do centralnego repozytorium¹³. Według szacunków Ministerstwa Finansów uszczelnienie systemu ewidencjonowania sprzedaży detalicznej wskutek wprowadzenia kas online zwiększy wpływy z podatku od towarów i usług o 1–2% (co w ocenie Ministerstwa stanowiłoby znaczącą kwotę w skali kraju)¹⁴. Mając na względzie postępującą cyfryzację obowiązków podatników w zakresie podatku od towarów i usług (wprowadzenie obowiązku składania plików JPK oraz deklaracji VAT w formie elektronicznej) wprowadzenie kas online wydaje się być kolejnym krokiem w tym kierunku.

Kasy rejestrujące online – przebieg procesu legislacyjnego

Dyskusja o kasach online rozgorzała na dobre, gdy w dniu 17 sierpnia 2016 r. Minister Rozwoju przedstawił projekt rozporządzenia w sprawie kryteriów i warunków

¹² Jako przykład można wskazać organizowanie tzw. loterii paragonowych.

¹³ Resort Rozwoju podkreślał, że wprowadzenie dodatkowych wymagań dla kas jest konieczne, jeżeli chcemy uszczelniać system podatkowy i walczyć z szarą strefą. Powoływał się na doświadczenia Węgier, Słowenii i Bułgarii, które wprowadziły podobne rozwiązania i odniosły sukces – por. <https://superbiz.se.pl/wiadomosci/kasy-i-paragony-znikna-ze-sklepow-ekspert-z-ministerstwa-wyjasnia-rozmowa-aa-YLrk-VYm5-b3Ag.html> (dostęp: 30.11.2018). Przykładowo w Słowenii odnotowano wzrost deklarowanych obrotów o 5,7%, a wpływów z VAT o 4,6%. Również Bułgaria może pochwalić się sukcesem w związku z wprowadzeniem obowiązku stosowania kas fiskalnych, które pracują w trybie online i są połączone z państwowym systemem informatycznym. Reformy zainicjowane w 2012 r. poskutkowały wzrostem obrotu w określonych gałęziach gospodarki o 50–60 proc. – głównie w branży gastronomicznej i hotelarskiej, zob. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/969151,nowe-kasy-fiskalne-cyfrowy-paragon-sprzedazvat.html> (dostęp: 30.11.2018).

¹⁴ https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dla-mediow/wywiady/eksperci-mf/-/asset_publisher/P3qp/content/dyktor-wojciech-sliz-kasy-fiskalne-online-zwieksza-wplywy-z-vat-o-1-2-proc-wiadomoscihandlowe-pl-22-stycznia-2018-r?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdla-mediow%2Fwywiady%2Feksperci-mf%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_P3qp%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 30.11.2018).

technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące¹⁵. Projekt ten miał na celu wprowadzenie od 1 stycznia 2018 r. cyfryzacji dokumentów i raportów fiskalnych oraz transmisji online danych z kas fiskalnych (w formacie JPK) do centralnej bazy danych prowadzonej przez Ministra Finansów¹⁶.

Prace nad wejściem w życie przedmiotowych przepisów przedłużały się¹⁷, ale z odpowiedzi wiceministra finansów Pawła Gruzy z lipca 2017 r. na interpelację poselską nr 13726¹⁸ wynikało, że od stycznia 2018 r. kasy fiskalne z kopią papierową, czyli paragonem, będą stopniowo zastępowane przez urządzenia online¹⁹.

Kasy online stały się faktem 22 czerwca 2018 r. – wówczas ogłoszone zostało Rozporządzenie Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 28 maja 2018 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące²⁰, dalej: „rozporządzenie ws. kryteriów i warunków technicznych”.

¹⁵ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12288904> (dostęp: 30.11.2018). To właśnie na bazie przedmiotowego rozporządzenia producenci kas dostali pierwsze wytyczne nt. parametrów, funkcjonalności oraz homologacji nowych urządzeń.

¹⁶ W toku prowadzonych uzgodnień resort wprowadził istotne zmiany w stosunku do pierwotnej wersji projektu, por. <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1044482,paragony-trafia-do-fiskusa-z-e-kasy-lub-jpk.html> (dostęp: 30.11.2018), – gdzie omówiono wstępne założenia projektu oraz jego modyfikacje (w szczególności chodziło o rozciągnięcie w czasie procesu wymiany urządzeń na kasy online z wyłączeniem określonych rodzajów działalności, a także rezygnację z możliwości wprowadzenia zdalnej blokady kasy w sytuacji, gdyby pojawiły się podejrzenia, że właściciel oszukuje fiskusa).

