

ZMIANY W ZAKRESIE KAS REJESTRUJĄCYCH
– obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej od 1 marca 2013 r.

Obowiązek ewidencjonowania z pomocą kas rejestrujących usług prawniczych po raz pierwszy wprowadzono od 1 maja 2011 r. Świadczący usługi prawnicze mogli jednak zastosować zwolnienie przedmiotowe polegające na nieprzekroczeniu limitu obrotów, który do 31 grudnia 2012 r. wynosił zasadniczo 40 000 zł. Od 1 stycznia 2013 r. na mocy nowego rozporządzenia limit ten został obniżony do 20 000 zł. Powoduje to wiele wątpliwości, zwłaszcza podkreślenia wymaga fakt, że nawet gdy w ubiegłym roku obroty netto wyniosły poniżej 40 000 zł jednak przekroczyły limit 20 000 zł wówczas pojawi się obowiązek ewidencjonowania obrotów za pomocą kasy rejestrującej od 1 marca 2013 r.

Pojawia się w tym miejscu pytanie o konstytucyjność przepisu nakładającego obowiązek zastosowania nowych przepisów do przeszłego stanu faktycznego tj. mającego miejsce zanim nowe rozporządzenie uzyskało walor obowiązującego aktu prawnego.

- **Zasady ogólne**

Generalny obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej w działalności podatnika wynika z art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. W myśl art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity: Dz. U. 2011 r. Nr 177 poz. 1054 ze zm.; dalej: „ustawa o VAT”) podatnicy, którzy dokonują sprzedaży towarów i świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych zobowiązani są do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Kasa rejestrująca jest szczególnego rodzaju ewidencją podatkową. Ma ona charakter ewidencji sprzedaży, gdyż zarejestrowaniu w niej podlegają transakcje opodatkowane wykonane przez podatnika. Wymóg stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących został wprowadzony przede wszystkim ze względu na potrzebę zapewnienia kontroli nad rzetelnością deklarowanych przez pewne grupy podatników podstaw opodatkowania. Obowiązek ewidencjonowania w kasie dotyczy bowiem tych transakcji, w przypadku których nie ma bezwzględnego obowiązku wystawiania faktur je1 dokumentujących (faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców - osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej). W tym przypadku - przy braku

innych form dokumentowania transakcji (utrwalania tego, że miały one miejsce) - istniałoby realne niebezpieczeństwo zaniżania obrotów (podstawy opodatkowania). Ewentualne wykrycie tego faktu byłoby znacznie utrudnione w przypadku, gdyby sprzedaż bezfakturowa nie została udokumentowana w żaden inny sposób. Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej ma dyscyplinować podatników i przeciwdziałać przypadkom zaniżania obrotów (A. Bartosiewicz Adam, R. Kubacki Ryszard, VAT. Komentarz, wyd. IV, komentarz do art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług).

Obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kasy rejestrującej powstaje z chwilą rozpoczęcia sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Jednakże na podstawie art. 111 ust. 7 pkt 3 ww. ustawy Minister Finansów zwolnił na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku ewidencjonowania, ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu (patrz poniżej zwolnienia).

Obowiązki związane z ewidencją obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących zostały określone w art. 111 ust 3a ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem podatnicy są obowiązani:

- 1) dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy;
- 2) dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;
- 3) udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;
- 4) zgłaszać kasy rejestrujące do obowiązkowego przeglądu technicznego właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących;
- 5) używać kas rejestrujących zgodnie z warunkami określonymi w przepisach wydanych na podstawie ust. 7a pkt 1;
- 6) przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112, zgodnie z warunkami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, z późn. zm.);

- 7) stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, z zastrzeżeniem ust. 3b;
- 8) dokonywać wydruku emitowanych przez kasę rejestrującą dokumentów i ich kopii na nośniku papierowym;
- 9) prowadzić i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej, z uwzględnieniem przepisów wydanych na podstawie ust. 7a i ust. 9 pkt 1;
- 10) dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy;
- 11) poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji.

Natomiast podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganego przez nich obrotu oraz kwot podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

Należy zaznaczyć, że status podatnika zwolnionego z VAT nie oznacza automatycznie braku obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy. Jak wskazał w wyroku z dnia z dnia 15 marca 2011 r. (sygn. Akt I SA/Bd 19/2011) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy „rezultatem wykładni gramatycznej, systemowej wewnętrznej, celowościowej i historycznej art. 111 ust. 1 i ust. 5 ustawy o VAT jest konstatacja, iż obowiązkiem prowadzenia ewidencji przy pomocy kasy rejestrującej obciążeni są nie tylko podatnicy czynni, ale także zwolnieni od podatku od towarów i usług ze względu na przedmiot transakcji lub podmiot dokonujący czynności (art. 113 ust. 1 i 9 ustawy o VAT)”.

Oznacza to, że nieprzekroczenie limitu 150 000 zł zobowiązującego do dokonania obowiązkowej rejestracji jako podatnika VAT czynnego nie wpływa bezpośrednio na obowiązek stosowania kasy. W konsekwencji dla określenia obowiązku rejestracji obrotu za pomocą kasy fiskalnej należy wziąć pod uwagę limit określony w rozporządzeniu Ministra Finansów, który obecnie wynosi 20 000 zł.

Zamiarem ustawodawcy było bowiem objęcie obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej wszystkich podatników dokonujących sprzedaży na rzecz konkretnych nabywców, a mianowicie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych bez względu na to, czy dokonywane transakcje podlegają opodatkowaniu i czy są dokonywane przez podatników będących podatnikami podatku od towarów i usług, bowiem zgodnie z art. 15 ust. 1 podatnikami są (...) osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Konkludując na powstanie obowiązku w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej nie ma wpływu fakt, czy podatnik korzysta ze zwolnienia podmiotowego od podatku od towarów i usług, czy też jest zobowiązany do dokonania rejestracji w tym zakresie, bowiem jak wynika z powołanych przepisów, ewidencję tą są zobowiązani prowadzić wszyscy podatnicy (także korzystający ze zwolnienia podmiotowego od podatku), których obroty z tytułu sprzedaży na rzecz osób, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy przekroczyły 20.000 zł.

Usługi prawnicze objęte obowiązkiem ewidencjonowania za pomocą kas fiskalnych

Należy wyjaśnić, że do 30 kwietnia 2011 r. usługi prawnicze znajdowały się w katalogu usług objętych zwolnieniem z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących.

Na mocy art. 111 ustawy o VAT Minister Finansów korzystając z delegacji ustawowej w rozporządzeniu wykonawczym do tej daty rokrocznie przedłużał zwolnienie niektórych podatników oraz niektórych czynności z obowiązku stosowania kas, w tym usług prawniczych. Zakres tych zwolnień w miarę upływu czasu ulegał stopniowo ograniczeniom.

Do dnia 30 kwietnia 2011 r. usługi prawnicze korzystały z przedmiotowego zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie *rozporządzenia z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. nr 224, poz. 1797)*.

Od 1 maja 2011 r. w związku z wejściem w życie przepisów rozporządzenia *Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. nr 138, poz. 930)* usługi prawnicze po raz pierwszy nie znalazły się w katalogu usług zwolnionych z ewidencjonowania za pomocą kasy fiskalnej.

Warto dodać, że na mocy tego rozporządzenia wśród usług objętych obowiązkiem stosowania kas znalazły się także usługi świadczone przez przedstawicieli innych wolnych zawodów m.in. usługi medyczne, rachunkowe.

- **Zwolnienia z obowiązku stosowania kas na nowych zasadach**

Od 2013 r. zmienił się po raz kolejny zakres zwolnień od ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Kluczową zmianą, jaką od 1 stycznia 2013 r. wprowadziło rozporządzenie w sprawie zwolnień jest obniżenie limitu uprawniającego do korzystania ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotu (obowiązuje jeden limit obrotów uprawniający do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania w wysokości 20.000 zł zarówno dla podatników kontynuujących, jak i rozpoczynających działalność.). Natomiast w przypadku podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku podatkowego, limit uprawniający do zwolnienia określany jest w proporcji do okresu jej prowadzenia.

Przypomnieć należy, że zwolnienie z tytułu osiągniętych obrotów do końca grudnia 2012 r. przysługiwało podatnikom kontynuującym działalność, u których obroty na rzecz osób fizycznych nie przekroczyły w poprzednim roku podatkowym kwoty 40.000 zł, pod warunkiem, że wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania. Zwolnienie to jednak straciło moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w trakcie roku podatkowego przekroczenie kwoty obrotów w wysokości 40.000 zł, z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT (§ 3 ust. 1 pkt 2 i ust. 6 rozporządzenia w sprawie zwolnień z dnia 26 lipca 2010 r.).

Dnia 1 stycznia 2013 r. weszło w życie rozporządzenie *Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2012 r., poz. 1382)*, a określone w nim zwolnienia będą obowiązywać do 31 grudnia 2014 r.

Nowe rozporządzenie wprowadza szereg istotnych zmian w zakresie zwolnień z obowiązku stosowania kas fiskalnych, ograniczając liczbę podatników uprawnionych do korzystania z tego przywileju.

Obecnie zwolnienia z obowiązku stosowania kasy rejestrującej można podzielić na dwie grupy:

- Zwolnienia o charakterze podmiotowym - zwalniające podatnika z obowiązku ewidencjonowania w zakresie całej prowadzonej przez niego działalności.

- Zwolnienia o charakterze przedmiotowym - zwalniające z ewidencjonowania enumeratywnie określone czynności.

Zwolnienia o charakterze podmiotowym

Zmianą mającą najistotniejsze znaczenie jest obniżenie od 1 stycznia 2013 r. limitu uprawniającego do korzystania ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotu.

Jak wynika z rozporządzenia zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie później jednak niż do dnia 31 grudnia 2014 r. przewidziano dla podatników, u których obrót na rzecz osób fizycznych oraz rolników ryczałtowych nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym kwoty 20.000 zł. Natomiast w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym sprzedaż towarów lub świadczenie usług na rzecz wymienionych osób, limit uprawniający do zwolnienia należy ustalać w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym.

Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie później jednak niż do dnia 31 grudnia 2014 r.:

- podatników, u których kwota obrotu realizowanego na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 20 000 zł, a w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli kwota obrotu z tego tytułu nie przekroczyła, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, kwoty 20 000 zł.

Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia podatnicy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2012 r. sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych zwolnieni są z ewidencjonowania w danym roku podatkowym, jeżeli przewidywany przez nich obrót z tego tytułu nie przekroczy w tym roku, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, kwoty 20.000 zł.

Dodatkowe zastrzeżenie wynika z § 3 ust. 2 tego rozporządzenia, zgodnie z którym podatek, który w poprzednim roku był zobowiązany do ewidencjonowania obrotów przy zastosowaniu kasy, nie może korzystać ze zwolnienia ze względu na limit obrotów. Oznacza

to w praktyce, że jeżeli podatnik rozpoczął już ewidencjonowanie sprzedaży za pomocą kasy to niski limit obrotów nie zwalnia go z obowiązku ewidencji w roku bieżącym.