¹⁷ Na stronach RCL pojawiały się kolejne wersje wspomnianego rozporządzenia. W dniu 24 lutego 2017 r. pojawił się projekt, w którym znalazły się bardzo szczegółowe informacje na temat sposobu funkcjonowania nowych kas rejestrujących, por. <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12288904/katalog/12373946#12373946> (dostęp: 30.11.2018). Ponadto w jego treści zawarto obszernie uzasadnienie zmian wprowadzanych w polskim systemie fiskalizacji. Kolejna wersja, tj. projekt z dnia 23 maja 2017 r., została opublikowana w dniu 20 lipca 2017 r., <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12288904/katalog/12373946#12373946> (dostęp: 30.11.2018).

¹⁸ <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=9B699F65BE7C51EAC125816A-002C6AE2> (dostęp: 30.11.2018).

¹⁹ Zgodnie z ww. dokumentem w branżach szczególnie narażonych na ryzyko nadużyć podatkowych nowe kasy będą obligatoryjne. Potwierdzenie powyższego można znaleźć również w wypowiedziach prasowych z tego okresu, por. <https://www.pb.pl/nie-takie-strasznekasy-on-line-867205> (dostęp: 30.11.2018), gdzie podkreślano m.in., że wprowadzenie kas online przyniesie przedsiębiorcom konkretne korzyści – przede wszystkim zmniejszenie obciążeń związanych z raportowaniem do urzędu skarbowego informacji o obrocie i należnym podatku VAT. Kolejną korzyść z wdrożenia kasy online to możliwość podłączenia i zintegrowania terminala płatniczego z kasą fiskalną, co przyspieszy obsługę klientów. Podłączenie kas do sieci internetowej ma też ułatwić ich zdalne serwisowanie przez producentów. Ponadto nowe kasy rejestrujące będą miały wiele funkcji programowanych zdalnie i umożliwiających ich dostosowanie do potrzeb użytkownika.

²⁰ <http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20180001206> (dostęp: 30.11.2018); zgodnie z brzmieniem paragrafu 1 przedmiotowe rozporządzenie określa m.in. szczegółowe kryteria i warunki techniczne, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, dane, które powinien zawierać wniosek producenta krajowego albo podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego

Na podstawie ww. rozporządzenia producenci otrzymali szczegółową listę wytycznych dotyczących nie tylko parametrów technicznych kas fiskalnych, ale i samej procedury przekazania kas do uzyskania homologacji.

W międzyczasie na stronach rządowych pojawił się projekt ustawy dotyczący zmiany ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy prawo o miarach wprowadzający do ustawy o p.t.u. nowe rozwiązanie w postaci ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas fiskalnych online (dalej: „nowelizacja wprowadzająca kasy online”). Pierwszy projekt nowelizacji wprowadzającej kasy online zaprezentowano 18 września 2017 r.²¹. Wówczas przedsiębiorcy poznali wstępny kalendarz zmian. Zgodnie z informacjami płynącymi z Ministerstwa Finansów: „Zarówno rozporządzenie techniczne, jak i zmiany w podatku VAT powinny być gotowe w I kwartale 2018 roku. Natomiast od 1 stycznia roku 2019 zaczniemy stopniowo wprowadzać nowe urządzenia na rynek. Wymiana kas rozpocznie się od branż najbardziej narażonych na nieprawidłowości fiskalne, obejmując kolejne sektory handlu i usług wraz ze zwiększeniem podaży kas elektronicznych. Za nieco ponad rok na rynku funkcjonować będą dwa typy kas fiskalnych – kasy online oraz kasy bez funkcji online, czyli z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii”²².

Zgodnie z projektem nowelizacji wprowadzającej kasy online, który trafił do Sejmu 27 kwietnia 2018 r., część przedsiębiorców została zobowiązana do wdrożenia kas fiskalnych online do końca 2018 r. (zgodnie z uchwalonymi przepisami ten termin został zmieniony na 31 grudnia 2019 r.).