Nowym rozwiązaniem jest wprowadzenie od 1 stycznia 2013 r. jednego limitu obrotów uprawniającego do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania w wysokości 20.000 zł zarówno dla podatników kontynuujących, jak i rozpoczynających działalność. Jedynie w przypadku podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku podatkowego, limit uprawniający do zwolnienia określany będzie w proporcji do okresu jej prowadzenia.

Poniższy przykład obrazuje sposób liczenia limitu dla potrzeb określenia obowiązku stosowania kasy:

Zakładając, że podatnik rozpoczął działalność gospodarczą w zakresie usług prawniczych od 1 lutego 2013 r. wówczas limit obrotów uprawniający do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania wylicza się według następującego wzoru:

$$A = B \times C/D$$

gdzie:

A - oznacza maksymalną kwotę obrotu, której przekroczenie powoduje utratę zwolnienia,

B - oznacza limit określony w rozporządzeniu, czyli 20.000 zł,

C - oznacza liczbę dni prowadzenia sprzedaży, jaka pozostała do końca roku,

D - oznacza liczbę dni w roku podatkowym.

Zatem w podanym przykładzie wysokość limitu uprawniającego do zwolnienia wynosi $A = 20\ 000 \times 334/365 = 18\ 301$ zł

Z powyższego wynika, że podatnik utraci prawo do zwolnienia po osiągnięciu obrotu w wysokości 18 301 zł i w zależności od dnia, którym przekroczy ten limit będzie zobowiązany do zainstalowania kasy. Zasadniczo obowiązek ewidencji pojawia się po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym limit został przekroczony.

- **Zwolnienia o charakterze przedmiotowym**

Tak jak dotychczas, w okresie 2013-2014 przewidziano katalog usług podlegających zwolnieniu z ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej. Szczegółowy wykaz7 czynności nieobjętych obowiązkiem ewidencji określono enumeratywnie w załączniku do rozporządzenia.

Zgodnie z § 3 ust.1 pkt 2 rozporządzenia zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie później jednak niż do dnia 31 grudnia 2014 r. podatników, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi zwolnione z obowiązku ewidencjonowania, wymienione w części I załącznika do rozporządzenia, w przypadku gdy udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania, wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia, w całkowitym obrocie podatnika realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, zwany dalej „udziałem procentowym obrotu”, był w poprzednim roku podatkowym wyższy niż 80%.

Można tutaj wymienić następujące usługi:

- Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych - z wyjątkiem usług podkuwania koni (PKWiU ex 01.62.10.0)
- Usługi pocztowe i kurierskie - z wyłączeniem usług w zakresie przygotowania oraz dostawy towarów na zamówienie
- Usługi telekomunikacyjne
- Usługi finansowe i ubezpieczeniowe
- Usługi związane z obsługą rynku nieruchomości
- Usługi prawne - dotyczy wyłącznie usług notariuszy w zakresie objętym wpisem do repertorium A i P
- Usługi świadczone przez organizacje członkowskie
- Usługi świadczone przez organizacje i zespoły eksterytorialne.

Można zauważyć, że w porównaniu do poprzednio obowiązującego rozporządzenia wprowadzono jedynie zmianę w pozycji 29, na podstawie której usługi świadczone przez szkoły nauki jazdy (PKWiU 85.53.11) do dnia 31 grudnia 2012 r. były zwolnione przedmiotowo z ewidencjonowania. Wyłączenie tych usług z katalogu umieszczonego w załączniku rozporządzenia oznacza, że podatnicy świadczący usługi nauki jazdy, są zobowiązani od 1 marca 2013 r. rozpoczęcia ich ewidencjonowania w kasie rejestrującej, co bezpośrednio wynika z § 7 ust. 3 rozporządzenia.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że wyłączenie z katalogu usług zwolnionych z ewidencji nie wyklucza możliwości zastosowania zwolnienia podmiotowego z tytułu nieprzekroczenia limitu obrotów ewentualnie z tytułu formy dokonania zapłaty.

Zwolnienia ze względu na strukturę obrotów

Innym rodzajem zwolnienia jest zwolnienie związane ze strukturą obrotu. Zwolnienie to przysługuje podatnikom, dokonującym sprzedaży towarów i usług wymienionych w części I załącznika do rozporządzenia (poz. 1-32), w przypadku gdy w poprzednim roku podatkowym udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w całkowitym obrocie podatnika (zwanym "udziałem procentowym obrotu") realizowanym na rzecz podmiotów wymienionych w art. 111 ust. 1 ustawy, był wyższy niż 80% (§ 3 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia).

Jednak jak wynika z § 3 ust. 3 rozporządzenia zwolnienia tego nie stosuje się w przypadku podatników, którzy w pierwszym lub drugim półroczu poprzedniego roku podatkowego osiągnęli udział procentowy obrotu równy lub niższy 80%.

Podatnicy rozpoczynający działalność po 31 grudnia 2012 r. mają prawo do tego zwolnienia, wówczas gdy przewidywany udział procentowy obrotu za okres pierwszych sześciu miesięcy jej wykonywania, a w przypadku, gdy okres ten jest krótszy niż sześć miesięcy - przewidywany udział obrotu za okres do końca roku, będzie wyższy niż 80%.

- **Inne zwolnienia**

Warto zwrócić uwagę, że istnieje możliwość zastosowania zwolnienia z uwagi na ilość transakcji i to bez względu na wysokość osiągniętych obrotów, jednak po spełnieniu określonych warunków.

Zwolnienie z tytułu niewielkiej liczby świadczonych usług określone jest w poz. 33 załącznika do rozporządzenia w sprawie zwolnień i przysługuje podatnikom, którzy wcześniej nie mieli obowiązku stosowania kas i łącznie spełnią następujące warunki:

Świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o ile łącznie są spełnione następujące warunki:

- 1) każde świadczenie usługi dokonane przez podatnika jest dokumentowane fakturą, w9 której są zawarte dane identyfikujące odbiorcę;

2) liczba świadczonych usług, o których mowa w pkt 1, w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 20.

Kolejne zwolnienie związane ze sposobem zapłaty wymienione zostało w poz. 37 załącznika do rozporządzenia. Warunkiem zastosowania tego zwolnienia jest dokonanie zapłaty za za wykonaną czynność w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem) Ponadto z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Od kiedy pojawia się obowiązek instalacji kasy fiskalnej?

W przypadku podatników prowadzących działalność cały rok zwolnienie traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót realizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w kwocie 20 000 zł. Zatem w sytuacji przekroczenia tego limitu np. w dniu 15 lutego br. obowiązek prowadzenia ewidencji za pomocą kasy pojawi się od 1 maja br.

Natomiast w przypadku podatników rozpoczynających działalność po 31 grudnia 2012 r., zwolnienie traci moc po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym podatnik przekroczył obrót z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności, w kwocie 20 000 zł.

Utrata zwolnienia przez podatników zwolnionych z ewidencjonowania z uwagi na udział procentowy obrotu następuje po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy albo niższy niż 80%. Zatem przekroczenie proporcji 80% w I półroczu br. spowoduje obowiązek instalacji kasy od 1 września br.

Warto zaznaczyć, że w przypadku podatników którzy na skutek utraty zwolnienia obowiązani byłiby do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu więcej niż 500010 kas, zwolnienie traci moc po upływie roku, licząc od końca półrocza danego roku

podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy albo niższy niż 80%.

W przypadku podatników, rozpoczynających dostawę towarów lub świadczenie usług w drugim półroczu roku podatkowego, u których udział procentowy obrotu będzie do końca roku podatkowego równy albo niższy niż 80%, zwolnienie traci moc po upływie dwóch miesięcy od zakończenia tego roku podatkowego, czyli od 1 marca roku następnego.

- ***Jak liczyć limit uprawniający do zwolnienia?***

Pewne wątpliwości pojawiają, w sytuacji gdy usługi świadczone są zarówno na rzecz osób fizycznych, jak i podmiotów gospodarczych - podatników VAT. Wówczas w celu ustalenia, czy istnieje obowiązek instalacji kasy należy zsumować wyłącznie obrót uzyskany z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych. Należy zaznaczyć, że obliczając ten obrót należy uwzględnić zarówno usługi podlegające ewidencjonowaniu za pomocą kasy fiskalnej jak również usługi zwolnione z tego obowiązku, a wymienione w załączniku do rozporządzenia w sprawie zwolnień.

Przepisy przejściowe

W § 7 rozporządzenia przewidziano przepisy przejściowe dotyczące stosowania przez podatników zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, na mocy których podatnicy, którzy przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przed 1 stycznia 2013 r. zobowiązani są stosować terminy rozpoczęcia ewidencjonowania określone w rozporządzeniu z dnia 26 lipca 2010 r.

W przypadku podatników, którzy w 2012 r. rozpoczęli sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w celu określenia limitu uprawniającego do korzystania ze zwolnienia z ewidencjonowania w 2013 r. za pomocą kas rejestrujących, nie należy stosować wyliczenia proporcji do okresów prowadzenia działalności; podatników tych obowiązywać będzie limit 20.000 zł w skali całego roku. W praktyce oznacza to, że podatnik, który rozpoczął działalność gospodarczą¹¹ w połowie 2012 r. i do końca 2012 r. uzyskane z tej sprzedaży obroty nie przekroczyły u

niego 20.000 zł będzie dalej zwolniony z ewidencji za pomocą kasy, przy założeniu, że również w 2013 r. obroty ze sprzedaży dla ww. podmiotów nie przekroczą 20.000 zł.

Szczególną uwagę warto zwrócić na fakt, iż podatnicy, którzy korzystali ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012 r., jednak na podstawie nowych regulacji nie mają już prawa do dalszego korzystania ze zwolnienia na podstawie § 2 i § 3 rozporządzenia obowiązującego od 2013 r., zobligowani są do rozpoczęcia ewidencjonowania z dniem 1 marca 2013 r. Przepis ten dotyczy podatników, którzy w 2012 r. nie przekroczyli obrotu 40.000 zł jednak przekroczyli obrót 20.000 zł, lub wykonywane przez nich czynności nie są już wymienione w załączniku do rozporządzenia.

W odniesieniu do podatników, którzy nie przestali spełniać warunków do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przed 1 stycznia 2013 r., oraz nie zostali zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania na podstawie § 2 i 3 ww. rozporządzenia (zwolnienie przedmiotowe lub podmiotowe), zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania traci moc z dniem 1 marca 2013 r. W konsekwencji jeżeli podatnik utracił prawo do zwolnienia z ewidencjonowania na skutek zmiany przepisów ze względu na obniżeniu limitu zwolnienia do 20 000 zł wówczas od 1 marca powinien obligatoryjnie rozpocząć ewidencjonowanie sprzedaży od 1 marca 2013 r.

- **Petycje związane z podwyższeniem limitu**

Podwyższenie limitu uprawniającego do stosowania zwolnienia z ewidencji za pomocą kasy było przedmiotem interpelacji poselskiej nr 8473.

Minister Finansów odpowiedział, że propozycja zawarta w projekcie rozporządzenia określającego zakres zwolnień z obowiązku stosowania kas w latach 2013-2014, polegająca na obniżeniu kwoty obrotu uprawniającego do zwolnienia z 40.000 zł do kwoty 20.000 zł, wynika z koncepcji systematycznego i stopniowego ograniczania odstępstw od docelowego rozwiązania przyjętego w ustawie o VAT, jakim jest powszechny charakter prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Jak wskazał Minister Finansów "(...) Celem wprowadzenia powszechnego obowiązku¹² ewidencji sprzedaży w kasie rejestrującej jest po pierwsze potrzeba zapewnienia kontroli nad rzetelnością deklarowanych przez pewne grupy podatników wysokości obrotów.

Obowiązek ewidencjonowania w kasie dotyczy bowiem tych transakcji, w przypadku których nie ma bezwzględnego obowiązku wystawiania faktur je dokumentujących (faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców). W tym przypadku - przy braku innych form dokumentowania transakcji (utrwalania tego, że miały one miejsce) - istniałoby realne zagrożenie zaniżania obrotów (podstawy opodatkowania). Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej ma przeciwdziałać takim przypadkom.

Po drugie natomiast - obowiązek używania kas fiskalnych ma znaczenie z punktu widzenia ochrony interesów ekonomicznych konsumenta. Rejestracja transakcji, a w konsekwencji dokument otrzymany przez konsumenta (paragon fiskalny), zawiera dane o sprzedawcy oraz dane dotyczące transakcji (prawidłową wartość sprzedaży, zastosowaną stawkę podatku), które umożliwiają konsumentowi sprawdzenie rzetelności przeprowadzonej transakcji i identyfikację kontrahenta, co ułatwia znacząco dochodzenie swoich uprawnień z tytułu reklamacji, a tym samym - ochronę jego interesów. (...)"

W konsekwencji podkreślono, że nie ma możliwości odstąpienia od wprowadzenia niższego limitu uprawniającego do korzystania ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Od dnia 6 sierpnia 2004 r. Podatnik prowadzi działalność gospodarczą jako osoba fizyczna na podstawie wpisu do CEIDG (dawniej EDG) w zakresie działalności prawniczej, ujętej w PKD 2007 jako klasa 69.10.Z. Do dnia 30 kwietnia 2011 r. prowadzona przez Podatnika działalność w całości korzystała ze zwolnienia z obowiązku ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Najpierw do dnia 31 grudnia 2010 r. na podstawie poz. 17 załącznika do rozporządzenia Ministra finansów z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2009 r. Nr 224, poz. 1797). Następnie, do dnia 30 kwietnia 2011 r. na podstawie § 2 ust. 1 pkt 2) lit. a) rozporządzenia.

W grudniu 2010 r. Podatnik wykupił z leasingu samochód osobowy, który został zaliczony jako środek trwały w przedsiębiorstwie prowadzonym przez Podatnika. Następnie, w dniu 30 grudnia 2010 r. Podatnik sprzedał ww. samochód osobom fizycznym, które nie prowadziły działalności gospodarczej. Cena sprzedaży ww. samochodu wyniosła 127.049,18 zł, a z VAT (+ 22% VAT)-155.000 zł. Ww. sprzedaż Podatnik udokumentował wystawiając fakturę VAT.

Przedmiotowa sprzedaż samochodu firmowego osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej była po stronie Podatnika czynnością jednorazową. Po dokonaniu ww. sprzedaży, Podatnik nie zamierzał (i nadal nie zamierza) dostarczać towarów osobom fizycznym, które nie prowadzą działalności gospodarczej, świadczyć na ich rzecz oraz na rzecz rolników ryczałtowych usług w takim rozmiarze, który na gruncie obowiązujących przepisów prawnych, rodziłby po stronie Podatnika obowiązek zainstalowania kasy fiskalnej.

Dodatkowo, wszelkie usługi prawnicze świadczone przez podatnika zarówno na rzecz przedsiębiorców, osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i rolników ryczałtowych są ewidencjonowane fakturami VAT. Faktury VAT zawierają wszelkie niezbędne dane identyfikujące każdego odbiorcę usługi.

Ponadto, zarówno w roku podatkowym 2010, jak i 2011:

liczba dokonanych przez podatnika operacji świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych nie przekroczyła 50

liczba odbiorców usług świadczonych przez podatnika (osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych) była mniejsza niż 20.

Z uwagi na powyżej wskazane okoliczności, Podatnik nie dokonał instalacji kasy fiskalnej po dokonaniu sprzedaży samochodu w grudniu 2010 roku, która to czynność była czynnością jednorazową i niezwiązaną z przedmiotem działalności Podatnika, gdyż wykonywana przez Podatnika działalność prawnicza do dnia 30 kwietnia 2011 r. w całości korzystała ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących. Zaś do składania niniejszego wniosku po stronie Podatnika nie powstał ten obowiązek z uwagi na zwolnienie z poz. 34 załącznika do rozporządzenia.

Podatnik pragnie również wskazać, że w dniu 2 lutego 2012 r. złożył Naczelnikowi Urzędu Skarbowego oświadczenie o przekroczeniu progu obrotów ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w dniu 30 grudnia 2010 r., w związku z wezwaniem Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 9 stycznia 2012 r.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie:

Czy w powyższym stanie faktycznym powstał po stronie Podatnika obowiązek instalacji kasy rejestrującej, czy też obowiązek ten dopiero powstanie w przyszłości, w przypadku świadczenia przez podatnika usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności

gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, które nie korzystają ze zwolnienia wskazanego w załączniku do rozporządzenia...

Zdaniem Wnioskodawcy w powyższym stanie faktycznym, nie powstał po Jego stronie obowiązek zainstalowania kasy fiskalnej. Może on dopiero powstać w przyszłości.

Po jednorazowej sprzedaży środka trwałego za cenę 127.049,18 zł, a z VAT (+ 22% VAT) - 155.000 zł na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jaka miała miejsce w grudniu 2010 r., Podatnik utracił co prawda zwolnienie podmiotowe z obowiązku posiadania kasy fiskalnej z uwagi na przekroczenie progu obrotów uprawniającego do zwolnienia. Jednak Podatnikowi nadal przysługuje zwolnienie przedmiotowe określone w poz. 34 załącznika do rozporządzenia.

Powyższe wynika z faktu, że wszelkie świadczone przez Podatnika usługi zarówno na rzecz przedsiębiorców, osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jak i rolników ryczałtowych są ewidencjonowane fakturami VAT. Faktury zawierają wszelkie niezbędne dane identyfikujące odbiorcę usługi. Ponadto, zarówno w roku podatkowym 2010, jak i 2011:

liczba dokonanych przez podatnika operacji świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych nie przekroczyła 50;

liczba odbiorców usług świadczonych przez podatnika na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych) była mniejsza niż 20.

Podatnik nie zamierzał i nadal nie zamierza dostarczać towarów osobom fizycznym, które nie prowadzą działalności gospodarczej oraz rolnikom ryczałtowym, ani świadczyć na rzecz tych osób usług, które na gruncie obowiązujących przepisów prawnych, rodziłyby po stronie Podatnika obowiązek zainstalowania kasy fiskalnej (nie korzystałyby ze zwolnienia przewidzianego w załączniku do rozporządzenia). Wobec powyższego, instalacja kasy rejestrującej w przypadku podatnika jest bezcelowa, a sama kasa stanowiłaby urządzenie bezużyteczne.

Nie ulega wątpliwości, że przepisy ustawy o podatku VAT nakładają na podatnika obowiązek ewidencjonowania sprzedaży, a nie obowiązek zainstalowania kasy fiskalnej. Obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej wiąże się z koniecznością zainstalowania kasy rejestrującej, jednakże nie istnieje podstawa prawna, która zobowiązywałaby podatnika do zainstalowania kasy rejestrującej w związku z utratą tylko jednego ze zwolnień z ewidencjonowania (z uwagi na wysokość obrotu) tym bardziej, że wszelkie15 usługi świadczone przez Podatnika ewidencjonowane są za pomocą faktur VAT.

Zdaniem podatnika, zwolnienia wskazane w § 2 i 3 rozporządzenia należy traktować jako odrębne, niezależne od siebie zwolnienia. Świadczy o tym użycie w § 3 ust. 1 rozporządzenia słowa „również.” Powoduje to, że w przypadku, gdy Podatnik utracił zwolnienie przewidziane w § 3 rozporządzenia (przekroczenie progu obrotów), ale nadal przysługuje mu zwolnienie przewidziane w § 2 rozporządzenia (w załączniku, do którego odsyła § 2), to nie musi on instalować kasy fiskalnej.

Jednocześnie w przypadku Podatnika, obowiązek zainstalowania kasy fiskalnej może dopiero powstać. Sytuacja taka będzie miała miejsce, jeśli Podatnik poweźmie zamiar świadczenia takich usług lub dokonywania takiej dostawy towarów, które nie są zwolnione z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy fiskalnej zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia. W przypadku powstania takiego zamiaru po stronie Podatnika, Podatnik niezwłocznie zawiadomi właściwy urząd skarbowy o zamiarze zainstalowania kasy fiskalnej i dokona wszelkich czynności wymaganych w związku z instalacją kasy fiskalnej.

Podatnik za każdym razem ewidencjonuje świadczone usługi za pomocą faktury VAT, wobec czego w przypadku Podatnika nie zachodzi jakakolwiek potrzeba, ani nawet konieczność dodatkowego ewidencjonowania świadczenia usług oraz dostawy towarów za pomocą kasy fiskalnej. Samo zaś zainstalowanie i następnie posiadanie kasy fiskalnej przez Podatnika nie spełniałoby w przypadku Podatnika celów ewidencyjnych, jakim miałaby ona służyć. W konsekwencji, zdaniem Podatnika, wystarczające i zgodne z obowiązującymi przepisami prawnymi jest ewidencjonowanie świadczonych przez Podatnika usług za pomocą faktur VAT, bez dodatkowej potrzeby instalacji kasy fiskalnej.

Stanowisko Podatnika potwierdza także interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach nr IBPP44/443-1426/10/AZ z dnia 5 listopada 2010 r.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej opisanego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. z 2011 r. Dz. U. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez dostawę towarów zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel, natomiast stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się¹⁶ każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7.

Zgodnie z regulacją art. 111 ust. 1 ww. ustawy podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Na mocy ust. 8 powyższego artykułu Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa. (...).

Zgodnie z § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930), zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania:

do dnia 31 grudnia 2012 r. – sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia;

do dnia 30 kwietnia 2011 r.

czynności objęte do dnia 31 grudnia 2010 r. zwolnieniem od ewidencjonowania wymienione w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2009 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 224, poz. 1797), niewymienione w załączniku do niniejszego rozporządzenia.