Kasy online – główne założenia nowelizacji

Głównym założeniem nowelizacji wprowadzającej kasy online jest wprowadzenie możliwości stosowania przez podatników kas rejestrujących umożliwiających,

nabycia lub importu kas rejestrujących o wydanie potwierdzenia wymienionego w art. 111 ust. 6b ustawy o p.t.u., okres, na który jest wydawane ww. potwierdzenie, oraz zakres badań kas rejestrujących.

²¹ Zob. <http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12303053> (dostęp: 30.11.2018). Projekt ustawy został skierowany do Sejmu w dniu 27 kwietnia 2018 r. jako Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, druk sejmowy nr 2503.

²² Zob. pozycję cytowaną w przypisie 14 powyżej, tam również: „Przedsiębiorcy rozpoczynający działalność gospodarczą po tym terminie zostaną zachęceni do zakupu nowych urządzeń online z dofinansowaniem rządowym w wysokości tysiąca złotych. Ponieważ stare kasy posiadają czteroletnią homologację, nie możemy tak po prostu zabronić ich używania wraz z wejściem w życie nowych przepisów. Dlatego też zdecydowaliśmy się na dopłatę – w zwiększonej kwocie – ale tylko do zakupu nowych kas on-line, która powinna zwiększyć liczbę aktywacji kas on-line w początkowym okresie całego przedsięwzięcia”.

oprócz zapisu w pamięci kasy, przekazywanie w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni informacji z prowadzonej ewidencji oraz o zdarzeniach mających znaczenie dla pracy kas²³. Informacje te będą przekazywane do systemu teleinformatycznego (tj. Centralnego Repozytorium Kas – dalej: „CRK”) prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. System ten będzie odbierał i gromadził dane z kas rejestrujących w celach analitycznych i kontrolnych. Wprowadzenie tego rozwiązania w zamyśle ma wymusić bardziej rzetelną ewidencję sprzedaży. Ponadto dodatkowym celem wprowadzenia tego narzędzia jest wzmocnienie czynnika kontrolnego w systemie ewidencji sprzedaży – podatnik będzie miał świadomość, że jego działalność podlega monitorowaniu przez cały okres jej prowadzenia.

Zgodnie z nowelizacją wprowadzającą kasy online został zniesiony obowiązek zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego – przedmiotowa zmiana wiąże się z tym, że co do zasady kasy rejestrujące będą się łączyły z CRK. W konsekwencji fiskalizacja (i tym samym zgłoszenie kasy do naczelnika urzędu skarbowego) będą dokonywały się automatycznie i nie będą wymagały działań ze strony podatnika.

Nowe regulacje wskazują również, jaki jest zakres obowiązków podatników w sytuacji wystąpienia problemów z połączeniem z CRK²⁴. Nowelizacja wprowadzająca kasy online przewiduje, że w przypadku gdy z przyczyn niezależnych od podatnika w sposób trwały nie jest możliwe zapewnienie połączenia poprzez sieć telekomunikacyjną z CRK umożliwiającą przekazywanie danych w sposób ciągły, podatnik będzie zobowiązany do prowadzenia ewidencji na kasie i do uzyskania zgody naczelnika urzędu skarbowego na przesłanie tych danych w odstępach czasowych. Natomiast w przypadku gdy z przyczyn niezależnych od podatnika czasowo nie jest możliwe zapewnienie połączenia poprzez sieć telekomunikacyjną z CRK, podatnik będzie zobowiązany do zapewnienia tego połączenia niezwłocznie po ustaniu tych przyczyn, jednocześnie będzie zobowiązany do prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy.

²³ Dane z kas mają być przekazywane do CRK w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa.

²⁴ Zgodnie z § 43 rozporządzenia ws. kryteriów i warunków technicznych kasa przekazuje dane, używając domyślnego harmonogramu przekazu danych nie rzadziej niż co 2 godziny. W przypadku nieprzekazania danych kasa: 1) umożliwia dalszą rejestrację sprzedaży, sygnalizując w sposób czytelny dla użytkownika przekroczenie zadanego terminu zgodnego z harmonogramem przekazu danych, 2) podejmuje automatyczne próby kolejnego przekazu danych nie rzadziej niż co 2 godziny pracy kasy.