Jeżeli podatnik świadczy usługi prawnicze zarówno na rzecz przedsiębiorców jak i osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej jak i rolników ryczałtowych możliwe będzie zastosowanie zwolnienia ze względu na formę zapłaty. Przy założeniu, że wszystkie usługi dokumentowane są fakturami VAT, które zawierają dane pozwalające na identyfikację odbiorców świadczonych usług a płatność dokonywana jest za pomocą rachunku bankowego (poczty) wówczas możliwe jest zastosowanie zwolnienia.

Ponadto, w przypadku gdy liczba transakcji na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych nie przekroczy 50, a liczba odbiorców świadczonych na ich rzecz usług będzie mniejsza niż 20, podatnik także będzie zwolniony z instalacji kasy.

Pewne wątpliwości dotyczą jednorazowej sprzedaży środków trwałych lub innych aktywów¹⁷ np. samochodu. Pojawia się pytanie czy w takiej sytuacji podatnik powinien uwzględnić tą sprzedaż w limicie obliczanym na potrzeby zainstalowania kasy. Należy uznać, że jeżeli

sprzedaż miała miejsce na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności lub rolników ryczałtowych wówczas powinna ona być wliczona do limitu wyznaczającego obowiązek rozpoczęcia ewidencji.

Organy podatkowe uznają jednak, że jeśli podatnik przekracza limit obrotów w listopadzie lub grudniu, wówczas podatnik powinien ewidencjonować sprzedaż za pomocą kasy od 1 stycznia nowego roku. Takie stanowisko zajął m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z 25 listopada 2011 r. (IBPP4/443-1384/11/KG). Organ podatkowy uznał, że „w omawianej sprawie kwota obrotu z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, przekroczyła w 2010 r. wartość 40 tys. zł. W świetle powyższego wnioskodawca nie mógł od 1 stycznia 2011 r. skorzystać z prawa do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na podstawie § 3 ust. 1 pkt 2. Tym samym w stosunku do wnioskodawcy nie znajdzie zastosowania przepis § 3 ust. 6, w myśl którego zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w ciągu roku podatkowego przekroczenie kwoty obrotów w wysokości 40 tys. zł z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy. Powyższe oznacza, iż wnioskodawca od 1 stycznia 2011 r. obowiązany jest do zaewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej każdej sprzedaży na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, nieobjętej zwolnieniem przedmiotowym z obowiązku ewidencjonowania”.

Trudno zaakceptować powyższe twierdzenie organu. Stawiałoby to podatników przekraczających limit w ostatnich miesiącach roku w zdecydowanej gorszej sytuacji, niż tych którzy przekroczyli limit np. w kwietniu. Ponadto rozporządzenie wyraźnie wskazuje, że zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w ciągu roku podatkowego przekroczenie limitu.

Moim zdaniem nie ma podstaw do pominięcia treści § 3 ust. 6 rozporządzenia. Dlatego uważam, że w sytuacji opisanej w pytaniu, podatnik miał obowiązek rozpocząć ewidencjonowanie sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej od 1 marca 2012 r. (o ile w marcu wystąpiła sprzedaż dla osób prywatnych). Przy zakupie kasy fiskalnej można skorzystać z odliczenia

Wnioskodawca. (dalej jako Spółka) świadczy usługi określone w Polskiej Klasyfikacji Działalności jako prawnicze (PKD 69.10.Z), usługi są wykonywane na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej (sporadycznie są to osoby będące poszkodowane w wypadkach w związku z prowadzoną działalnością).

Wynagrodzenie dla Spółki pobierane jest w formie potrącenia drogą elektroniczną. Spółka otrzymuje odszkodowania od ubezpieczyciela dla swoich klientów przelewem na konto bankowe, w formie potrącenia pobiera ustaloną wcześniej z klientem swoją część wynagrodzenia, a resztę kwoty przelewa na indywidualne konto klienta. Wszystkie odszkodowania, jakie uzyskuje dla swoich klientów Spółka, realizowane są poprzez rachunek bankowy, a treść przelewu zawsze zawiera informacje umożliwiające przyporządkowanie wpływu z firm ubezpieczeniowych do konkretnego klienta (imię, nazwisko, nr sprawy).

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Spółka prosi o potwierdzenie stanowiska, iż nie ma obowiązku ewidencjonowania obrotu przy pomocy kasy fiskalnej w związku z wykonywaniem usług prawniczych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jeżeli wszystkim nabywcom usług wystawi fakturę VAT, a zapłata za usługi wykonane zgodnie z umową nastąpi w sposób opisany we wniosku (tj. na indywidualne konto bankowe klienta)...

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm. - dalej jako ustawa o VAT), opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Art. 7 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, iż przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Natomiast przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...) - art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Stosownie do art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Stosując te przepisy konieczne jest prowadzenie ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, ale nie zawsze taka sytuacja będzie miała miejsce. Spółka zwraca uwagę na możliwość zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy

zastosowaniu kas rejestrujących na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930).

Zgodnie z Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących zwolnieniu przedmiotowemu z ewidencjonowania obrotu na kasie, na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 37 załącznika do rozporządzenia podlega świadczenie usług, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo - kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), z zastrzeżeniem, że:

ze zwolnienia nie mogą korzystać podatnicy, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych usług (usług prawniczych) przed 1 stycznia 2011 r.,

z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczy.

Wskazane zwolnienie wyraźnie wskazuje, iż do jego zastosowania wymaga się jedynie spełnienia trzech warunków, tj. otrzymywanie każdorazowej zapłaty za pośrednictwem konta bankowego, brak ewidencjonowania usług za pomocą kasy fiskalnej przed dniem 1 stycznia 2011 r. oraz posiadanie odpowiednich dowodów wskazujących jakiej konkretnie transakcji dotyczy zapłata.

W ocenie Spółki, zgodnie z przedstawionym stanem faktycznym, wszystkie te trzy warunki są spełnione, zatem Spółka ma prawo skorzystać ze zwolnienia w zakresie ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących.

Zdaniem Spółki wskazanym wyżej zwolnieniem objęte mogą być nawet wszystkie usługi prawnicze świadczone przez podatników (niezależnie od ich ilości), jeżeli tylko podatnicy świadczący te usługi zrezygnują z przyjmowania zapłaty bezpośrednio w gotówce od swoich klientów, a zapłata odbywać się będzie tylko i wyłącznie poprzez indywidualny rachunek bankowy. Podkreślić należy, że w takim przypadku rezygnacja z przyjmowania zapłaty w gotówce musi być całkowita. Oznacza to, że każde uregulowanie należności przez klientów musi odbywać się za pośrednictwem indywidualnego rachunku bankowego. Nawet jednorazowe przyjęcie zapłaty w gotówce oznaczać będzie konieczność zaewidencjonowania świadczonej usługi prawniczej za pomocą kasy rejestrującej.

20

Zdaniem Spółki, jeżeli będzie ona świadczyła usługi, za które otrzyma w całości zapłatę przelewem na rachunek bankowy, a nie rozpoczęła ewidencjonowania tych usług za

pomocą kasy rejestrującej przed dniem 1 stycznia 2011 r., będzie miała prawo do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego, zgodnie § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących w związku z poz. 37 załącznika do ww. rozporządzenia.

W przypadku opisanym przez Spółkę warunki konieczne do uzyskania zwolnienia będą spełnione, ponieważ zapłata za świadczone przez nią usługi prawnicze będzie się odbywała drogą elektroniczną przy pomocy indywidualnego rachunku bankowego, wszystkie przelewy zostaną dokładnie opisane dzięki czemu będzie można przypisać danego odbiorcę do danej sprawy a wszystkim nabywcom zostanie wystawiona faktura VAT.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Mając powyższe na względzie, stosownie do art. 14c § 1 Ordynacji podatkowej, odstąpiono od uzasadnienia prawnego dokonanej oceny stanowiska Wnioskodawcy.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, ul. Św. Mikołaja 78/79, 50-126 Wrocław po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.

- **Od zakupu kasy fiskalnej przedsiębiorca może odzyskać maksymalnie 700 zł**

Prowadzę mały kiosk osiedlowy. Niestety po Nowym Roku musiałem kupić kasę fiskalną. Czy to prawda, że będę mógł skorzystać z jakiejś ulgi? – pyta pan Józef z Gdańska.

Rzeczywiście, przełom roku dla wielu podatników wiąże się z koniecznością zakupu kasy fiskalnej. Zwłaszcza że od 1 stycznia 2013 r. obowiązuje nowy limit zwolnienia z obowiązku prowadzenia kasy. Został on znacznie zmniejszony i wyniesie zaledwie 20 tys. zł.

Przypomnijmy, obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących co do zasady ciąży na podatnikach, którzy dokonują sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Zakup kasy to spory wydatek. Ich ceny kształtują się od kilkuset nawet do kilku tysięcy złotych.

Dobra wiadomość jest taka, że ustawodawca przewidział niewielki bonus podatkowy związany z ich zakupem.

Zgodnie z art. 111 ust. 4 ustawy o VAT podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie w obowiązujących terminach, mogą odliczyć od podatku należnego kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania. Odliczenie wynosi 90 proc. jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

Szczegółowe warunki skorzystania z odliczenia minister finansów zapisał w rozporządzeniu z 27 grudnia 2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (DzU z 2011 r. nr 257, poz. 1377 ze zm.). Podstawowe warunki niezbędne do skorzystania z ulgi na kasę to:

22

złożenie przez podatnika do właściwego urzędu skarbowego, przed terminem rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego, pisemnego zgłoszenia o

liczbie kas rejestrujących i miejscu (adresie) ich używania, które podatnik zamierza stosować do tego ewidencjonowania;

rozpoczęcie ewidencjonowania nie później niż w obowiązujących terminach, przy użyciu kas nabytych w okresie, w którym były one objęte ważnym potwierdzeniem MF;
posiadanie dowodu zapłaty całej należności za kasę rejestrującą.

W celu odzyskania części pieniędzy w postaci zwrotu czy odliczenia trzeba złożyć specjalny wniosek. Powinien on zawierać imię i nazwisko lub nazwę podatnika, jego dane adresowe oraz NIP. Podatnicy taksówkarze muszą podać dodatkowo informację o numerze licencji, numerze rejestracyjnym i bocznym taksówki, w której została zainstalowana kasa rejestrująca.

Do wniosku należy dołączyć jeszcze inne dokumenty. Chodzi przede wszystkim o dane określające imię i nazwisko albo nazwę podmiotu prowadzącego serwis kas, który dokonał fiskalizacji kasy, oraz oryginał faktury potwierdzającej zakup kasy rejestrującej wraz z dowodem zapłaty całej należności za kasę.

Rozporządzenie reguluje też pozostałe zasady rozliczania ulgi. Ministerstwo Finansów nie przedłuży przepisów, które do dwóch lat skracały czas gromadzenia wydruków z kas fiskalnych. Obowiązuje więc termin pięcioletni.

Resort wypowiedział się w kwestii terminu archiwizowania paragonów w odpowiedzi na interpelację poselską nr 11 855.

Jeden z posłów zauważył, że brak rozporządzenia, które przedłużałoby dotychczasowy dwuletni termin, to zaskoczenie dla wielu przedsiębiorców. Ministerstwo przypomniało jednak, że okres przechowywania kopii dokumentów kasowych został skrócony na czas przejściowy, tylko do końca 2012 r. Mówi o tym § 19 rozporządzenia z 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące.

Ministerstwo wyszło wówczas naprzeciw przedsiębiorcom, którzy skarżyli się, że nie mają gdzie przechowywać setek rolek takiej dokumentacji. Kłopot polega przede wszystkim jednak na tym, że papierowe kopie stają się nieczytelne już po kilku miesiącach. Resort dał więc firmom czas na zakup kas z elektronicznym zapisem kopii.

– Paragon i jego kopia są dowodami na dokonanie konkretnej transakcji w określonym czasie – uzasadnia wiceminister finansów Maciej Grabowski.

Zgodnie z art. 112 ustawy o VAT podatnicy mają obowiązek przechowywania ewidencji oraz wszystkich związanych z tym dokumentów, dopóki nie upłynie termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jest to co do zasady pięć lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym minął termin zapłaty podatku. Odnosi się również do paragonów.

Ich kopie są – jak wyjaśnia MF – jedynymi dowodami sprzedaży na rzecz osób fizycznych. Ma to duże znaczenie podczas prowadzenia kontroli u przedsiębiorcy.

Resort odnosi się też do obaw, że w ciągu pięciu lat paragony wyblakną. Jest zdania, że to kłopot firm, które stosują kasy fiskalne z kopią papierową, a nie korzystają z atestowanych gatunków papieru. Ostatnio rośnie jednak sprzedaż kas z elektronicznym zapisem kopii, co eliminuje ten problem. Według danych MF od 1 stycznia 2011 r. do końca października 2012 r. stanowiły one 42 proc. ogólnej liczby nowo rejestrowanych kas. Imiit zwolnienia z obowiązku wystawiania paragonów fiskalnych ma być o połowę niższy

Minister finansów chce objąć kasami fiskalnymi nowe grupy podatników. Zamierza też zaostrzyć zasady korzystania ze zwolnień. Tak wynika z opublikowanego wczoraj projektu rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Przypomnijmy, że wystawiać paragony fiskalne musi ten, kto sprzedaje towary bądź świadczy usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej.

– Po prawnikach i lekarzach (którzy mają obowiązek kupowania kas od 1 maja 2011 r.) przysłała pora na kolejne grupy przedsiębiorców – mówi Krzysztof Budasz, doradca podatkowy w kancelarii KDA Audyt. – Ministerstwo chce, aby miały je szkoły nauki jazdy. Zamierza też pozbawić prawa do zwolnienia wszystkich sprzedających gaz płynny.

Zmiana, która dotknie wszystkich podatników, to obniżenie limitu uprawniającego do zwolnienia ze względu na wysokość obrotu. Obecnie kupować kasy nie muszą przedsiębiorcy, u których obrót detaliczny nie przekroczył w poprzednim roku 40 tys. zł. Dla nowych podatników kwota zwolnienia wynosi 20 tys. zł rocznie.

Z projektu wynika, że wszystkich przedsiębiorców będzie obowiązywał ten niższy limit, inaczej przy tym liczony. Aktualnie stosuje się go bez względu na to, czy podatek rozpoczął sprzedaż na rzecz osób fizycznych na początku czy też w końcu roku. Po zmianach ma się go liczyć proporcjonalnie (czyli będzie uzależniony od okresu24 prowadzonej działalności).

– Projekt przewiduje sporo mniejszych, ale także niekorzystnych dla podatników zmian – mówi Krzysztof Budasz. – Zwolnień nie będą mogli stosować przedsiębiorcy, którzy już wcześniej musieli założyć kasy. Ci, którzy stracą do nich prawo, będą mieli mniej czasu na instalację kas. Zaostrza się też warunki zwolnienia dla firm handlujących w Internecie: na dowodach zapłaty będzie musiało znaleźć się więcej informacji o nabywcy – dodaje doradca podatkowy.

Pamiętajmy jednak, że sama inwestycja w kasę nie jest aż tak dolegliwa. Można bowiem skorzystać z ulgi na jej zakup i odliczyć 90 proc. wydanej kwoty (cena netto), nie więcej jednak niż 700 zł. Wydatek na zakup kasy można też zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym.

Rozporządzenie ma wejść w życie 1 stycznia 2013 r. Przedsiębiorcy, którzy na podstawie nowych regulacji stracą prawo do zwolnienia, zostaną zobligowani do zainstalowania kas od 1 marca 2013 r.

ZWOLNIENIA Z OBOWIĄZKU PROWADZENIA EWIDENCJI PRZY ZASTOSOWANIU KAS REJESTRUJĄCYCH W LATACH 2013-2014

1. Ogólne zasady korzystania ze zwolnień

- a) Zwolnienia przedmiotowe
- b) Zwolnienia podmiotowe
- c) Zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe
- d) Utrata prawa do zwolnienia podmiotowego albo podmiotowo-przedmiotowego a prawo do zwolnienia z drugiego tytułu

2. Kiedy podatnik jest zobowiązany do rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku na kasie rejestrującej?

- a) Wyłączenia ze zwolnienia
- b) Terminy wprowadzenia kas rejestrujących

3. Stosowanie przepisów przejściowych.

1. Ogólne zasady korzystania ze zwolnień

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, do ewidencji przy zastosowaniu kas zobowiązani zostali wszyscy podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych.

Jednocześnie na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 111 ust. 8 ustawy o VAT Minister Finansów został upoważniony do zwolnienia, w drodze rozporządzenia, na czas 25 określony, niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku stosowania kas przy ewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego.

W latach 2010 - 2012 zakres zwolnień od ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas wyznaczało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930), zwane dalej „rozporządzeniem 2010”.

W latach 2013-2014 będzie obowiązywało nowe rozporządzenie z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2012 r. Nr 1382), zwane dalej „rozporządzeniem 2012”.

Rozporządzenie 2012 zawężyło, co do zasady, zakres stosowanych dotychczas zwolnień od tego obowiązku. Rozporządzenie 2012 wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.

2

a) Zwolnienia przedmiotowe (por. § 2 rozporządzenia 2012)

Katalog zwolnień przedmiotowych z obowiązku stosowania kas rejestrujących przy ewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego zawiera załącznik do rozporządzenia 2012. Podatnicy wykonujący czynności wymienione w tym załączniku, co do zasady, korzystają ze zwolnienia do dnia 31 grudnia 2014 r.

W szczególności w stosunku do rozporządzenia 2010, istotną zmianą jest wyłączenie ze zwolnień usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy. Od dnia 1 stycznia 2013 r. ze zwolnienia przedmiotowego nie będą mogli korzystać podatnicy świadczący usługi szkół nauki jazdy (PKWiU 85.53.11) (por. poz. 29 załącznika do rozporządzenia). Podatnicy ci będą mogli natomiast korzystać, na ogólnych zasadach, ze zwolnień podmiotowych (tj. z tytułu nieprzekroczenia kwoty obrotu – 20.000 zł). W kwestii momentu ewentualnej utraty przez tych podatników prawa do zwolnienia - patrz przykład w pkt 3.

Pozostałe zmiany w zakresie zwolnień przedmiotowych mają charakter doprecyzowujący, mający na celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych.

W stosunku do rozporządzenia 2010 zmieniono zapis poz. 41 załącznika do rozporządzenia 2012, który wskazuje, że zwolnienie dotyczy także (ewentualnych) należności przyjmowanych przez rewizorów z tytułu usług przewozu przewożonych przez osoby rzeczy i zwierząt.

b) Zwolnienia podmiotowe (por. § 3 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia 2012)

Na lata 2013-2014 został obniżony, w stosunku do lat ubiegłych, limit uprawniający podatników do korzystania ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących przy ewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego.

Zarówno podatnicy, którzy kontynuują prowadzenie sprzedaży na rzecz podmiotów wymienionych w art. 111 ust. 1 ustawy, jak i podatnicy, którzy rozpoczną tę sprzedaż po dniu 31 grudnia 2012 r. będą zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących jeśli nie przekroczą obrotu, ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w wysokości 20.000 zł.

Ponadto w przypadku podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku podatkowego limit 20.000 zł będzie określany w proporcji do okresu prowadzenia działalności obliczanej do stosowania kas rejestrujących (zaproponowano tutaj konstrukcję zbliżoną jak w art. 113 ustawy o VAT). W rozporządzeniu 2010 do podatnika rozpoczynającego sprzedaż dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych stosuje się limit 20.000 zł niezależnie od tego, czy rozpoczął on działalność w pierwszym, czy

czwartym kwartale roku. Zgodnie natomiast z rozporządzeniem 2012 wysokość limitu dla podatników rozpoczynających działalność będzie uzależniona od okresu prowadzonej w tym roku sprzedaży. Przy czym limit ten należy liczyć od momentu rozpoczęcia sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych do końca danego roku podatkowego.

c) Zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe (por. § 3 ust. 1 pkt 3 i 4 rozporządzenia 2012)

Utrzymano system zwolnień u podatników, u których udział wartości dostaw towarów i świadczonych usług wymienionych w części I załącznika w obrotach z działalności

3

określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT jest większy niż 80%. Zwolnieniem z tego tytułu objęci są zarówno podatnicy, u których udział procentowy obrotu był w poprzednim roku podatkowym wyższy niż 80% (§ 3 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia 2012), jak również podatnicy rozpoczynający po 31 grudnia 2012 r. wykonywanie czynności, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, u których przewidywany udział procentowy obrotu będzie wyższy niż 80% (por. § 3 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia 2012).

d) Utrata prawa do zwolnienia podmiotowego albo podmiotowo- przedmiotowego a prawo do zwolnienia z drugiego tytułu

W § 3 ust. 2 rozporządzenia 2012 zawarto zastrzeżenie, że jeśli podatnik w poprzednim roku podatkowym przestał spełniać warunki do korzystania ze zwolnienia z tytułu limitu obrotu (zwolnienie podmiotowe), nie może ponownie korzystać z tego tytułu zwolnieniowego. Może

natomiast skorzystać ze zwolnienia z tytułu „udziału procentowego obrotu” (zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe) w przypadku, gdy spełni warunki do korzystania z tego tytułu zwolnieniowego. Taka sama zasada dotyczy utraty zwolnienia z tytułu „udziału procentowego obrotu” (zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe) - § 3 ust. 3 rozporządzenia 2012. Jeśli podatnik nie osiągnął w pierwszym lub drugim półroczu poprzedniego roku podatkowego wskaźnika uprawniającego do korzystania z tego tytułu, nie może ponownie z niego skorzystać, natomiast może skorzystać ze zwolnienia z tytułu obrotu (zwolnienie podmiotowe) w przypadku, gdy spełni warunki do korzystania z tego tytułu 27 zwolnieniowego.

Jednocześnie wprowadzono zastrzeżenie, że podatnik, który w poprzednim roku podatkowym

był obowiązany do ewidencjonowania (niezależnie od przyczyny) nie może korzystać ze zwolnienia z tytułu limitu obrotów (por. § 3 ust. 2 rozporządzenia 2012).