Nowelizacja wprowadzająca kasy online przewiduje dofinansowanie do nabycia kas w formie refundacji²⁵, przy czym będzie ona przysługiwać tylko w przypadku nabycia nowego rodzaju kas. Regulacja ta ma na celu promowanie wykorzystywania kas online do prowadzenia ewidencji sprzedaży.

Jak wskazano powyżej, Ministerstwo Finansów zakłada stopniową wymianę dotychczas używanych urządzeń na kasy online²⁶. Z tym założeniem koreluje regulacja nowelizacji wprowadzającej kasy online, która przewiduje skrócenie terminu ważności potwierdzeń dla kas z elektronicznym zapisem kopii do dnia 31 grudnia 2022 r., a dla kas z papierowym zapisem kopii do dnia 31 sierpnia 2019 r., przy jednoczesnym zastrzeżeniu, że w przypadku kas z papierowym zapisem kopii pamięć fiskalna tych kas nie podlega wymianie. Działania te powinny pozwolić na systematyczne, rozciągnięte w czasie zastąpienie najstarszych, przestarzałych technologicznie kas rejestrujących, nowymi kasami.

Zgodnie z zapowiedziami w odniesieniu do niektórych rodzajów sprzedaży możliwość używania przez podatników dotychczasowych kas została ograniczona czasowo²⁷. W świetle nowych regulacji podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii w terminie:

- 1) do dnia 31 grudnia 2019 r. – do:
 - a) świadczenia usług naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów,
 - b) sprzedaży benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych;
- 2) do dnia 30 czerwca 2020 r. – do:
 - a) świadczenia usług związanych z wyżywieniem wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo, oraz w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania,
 - b) sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych;

²⁵ Refundacja jest przewidziana w wysokości 90% ceny zakupu (bez podatku), nie więcej niż 700 zł.

²⁶ Nowelizacja wprowadzająca kasy online dopuszcza opcję stosowania przez podatników kas rejestrujących online, które są używane na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub umów o podobnym charakterze, pod warunkiem, że na dzień nabycia (zakupu) przez wynajmującego, kasy te są objęte potwierdzeniem Prezesa Głównego Urzędu Miar.

²⁷ Zostało to uzasadnione sygnałami ze strony służb kontrolnych wskazujących obszary podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ewidencji.

- 3) do dnia 31 grudnia 2020 r. – do świadczenia usług fryzjerskich, kosmetycznych i kosmetycznych, budowlanych, w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, prawniczych oraz związanych z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej, wyłącznie w zakresie wstępu²⁸.

Wprowadzenie kas online – korzyści i wyzwania dla podatników

Założeniem Ministerstwa Finansów jest, że wprowadzenie kas online przyniesie korzyści fiskalne, co było podkreślane zarówno w wypowiedziach pracowników Ministerstwa²⁹, jak i w artykułach prasowych³⁰. Z kolei w uzasadnieniu do projektu nowelizacji wprowadzającej kasy online zostały wskazane potencjalne korzyści w związku ze stosowaniem tego rodzaju urzędzeń dla samych podatników. Jako najważniejsze korzyści wyszczególniono:

- zmniejszenie obciążeń regulacyjnych (mniejsza liczba wymaganych dokumentów w formie papierowej – np. eliminacja konieczności przechowywania papierowych rolek, zgłaszania fiskalizacji kas),
- ograniczenie uciążliwych dla podatnika kontroli³¹,
- lepsze warunki do prowadzenia konkurencyjnego biznesu.

²⁸ Art. 145b ust. 1 ustawy o p.t.u. w brzmieniu nadanym nowelizacją wprowadzającą kasy online.

²⁹ Pozycja cytowana w przypisie 14 powyżej.

³⁰ Ekspertcy wskazywali na korzyści fiskalne, jakie może przynieść nowa koncepcja kas – zob. <http://www.biznes-firma.pl/system-kas-fiskalnych-online---na-czym-ma-polegac/29361> (dostęp: 30.11.2018): „Raport KPMG pod tytułem »Studium przypadku – system kas fiskalnych online w Polsce« pokazuje, że dzięki wdrożeniu takiego rozwiązania w życie w Polsce budżet państwa może zyskać z tytułu podatku VAT nawet ponad 2,8 mld zł rocznie. Należy skorygować takie korzyści o nakłady, które będą niezbędne dla wdrożenia systemu – szacowane na kwotę 300 000 000 zł. To i tak ostatecznie pozwoli uzyskać wpływy w wysokości około 2,5 mld zł. Nie są to tylko szacunki, ale realne i możliwe do osiągnięcia korzyści, co pokazują przykłady innych krajów, w których wdrożono system kas fiskalnych online. Umożliwiło to zwiększenie w sposób trwały dochodów podatkowych z tytułu podatku VAT”.

³¹ W uzasadnieniu do projektu wskazano, że z tytułu przyjętych w projekcie ustawy rozwiązań związanych z wprowadzeniem nowego rodzaju kas należy oczekiwać spadku kosztów kontroli. Ponadto automatyczna analiza kompleksowego zbioru danych dotyczących danego podatnika pozwoli na ograniczenie uciążliwych dla podatnika kontroli i na efektywniejsze wykorzystanie zasobów organów podatkowych. Ewentualne kontrole będą mogły być poprzedzone zdalną analizą dokumentów źródłowych.

Nie ulega wątpliwości, że zastąpienie dotychczasowych kas rejestrujących kasami online może wywołać pozytywne efekty (zwłaszcza z perspektywy fiskusa, jeśli doprowadzi do ograniczenia tzw. szarej strefy). Natomiast nie oznacza to, że ich wprowadzenie nie będzie się wiązać z dodatkowymi obowiązkami i obciążeniami (w tym finansowymi) po stronie podatników.

Jeśli chodzi o aspekt kosztowy, w przypadku podatników największą pozycją będzie wydatek na zakup urządzenia (w szczególności dotyczy to podatników, którzy zgodnie z nowymi przepisami będą zobowiązani do wymiany kasy w pierwszej kolejności³²). Wprawdzie ustawa przewiduje refundację przy zakupie urządzeń o nowych funkcjonalnościach, niemniej, jak wskazano powyżej, refundowana będzie tylko część wydatków. Innym znaczącym kosztem po stronie podatnika będzie opłata ponoszona z tytułu dostępu do systemu (transmisji danych)³³.

Wprowadzenie kas online wiąże się również z wyzwaniem natury technicznej. Przy założeniu, że producenci kas dadzą radę wyprodukować (dostarczyć na rynek) odpowiednią liczbę urządzeń, aby podatnicy mogli we wskazanych terminach dokonać wymiany urządzeń, to na podatnikach będzie spoczywać obowiązek dostosowania systemów, kas oraz przygotowania osób obsługujących klientów do nowego rodzaju urządzeń. Podatnicy będą również musieli poradzić sobie z ewentualnymi trudnościami z zapewnieniem połączenia i transmisją danych (np. związanymi z lokalizacją punktu sprzedaży).

Należy podkreślić, że producenci urządzeń od początku prac legislacyjnych wskazywali, że proponowane daty wejścia w życie przepisów dotyczących stosowania kas online dają im zbyt mało czasu na wprowadzenie nowych rozwiązań³⁴. Ich sytuację tylko częściowo polepsza okoliczność, że nowelizacja wprowadzająca kasy online dopuszcza możliwość nabywania do prowadzenia ewidencji sprzedaży dotychczas używanych rodzajów kas rejestrujących (kasy z papierowym zapisem kopii – do 31 sierpnia 2019 r., a kasy z elektronicznym zapisem kopii – do 31 grudnia 2022 r.), niemniej nie dotyczy to podatników prowadzących działalność objętą obowiązkowym ewidencjonowaniem na kasie online w terminach wskazanych w nowelizacji.

³² W toku prac nad nowelizacją podatnicy wskazywali, że w przypadku branż objętych obowiązkiem ewidencjonowania przy pomocy kas online wymóg wymiany obecnych urządzeń na kasy online będzie niezależny od wysokości osiąganego przychodu z tytułu prowadzonej działalności, co dla podatników prowadzących działalność w mniejszym zakresie może być dużym obciążeniem.

³³ W uzasadnieniu do nowelizacji przyjęto z tego tytułu kwotę 600 zł (średni koszt roczny).

³⁴ Ostatecznie nowelizacja weszła w życie 1 maja 2019 r.