2. Kiedy podatnik jest zobowiązany do rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku na kasie rejestrującej?

a) Wyłączenia ze zwolnienia (por. § 4 rozporządzenia 2012)

Katalog czynności, do których nie mają zastosowania zwolnienia przedmiotowe, podmiotowe oraz podmiotowo-przedmiotowe, zawiera § 4 rozporządzenia 2012. Co do zasady z chwilą rozpoczęcia wykonywania tych czynności podatnik jest zobowiązany do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących. Katalog tych czynności pozostał niezmienny w stosunku do rozporządzenia 2010. Nadal obowiązują zasady wyłączenia ze zwolnienia od ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, m.in. w przypadku dostaw: części do silników (PKWiU 28.11.4), silników spalinowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych do napędu pojazdów (PKWiU 29.10.1), nadwozi do pojazdów silnikowych (PKWiU 29.20.1), przyczep i naczep; kontenerów (PKWiU 29.20.2); sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, sprzętu fotograficznego. W katalogu tym dokonano jedynie zmian o charakterze porządkującym. W stosunku do rozporządzenia 2010 w rozporządzeniu 2012 zmieniono natomiast zasadę ewidencjonowania czynności dostawy gazu płynnego. Zgodnie, bowiem z rozporządzeniem 2012 ewidencjonowaniu będą podlegały czynności dostawy gazu płynnego, a nie tak jak dotychczas, podatnicy prowadzący działalność w zakresie sprzedaży gazu płynnego. W konsekwencji czynność dostawy gazu będzie objęta obowiązkiem ewidencyjnym na takich zasadach jak pozostałe czynności wymienione w § 4 ust. 1 rozporządzenia 2012.

4

W rozporządzeniu 2012 zmodyfikowano wyłączenia ze zwolnienia dotyczące świadczenia „usług przewozów regularnych i nieregularnych pasażerskich w samochodowej komunikacji” (§ 4 ust. 1 pkt 2 lit. a) poprzez usunięcie wyrazów „regularnych i nieregularnych”. Zmiana ta ma charakter wyłącznie doprecyzowujący.

Zmianie uległy również wyłączenia ze zwolnienia dotyczące usług przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami (§ 4 ust. 1 pkt 2 lit. b rozporządzenia 2012). Zmiana ta jest konsekwencją nowego brzmienia definicji taksówki zawartej w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 1137).

W rozporządzeniu 2012 zmieniono również zakres wyłączenia ze zwolnienia dotyczącego nośników danych (§ 4 ust. 1 pkt 1 lit. l). Modyfikacja polega na dodaniu wyrażenia „inne analogowe lub cyfrowe nośniki danych”. Zmiana ta uwzględnia postęp technologiczny i stosowanie w obrocie różnych nośników danych, nie tylko tych wymienionych w rozporządzeniu 2010.

b) Terminy wprowadzenia kas rejestrujących (por. § 5 rozporządzenia 2012)

W rozporządzeniu 2012 utrzymano zasadę, że podatnik traci prawo do zwolnienia z ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym przestał spełniać warunki danego tytułu zwolnieniowego.

Zasada ta dotyczy zatem podatników:

- kontynuujących prowadzoną w zeszłym roku działalność w ww. zakresie i korzystających dotychczas ze zwolnienia podmiotowego, w związku z przekroczeniem obrotu z tej działalności w wysokości 20.000 zł (§ 5 ust. 1 rozporządzenia 2012),
- rozpoczynających w danym roku działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowego, w związku z przekroczeniem obrotu z tej działalności w wysokości 20.000 zł (liczonej w proporcji do okresu wykonywania czynności) (§ 5 ust. 2 rozporządzenia 2012),
- kontynuujących prowadzoną w zeszłym roku działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, w związku z nieosiągnięciem w danym półroczu roku podatkowego wskaźnika procentowego udziału obrotów przekraczającego 80% (§ 5 ust. 3 i 4 rozporządzenia 2012),
- rozpoczynających w pierwszym półroczu roku podatkowego działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, w związku z nieosiągnięciem w okresie pierwszych sześciu miesięcy z wykonywania tych czynności wskaźnika udziału procentowego obrotów przekraczającego 80% (§ 5 ust. 5 rozporządzenia 2012),
- rozpoczynających w drugim półroczu roku podatkowego działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, w związku z nieosiągnięciem do końca roku podatkowego wskaźnika udziału procentowego obrotu przekraczającego 80% (§ 5 ust. 6 rozporządzenia 2012).

Jednocześnie zmodyfikowano (w stosunku do § 3 ust. 3 rozporządzenia 2010) regulację dotyczącą podatników, którzy na skutek utraty prawa do zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego

musieliby zainstalować ponad 5 000 kas. Zgodnie ze zmianą skrócono,

5

z 2 lat do 1 roku, okres zwolnienia dla podatników korzystających ze zwolnienia określonego w § 3 pkt 3 rozporządzenia 2012, przy jednoczesnym dopuszczeniu zasady ogólnej, wyrażonej w § 6 rozporządzenia 2012, dotyczącej stopniowego wprowadzania kas po upływie tego okresu.

Ponadto zgodnie z brzmieniem § 5 ust. 7 rozporządzenia 2012 podatnik traci prawo do zwolnienia z tytułu limitu obrotów w przypadku wykonania czynności podlegających obowiązkowi ewidencjonowania. Podatnicy, którzy rozpoczną wykonywanie lub wykonują czynności wyłączone w ogóle ze zwolnienia (wymienione w § 4 ust. 1 pkt 1 i 2

rozporządzenia 2012) nie mogą zatem korzystać z tytułu zwolnieniowego wynikającego z limitu obrotu (zwolnienia podmiotowego).

W stosunku do pozostałych czynności, innych niż wymienione w § 4 ust. 1 rozporządzenia 2012, podatnicy mogą korzystać z innych tytułów zwolnieniowych (podmiotowoprzedmiotowych określonych w § 3 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz przedmiotowych określonych w § 2 rozporządzenia 2012), o ile spełniają odrębne warunki.

3. Stosowanie przepisów przejściowych (por. § 7 rozporządzenia 2012)

Podatnicy, którzy przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania przed wejściem w życie niniejszego rozporządzenia, w celu rozpoczęcia ewidencjonowania na kasie rejestrującej stosują terminy określone w rozporządzeniu 2010.

Ponadto podatnicy, którzy w 2012 r. rozpoczęli wykonywanie sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w celu określenia limitu za 2012 r. uprawniającego do korzystania ze zwolnienia z ewidencjonowania w 2013 r., nie stosują do jego wyliczenia proporcji do okresu prowadzenia sprzedaży w 2012 r. Podatników tych obowiązywać będzie limit 20 000 zł (niezależnie od tego, w którym miesiącu roku 2012 podatnik rozpoczął wykonywanie sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych). Zatem aby mogli oni w 2013 r. móc korzystać ze zwolnienia podmiotowego, sprzedaż z tego tytułu za 2012 r. nie może przekroczyć kwoty 20.000 zł.

Dodatkowo podatnicy, którzy korzystali ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania do dnia wejścia w życie rozporządzenia 2012 oraz nie będą mieli prawa do dalszego korzystania z tego zwolnienia na podstawie nowych regulacji zostaną zobligowani do rozpoczęcia ewidencjonowania z dniem 1 marca 2013 r. (dotyczy to m.in. podatników, którzy w 2012 r. przekroczyli obrót 20.000 zł, a nie przekroczyli obrotu 40.000 zł na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych).

Przykład

Podatnik prowadzi szkołę nauki jazdy i przekroczył w 2012 r. obrót w wysokości 20.000 zł. (obrot w rozumieniu art. 111 ust. 1 ustawy). Czy musi posiadać kasę rejestrującą od dnia 1 stycznia 2013 r. czy od dnia 1 marca 2013 r.?

Rozporządzenie 2012 wprowadza stosowany na ogólnych zasadach obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących przez szkoły nauki jazdy (por. pozycję 29 załącznika do rozporządzenia). W praktyce oznacza to, że podatnicy prowadzący działalność w tym zakresie będą zobowiązani do stosowania kas w przypadku przekroczenia z tytułu

6
sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych kwoty 20.000 zł – dla podatników wykonujących przed 1 stycznia 2013 r. te czynności. W myśl § 7 ust. 3 rozporządzenia 2012, w przypadku podatników,

którzy nie przestali spełniać warunków do zwolnienia przed 1 stycznia 2013 r. oraz nie zostali zwolnieni z tego obowiązku na podstawie § 2 i § 3 ww. rozporządzenia, zwolnienie traci moc z dniem 1 marca 2013 r.

Jeśli podatnik rozpoczął ewidencjonowanie czynności wymienionych w:

- poz. 33 załącznika, (tj. dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób),
- poz. 34 załącznika (tj. świadczenie usług przy niewielkiej liczbie świadczonych usług i odbiorców),
- poz. 39 załącznika (tj. dostawa produktów (rzeczy) - dokonywana przy uŜyciu urządzeń słuŜących do automatycznej sprzedaŜy, które w systemie bezobsługowym przyjmują naleŜność i wydają towar), lub
- poz. 40 załącznika (tj. usługi świadczone przy uŜyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta),

nie stosuje się zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w § 2 ust. 1 rozporządzenia 2012, w zakresie czynności ewidencjonowanych.

W odniesieniu do pozostałych czynności wymienionych w załączniku, podatnik moŜe skorzystać ze zwolnienia (por. § 7 ust. 4 rozporządzenia 2012).

Podatnik, który w latach wcześniejszych (tj. przed 1 stycznia 2012 r.) przestał spełniać warunki do korzystania ze zwolnienia z tytułu limitu obrotów (lub powstał u niego obowiązek ewidencjonowania) nie moŜe korzystać z tego tytułu zwolnieniowego (por. § 7 ust. 5 rozporządzenia 2012).

Podatnik, który przed 1 stycznia 2013 r. przestał spełniać warunki do zwolnień „podmiotowoprzedmiotowych”

określonych w rozporządzeniu 2010, nie moŜe korzystać ze zwolnienia,

podmiotowo-przedmiotowego przewidzianego rozporządzeniem 2012 (por. § 7 ust. 6

rozporządzenia 2012). Z początkiem kwietnia wejdą w życie przepisy nowego rozporządzenia w sprawie warunków organizacji i prowadzenia serwisu kas fiskalnych. Nowe regulacje wyjaśniają niektóre wątpliwości interpretacyjne. Przewidziano także kilka dodatkowych zmian.

REKLAMA

Większość przepisów przygotowanego przez resort finansów projektu stanowi powielenie obecnych regulacji zawartych w rozporządzeniu z 28 listopada 2008 r. ws. kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania. Aktualne rozporządzenie przestanie obowiązywać z końcem marca 2013 r.

Wśród najważniejszych nowości znajduje się wprowadzenie zasady, która zakłada, że serwisant kas powinien dokonać – na podstawie złożonego przez podatnika zgłoszenia – obowiązkowego przeglądu technicznego kasy w terminie do 5 dni od daty zgłoszenia.