Inne rozwiązania związane z kasami rejestrującymi i ewidencją sprzedaży

Wprowadzenie kas online nie jest jedynym działaniem Ministra Finansów zmierzającym do uszczelnienia systemu podatkowego. Inne rozwiązania w tym zakresie można znaleźć np. w rozporządzeniu Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących³⁵ zawierającym szereg regulacji dotyczących kwestii technicznych związanych z prowadzeniem ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz z samymi kasami i ich przeglądami technicznymi³⁶. Zgodnie z § 65 rozporządzenia weszło ono w życie z dniem 1 maja 2019 r. (z drobnymi wyjątkami, które weszły w życie z dniem 1 lipca 2019 r.).

Rozporządzenie nakłada na podatników obowiązek przypisania oznaczenia literowego od „A” do „G” do stawek podatku lub zwolnienia od podatku przypisanych do nazw towarów i usług w sposób szczegółowo wskazany w rozporządzeniu³⁷. Przy czym rozporządzenie nie wskazuje, co w sytuacji, gdy podatnik nie prowadzi w ramach swojej działalności sprzedaży opodatkowanej daną stawką.

Kolejnym rozwiązaniem przewidzianym w rozporządzeniu jest zobowiązanie podatnika do zapoznania osoby, która prowadzi u niego ewidencję³⁸, z zasadami ewidencji i wystawiania paragonu fiskalnego oraz ze skutkami nieprzestrzegania

³⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących, <http://dziennikustaw.gov.pl/DU/2019/0816> (dostęp: 25.07.2019).

³⁶ Zgodnie z § 1 projektu, rozporządzenie określa: 1) sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, zwanej dalej „ewidencją”, w tym o zastosowaniu specjalnym dla danego rodzaju czynności, oraz warunki i sposób używania przez podatników kas rejestrujących, zwanych dalej „kasami”, w tym sposób zakończenia używania kas w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas, szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów przez kasy rejestrujące w postaci innej niż wydruk oraz rodzaje dokumentów, które są składane w związku z używaniem kas, sposób ich składania oraz wzory tych dokumentów; 2) termin zgłoszenia kasy z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego; 3) warunki zorganizowania i prowadzenia serwisu kas mające znaczenie dla prowadzenia ewidencji oraz warunki, które powinny spełniać podmioty prowadzące serwis kas; 4) terminy oraz zakres obowiązkowych przeglądów technicznych kas.

³⁷ Przypisanie ma być dokonane w następujący sposób: literze „A” – jest przypisana stawka podstawowa podatku w wysokości 22% albo 23%, literze „B” – jest przypisana stawka obniżona podatku w wysokości 7% albo 8%, literze „C” – jest przypisana stawka obniżona podatku w wysokości 5%, literze „D” – jest przypisana stawka obniżona podatku w wysokości 0%, literze „E” – jest przypisana sprzedaż zwolniona od podatku, literze „F” i „G” – są przypisane pozostałe stawki podatku, w tym wartość 0% (zero techniczne) w przypadku sprzedaży opodatkowanej, o której mowa w art. 119 ust. 1 lub art. 120 ust. 4 ustawy o p.t.u.

³⁸ Obowiązek zapoznania należy wypełnić przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji przez tę osobę oraz bez względu na sposób i formę powierzenia tej osobie prowadzenia tej ewidencji.

tych zasad. Przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji osoba ta składa podatnikowi oświadczenie o zapoznaniu się z informacją o zasadach ewidencji³⁹.

Trwają również prace nad innymi projektami przepisów. Przykładowo należy wskazać projekt przepisów przewidujących wymóg podawania numeru NIP na paragonach, na podstawie których wystawiane są później faktury⁴⁰. Zgodnie z tym projektem możliwość wystawienia dla nabywcy (podatnika podatku od towarów i usług) faktury VAT z tytułu sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej będzie uzależniona od wymienienia na paragonie dokumentującym tę sprzedaż numeru NIP nabywcy. Jednocześnie wprowadzona zostanie sankcja w wysokości 100% kwoty podatku wykazanej na fakturze za naruszenie ww. zasad (zarówno wobec wystawiającego fakturę, jak i nabywcy chcącego odliczyć podatek naliczony na jej podstawie i ujmującego taką fakturę w ewidencji podatku od towarów i usług)⁴¹.