Kolejna istotna zmiana polega na doprecyzowaniu, iż ingerencji w pamięć fiskalną kasy (poprzez jej wymianę) może dokonywać jedynie podmiot prowadzący serwis główny.

Resort finansów wprowadza również nowe wymogi dla podmiotów zajmujących się serwisowaniem kas fiskalnych. Osoby, które prawomocnie skazano za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, nie będą mogły prowadzić serwisu. Zakaz dotyczy zarówno właścicieli, jak i kierowników, osób zarządzających oraz serwisantów.

Zmianie ulegnie ponadto wzór identyfikatora serwisanta kas. Dokument będzie ważny przez okres 1 roku. Identyfikatory wydane przed wejściem w życie nowego rozporządzenia zachowają ważność nie dłużej niż do 30 września 2013 r.

Wprowadzenie zmian przewiduje projekt rozporządzenia (z 4 lutego 2013 r.) Ministra Finansów w sprawie warunków zorganizowania i prowadzenia serwisu kas rejestrujących mających znaczenie dla ewidencjonowania.

Rozporządzenie wejdzie w życie 1 kwietnia 2013 r.

- **Wykonywanie usług na zlecenie sądów a obowiązek ewidencjonowania ich przy użyciu kasy rejestrującej**

. Wnioskodawca jest adwokatem i prowadzi Kancelarię Adwokacką jako działalność gospodarczą. W roku 2010 usługi prawnicze objęte były zwolnieniem z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących (załącznik do rozporządzenia w sprawie czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania Dz.U.224 poz.1797 z dn.23.09.2009).

Na podstawie rozporządzenia MF z dnia 26.07.2010 r. Dz. U. Nr 138 poz. 930 usługi prawnicze straciły zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących z dniem 30.04.2011 r.

Przychody z Kancelarii Adwokackiej dla osób fizycznych Zainteresowany otrzymuje na32 podstawie wystawianych przez niego faktur VAT.

W 2010 i 2011 liczba odbiorców nie była większa od 20 i ilość transakcji nie była większa niż 50, zatem Wnioskodawca skorzystał z zastosowania czynności wymienionych w poz. 34 załącznika do rozporządzenia MF z dnia 26.07.2010 r. Dz. U. 138 poz. 930.

Również przychody od osób fizycznych w poszczególnych latach nie przekraczały 40 000 zł.

w 2010 przychód wynosił 10 130 zł.,

w 2011 przychód wynosił 9 400 zł.,

w 2012 w okresie I-IX przychód wynosił 7 033 zł.

Wobec powyższego Zainteresowany nie stosował ewidencji obrotu na rzecz osób fizycznych przy pomocy kasy fiskalnej.

Jako adwokat Wnioskodawca prowadzi również sprawy z urzędu dla Sądów na podstawie umów cywilnoprawnych. Zainteresowany wystawia faktury VAT dla Sądów . Przychody po uprzednim odliczeniu podatku dochodowego przez Sądy Zainteresowany otrzymuje na rachunek bankowy.

Przychody z Sądów przekraczają kwotę 40 000 zł. w poszczególnych latach i wynoszą :

w 2010 roku - 131 920 zł.,

w 2011 roku - 106 419 zł.,

w 2012 roku w okresie I-IX - 74 793 zł.

Podatek VAT Wnioskodawca odprowadza na podstawie jednej deklaracji VAT-7 razem z podatkiem z działalności. Zainteresowany nie łączy jednak obu przychodów w celu obliczenia obrotu koniecznego do zakupu kasy fiskalnej.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy należy łączyć przychody z działalności jaką jest Kancelaria Adwokacka dla osób fizycznych z przychodami z umów cywilnoprawnych z tytułu prowadzenia spraw z urzędu dla Sądów w celu obliczenia obrotu koniecznego do zakupu kasy fiskalnej...

Zdaniem Wnioskodawcy, nie należy łączyć przychodów z działalności gospodarczej jaką jest Kancelaria Adwokacka dla osób fizycznych z przychodami z umów cywilnoprawnych z tytułu prowadzenia spraw z urzędu dla Sądów w celu obliczenia obrotu koniecznego do zakupu kasy fiskalnej. Oba przychody nie są łączone w deklaracji od podatku dochodowego od osób fizycznych. Przychody od umów cywilnoprawnych z tytułu prowadzenia spraw z urzędu pochodzą od instytucji państwowych i są w całości przekazywane na rachunek bankowy na podstawie wystawianych faktur.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Obowiązek stosowania kasy rejestrującej w celu ewidencjonowania sprzedaży towarów lub usług wynika bezpośrednio z art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej ustawą o VAT. I tak, w ust. 1 powołanego artykułu postanowiono, iż podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, iż obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem podstawowym kryterium decydującym o obowiązku stosowania ewidencji za pomocą kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń.

Oznacza to, że nie podlega obowiązkowi prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej świadczenie usług w części, w jakiej te czynności są opłacane przez inne podmioty niż osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej.

Należy ponadto zauważyć, iż osoby, o których mowa w przepisie art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, są ostatecznymi konsumentami, u których nie występuje podatek należny i nie dokonują odliczeń. Wobec tego, że wymienieni nabywcy nie są zainteresowani w wykazywaniu podatku naliczonego, w praktyce mogłoby dojść do nieprawidłowości w ewidencjonowaniu kwot należnych z tytułu sprzedaży towarów i świadczenia usług na ich rzecz.

34

Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej umożliwia również realizację prawa konsumenta w zakresie otrzymania

dokumentu (paragonu) zawierającego podstawowe dane o zawartej transakcji, w tym strukturze ceny.

Ponadto, na mocy delegacji ustawowej zawartej w art. 111 ust. 8 ustawy o VAT, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa (...).

Kwestie dotyczące zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy użyciu kas rejestrujących niektórych czynności i niektórych grup podatników oraz terminów rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930), zwane dalej rozporządzeniem.

Regulacje zawarte w powołanym rozporządzeniu przewidują zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących ze względu na rodzaj prowadzonej działalności – zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia (zwolnienie przedmiotowe) oraz ze względu na wysokość obrotu – do określonej tym przepisem wysokości obrotów (zwolnienie podmiotowe).

Stosownie do § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, do dnia 31 grudnia 2012 r., zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania, podatników, u których kwota obrotu z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40 000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania, z zastrzeżeniem ust. 6.

Na podstawie § 3 ust. 6 rozporządzenia, zwolnienie o którym mowa w ust. 1 pkt 2, traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w ciągu roku podatkowego przekroczenie kwoty obrotów w wysokości 40 000 zł, z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy.

Powyższe zwolnienie jest zwolnieniem podmiotowym, tj. dotyczącym podmiotu.

Wskazać należy, iż każda sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych ma wpływ na wielkość obrotu wyznaczającego obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Kwotę obrotu uprawniającą do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania

za pomocą kas rejestrujących określa się sumując całą sprzedaż (w danym roku) na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Z opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawca jest adwokatem i prowadzi Kancelarię Adwokacką. Przychody z Kancelarii Adwokackiej dla osób fizycznych Zainteresowany otrzymuje na podstawie wystawianych przez niego faktur VAT. Z uwagi na to, iż przychody otrzymywane od osób fizycznych w poszczególnych latach 2010 – 2012 nie przekraczały 40 000 zł., Zainteresowany nie stosował ewidencji obrotu na rzecz osób fizycznych przy pomocy kasy fiskalnej. Jako adwokat Wnioskodawca prowadzi również sprawy z urzędu dla Sądów na podstawie umów cywilnoprawnych. Zainteresowany wystawia faktury VAT dla Sądów. Przychody po uprzednim odliczeniu podatku dochodowego przez Sądy Zainteresowany otrzymuje na rachunek bankowy. Przychody z Sądów w poszczególnych latach 2010 – 2012 przekraczają kwotę 40 000 zł. Podatek VAT Wnioskodawca odprowadza na podstawie jednej deklaracji VAT-7 razem z podatkiem z działalności. Zainteresowany nie łączy obu przychodów w celu obliczenia obrotu koniecznego do zakupu kasy fiskalnej.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

- zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

- świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Jak stanowi art. 15 ust. 1 ustawy o VAT, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza, stosownie do ust. 2 ww. artykułu, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Ponadto, jak wynika z treści art. 15 ust. 3 ustawy o VAT, za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, nie uznaje się czynności:

z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1-6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307, z późn. zm.);

z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Wobec powyższego, stwierdzić należy, iż czynności prawnicze wykonywane z urzędu, na zlecenie sądu, wypełniają dyspozycję art. 8 oraz art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i jako takie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych.

Wskazać należy, iż instytucja pomocy prawnej z urzędu gwarantuje, iż faktyczny nabywca tej usługi za nią nie płaci. Obowiązek stosowania kas dotyczy tylko podatników (w tym adwokatów), u których powstają należności (roszczenia) od osób fizycznych z tytułu dokonanej na ich rzecz sprzedaży, w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Obowiązkiem ewidencjonowania, tym samym, objęta jest jedynie kwota należna od wskazanych w wymienionym przepisie art. 111 ust. 1 ustawy o VAT osób fizycznych i rolników ryczałtowych oraz podatek należny z nią związany. Na zasadzie a contrario omawianym obowiązkiem ewidencji nie są objęte kwoty należne od innych podmiotów. Ponieważ usługi adwokata ustanowionego przez sąd z urzędu nie podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu przy zastosowaniu kas rejestrujących, nie podlegają one również zaliczeniu do kwoty obrotów stanowiącej kryterium zastosowania zwolnienia podmiotowego, o 37 którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Biorąc pod uwagę opis stanu faktycznego oraz powołane przepisy prawa podatkowego stwierdzić należy, iż wykonywane przez Wnioskodawcę usługi na zlecenie sądów, nie stanowią odpłatnego świadczenia usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej czy rolników ryczałtowych, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, a co za tym idzie ewidencjonowanie ich przy użyciu kasy rejestrującej nie jest wymagane. Zatem, prowadzenie spraw z urzędu nie powinno być wliczane do ustalenia wysokości obrotu będącego podstawą do ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej, gdyż jak wskazano we wniosku, wynagrodzenie płatne jest przez sąd, na rzecz którego wystawiana jest faktura VAT.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Tut. Organ informuje, iż od dnia 1 stycznia 2013 r. obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2012 r., poz. 1382).

Tut. Organ informuje, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanego. Inne kwestie przedstawione w opisie sprawy, które nie zostały objęte pytaniem - nie mogą być zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej - rozpatrzone.

- **Sprzedaż internetowa a ewidencja za pomocą kasy fiskalnej**

W miesiącu sierpniu 2012r. Wnioskodawca uruchomił sklep internetowy. Zamówiony przez klienta w sklepie internetowym lub bezpośrednio w rozmowie telefonicznej towar wysyła korzystając z usług firmy kurierskiej. Klienci mogą wybrać dwie formy płatności: przelew dokonany przed wysyłką lub za pobraniem. Po otrzymaniu przelewu lub zamówienia z wybraną formą płatności za pobraniem towar jest pakowany i przekazywany firmie kurierskiej. Zapłata za sprzedaż wysyłkową następuje za pośrednictwem banku – przelew od klienta lub firmy kurierskiej – przelew kwot pobranych od klientów.