Podsumowanie

Jak już wskazano powyżej, samo wprowadzenie obowiązku posiadania kas rejestrujących nie doprowadziło do wyeliminowania tzw. szarej strefy. Aktualne działania legislacyjne w zakresie ewidencjonowania obrotów oraz podatku należnego nastawione są na zwiększającą się cyfryzację tego procesu, co stanowi uzupełnienie już istniejących rozwiązań (takich jak nałożenie na podatnika obowiązku składania elektronicznych deklaracji VAT i plików JPK).

Można odnieść wrażenie, że nacisk na szybkie wejście w życie nowych regulacji (w szczególności dotyczyło to projektu nowelizacji wprowadzającej kasy online) osłabł w drugiej połowie 2018 r. Niewykluczone, że opóźnienia w zakresie wprowadzania zmian związane były z faktem, że największe wyzwania przy wdrożeniu kas online stoją przed rządem, który powinien przygotować własną infrastrukturę informatyczną, m.in. centralną bazę, która będzie zbierała informacje wysyłane przez kasy online.

³⁹ Wzór informacji o zasadach ewidencji oraz wzór oświadczenia o zapoznaniu się z informacją o zasadach ewidencji stanowią załącznik nr 1 do rozporządzenia.

⁴⁰ Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, druk nr 3499, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=5708736995D-F5E1AC1258415004A3BB7> (dostęp: 25.07.2019).

⁴¹ Pierwotnie regulacje dotyczące wymogu wskazywania NIP na paragonach były częścią projektu ustawy, która miała wprowadzić kasy online, niemniej w trakcie prac legislacyjnych rozdzielono te kwestie do odrębnych projektów.

Niemniej, opierając się na dotychczasowych zapowiedziach i działaniach Ministerstwa Finansów, można wyciągnąć wnioszek, że konsekwentnie zmierzamy w kierunku postępującej cyfryzacji mającej na celu uszczelnianie systemu podatkowego m.in. poprzez implementację przepisów mających prowadzić do wyeliminowania przypadków nieewidencjonowania sprzedaży przez podatników.

Bibliografia

Literatura

Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.

Michalik T., *VAT Komentarz*, Warszawa 2013.

Modzelewski W. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług*, Warszawa 2011.

Strony internetowe

<http://dziennikustaw.gov.pl/DU/2019/0816> (dostęp: 25.07.2019).

<http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12303053> (dostęp: 30.11.2018).

<http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12317958> (dostęp: 30.11.2018).

<http://prawo.sejm.gov.pl/isap.nsf/DocDetails.xsp?id=WDU20180001206> (dostęp: 30.11.2018).

<http://www.biznes-firma.pl/system-kas-fiskalnych-online---na-czym-ma-polegac/29361> (dostęp: 30.11.2018).

http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dla-mediow/wywiady/eksperci-mf/-/asset_publisher/P3qp/content/dyktor-wojciech-sliz-kasy-fiskalne-online-zwieksza-wplywy-z-vat-o-1-2-proc-wiadomosci-handlowe-pl-22-stycznia-2018-r?redirect=http%3A%2F%2Fwww.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fdla-mediow%2Fwywiady%2Feksperci-mf%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_P3qp%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1 (dostęp: 30.11.2018).

<http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/interpelacja.xsp?documentId=9B699F65BE7C51E-AC125816A002C6AE2> (dostęp: 30.11.2018).

<http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=5708736995DF5E1AC1258415004A3BB7> (dostęp: 25.07.2019).

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12288904> (dostęp: 30.11.2018).

<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12288904/katalog/12373946#12373946> (dostęp: 30.11.2018).

<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1044482,paragony-trafia-do-fiskusa-z-e-kasy-lub-jpk.html> (dostęp: 30.11.2018).

<https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/969151,nowe-kasy-fiskalne-cyfrowy-paragon-sprzedaz-vat.html> (dostęp: 30.11.2018).

<https://superbiz.se.pl/wiadomosci/kasy-i-paragony-znikna-ze-sklepow-ekspert-z-ministerstwa-wyjasnia-rozmowa-aa-YLrk-VYm5-b3Ag.html> (dostęp: 30.11.2018).
<https://www.pb.pl/nie-takie-strasznekasy-on-line-867205> (dostęp: 30.11.2018).
<https://www.polityka.pl/tygodnikpolityka/rynek/1507540,1,zakup-kontrolowany.read> (dostęp: 30.11.2018).