Kasę rejestrującą Wnioskodawca zainstalował w firmie ponad 10 lat temu. Na kasie rejestrującej odnotowywane są wszystkie sprzedawane towary za gotówkę osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Wnioskodawca rejestruje również³⁸ na kasie sprzedaż wysyłkową dla osób fizycznych płaconą za pośrednictwem banku, jeżeli klient dokona przelewu środków przed wysyłką towaru oraz zapłaconą przez klienta w

firmie kurierskiej. Otrzymałą zapłatę od klienta za zamówiony towar Wnioskodawca stara się ewidencjonować na kasie rejestrującej w dniu wpływu środków na rachunek bankowy.

W przypadku sprzedaży wysyłkowej, w której klient płaci za towar firmie kurierskiej ewidencjonuje ją w dniu wysyłki towaru (dzień przekazania towaru firmie kurierskiej). Do wysyłanych kurierem towarów dołącza paragony fiskalne będące potwierdzeniem sprzedaży. Firma kurierska przekazuje Wnioskodawcy na konto kwoty zbiorcze od kilku klientów. Wnioskodawca prowadzi ewidencję sprzedaży, robi zestawienia wysyłek do klientów dokonanych za pośrednictwem kurierów. Każda zapłata jest identyfikowana i podporządkowana do odpowiedniego zamówienia.

Realizując sprzedaż wysyłkową Wnioskodawca nie korzysta ze zwolnienia z obowiązku jej ewidencjonowania na kasie rejestrującej, ponieważ nie spełnia jednego z warunków zwolnienia określonych w rozporządzeniu ministra finansów z dnia 26 lipca 2010r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930). Ewidencjonowanie sporadycznych dostaw wysyłkowych Wnioskodawca rozpoczął bowiem przed dniem 1 stycznia 2011r.

Firma Wnioskodawcy wskazuje klientom jeden ze swoich rachunków bankowych na dokonywanie wpłat za zamówiony towar (przelew przed wysyłką towaru). Firma jest czynna od 8.00 do 16.00 od poniedziałku do piątku, jest to czas pracy pracowników. Informację o wpłatach klientów na rachunek bankowy w każdym dniu roboczym od poniedziałku do piątku Wnioskodawca otrzymuje niekiedy po godzinach pracy po 16-tej. Otrzymane wpłaty są księgowane przez bank w różnych godzinach – w trzech sesjach w ciągu dnia. Pierwsza sesja jest w godzinach 11.00-12.30, druga – w godzinach 14.30-15.30, a trzecia po godzinie 17-tej. Środki pieniężne, które wchodzi na rachunek bankowy po godzinie 17-tej są dostępne (do wykorzystania) przez właściciela rachunku bankowego dopiero w dniu następnym. W opisie przelewu wskazana jest wówczas „data waluty”, która jest datą dnia następnego. Ruchy na rachunku bankowym można oglądać na bieżąco na stronie internetowej banku logując się do systemu bankowego. Informację o wpłatach klientów za zamówiony towar na rachunek bankowy po godzinie 17-tej Wnioskodawca podejmuje dopiero w następnym dniu roboczym. W następnym też dniu dokonuje wysyłki zamówionego towaru przez klienta.

Paragon fiskalny dla udokumentowania sprzedaży, jeżeli zapłata za towar (dokonana przed jego wysyłką) wpłynęła na rachunek bankowy po godzinach pracy firmy Wnioskodawca wystawia w następnym dniu roboczym przed rozpoczęciem ewidencji na kasie sprzedaży za dany dzień. Po zaewidencjonowaniu zapłat z poprzedniego dnia (otrzymanych po 17 godzinie 17-tej) Wnioskodawca drukuje paragon dobowy. Paragon ten obejmuje całą sprzedaż z dnia poprzedniego.

Przykład 1:

Otrzymany przelew po godzinie 17-tej 31.08.2012r. (piątek)

Ewidencja na kasie rejestrującej powyższego przelewu – rano 03.09.2012r. (poniedziałek)

Wydruk paragonu dobowego za 31.08.2012r. 03.09.2012r. (poniedziałek)

Przykład 2:

Wysłanie zamówionego towaru, (dla którego klient wybrał formę płatności „za pobraniem”) 31.08.2012r.

Ewidencja na kasie rejestrującej powyższego wysłanego towaru 31.08.2012r.

Wydruk paragonu dobowego za 31.08.2012r. 31.08.2012r.

Wnioskodawca otrzymuje przelewem od firmy kurierskiej, którego nie ewidencjonuje na kasie fiskalnej 05.09.2012r.

W przypadku zwrotu towaru Wnioskodawca prowadzi ewidencję korekt, z której dokładnie wynika kwota korekty sprzedaż i podatku należnego przypisana do konkretnego paragonu wraz z określeniem prawidłowej kwoty obrotu i podatku należnego.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

Jeżeli zapłata za towar wpływa na rachunek bankowy Wnioskodawcy po godzinach pracy firmy, to czy może ona zostać zewidencjonowana na kasie rejestrującej następnego dnia roboczego... (ostatecznie sformułowane w piśmie z dnia 6 grudnia 2012r.)

Jeżeli klient wybrał formę płatności za pobraniem za zamówiony towar, to czy sprzedaż powinna zostać zewidencjonowana w dniu wysyłki towaru... (ostatecznie sformułowane w piśmie z dnia 6 grudnia 2012r.)

Jeżeli Wnioskodawca nie otrzyma przelewu od firmy kurierskiej za sprzedany towar „za pobraniem” w danym miesiącu, w którym miała miejsce jej ewidencja na kasie rejestrującej to jak Wnioskodawca powinien postąpić dla prawidłowego ustalenia obowiązku podatkowego VAT-7...

Jeżeli firma kurierska zwróci Wnioskodawcy nie odebrany przez klienta towar wraz z paragonem w następnym miesiącu, po miesiącu, w którym dokonano ewidencji tego towaru na kasie rejestrującej to, kiedy Wnioskodawca powinien dokonać korekty sprzedaży dla celów podatku VAT...

Stanowisko Wnioskodawcy:

40

Ad. 1 – ostatecznie sformułowane w piśmie z dnia 6 grudnia 2012r.

Jeżeli zapłata za towar wpłynie na rachunek bankowy po godzinach pracy firmy to Wnioskodawca może ją zewidencjonować na kasie rejestrującej następnego dnia roboczego, gdyż technicznie nie ma innej możliwości, aby tego dokonać. Takie zapłaty otrzymane od klientów za towar przed jego wysyłką mogą być najwcześniej zaewidencjonowane na kasie rejestrującej dopiero następnego dnia roboczego. Opisana w części „stan faktyczny” ewidencja sprzedaży wysyłkowej na kasie rejestrującej dokumentująca pojedynczą sprzedaż (otrzymana zapłata przed wysyłką towarów) jak i wystawianie paragonów dobowych pomaga w prawidłowym określaniu obowiązku podatkowego VAT. W paragonach dobowych wydrukowanych w godzinach rannych przed rozpoczęciem ewidencji na kasie danego dnia, ujęta jest cała sprzedaż dnia poprzedniego.

Ad. 2 – ostatecznie sformułowane w piśmie z dnia 6 grudnia 2012r.

Jeżeli klient wybrał formę płatności za pobraniem za zamówiony towar, to taką sprzedaż Wnioskodawca powinien zewidencjonować na kasie rejestrującej w dniu wysyłki towaru. Przepisy prawa podatkowego nie określają momentu, w którym transakcje powinny być zarejestrowane za pomocą kasy rejestrującej.

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. W myśl § 7 ust 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników (Dz. U. Nr 108, poz. 948 ze zm.), podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 2, są obowiązani do dokonywania ewidencji każdej sprzedaży oraz wydruku paragonu fiskalnego lub faktury VAT z każdej sprzedaży, jak również do wydawania oryginału wydrukowanego dokumentu nabywcy. Uzasadnieniem dokonywania na kasie rejestrującej ewidencji sprzedaży wysyłkowej, dla której klient wybrał formę płatności za pobraniem w dniu wysyłki, jest konieczność wydania wraz z towarem oryginału paragonu fiskalnego – dowód zawarcia transakcji sprzedaży. Jeżeli zapłata od firmy kurierskiej za zafiskalizowany towar przyjdzie w tym samym miesiącu, w którym nastąpiła wysyłka towaru to Wnioskodawca uznaje ją za ostateczną do ewidencji VAT.

Ad. 3

41

Jeżeli Wnioskodawca nie otrzyma przelewu od firmy kurierskiej za sprzedany towar „za pobraniem” w miesiącu, w którym miała miejsce jej ewidencja na kasie rejestrującej to

powinien dla prawidłowego ustalenia obowiązku podatkowego VAT, dokonać zapisu korygującego zmniejszającego podstawę opodatkowania. Podstawą opodatkowania w VAT będzie wartość paragonu okresowego pomniejszona o zaewidencjonowane, a nie otrzymane w danym miesiącu zapłaty za towar od firmy kurierskiej. W następnym miesiącu otrzymane zapłaty za sprzedaż z poprzedniego miesiąca zwiększą obrót do podatku VAT.

Prowadząc ewidencję sprzedaży towarów na kasie fiskalnej Wnioskodawca jest zobowiązany do drukowania paragonów sprzedaży, paragonów dobowych i paragonów okresowych. Na rejestr VAT sprzedaży wprowadza paragon okresowy. Jeżeli wystąpi sytuacja, że w miesiącu, w którym miała miejsce ewidencja sprzedaży towaru „za pobraniem” na kasie rejestrującej, a nie wpłynęła za tą sprzedaż zapłata od kuriera to w rejestrze korekt wpisze wartość tej sprzedaży ze znakiem „minus”. Natomiast w następnym miesiącu otrzymane zapłaty za sprzedaż z poprzedniego miesiąca Wnioskodawca wprowadzi do rejestru korekt ze znakiem „plus” i będzie ona zwiększać obrót do podatku VAT.

Ad. 4

Jeżeli firma kurierska zwróci nieodebrany przez klienta towar wraz z paragonem w następnym miesiącu, po miesiącu, w którym dokonano ewidencji tego towaru na kasie rejestrującej to Wnioskodawca powinien dokonać korekty obrotu w miesiącu, w którym dany zwrot miał miejsce. Zgodnie z przepisami ustawy o podatku od towarów i usług podstawą opodatkowania jest obrót. Obrotem jest z kolei kwota należna z tytułu sprzedaży pomniejszona o wartość podatku należnego. Kwota należna to całość świadczenia należnego od kupującego.

Zgodnie z art. 29 ust. 4 ustawy o podatku VAT, obrót zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, a także kwot wynikających z dokonanych korekt faktur. Powyższy przepis pozwala, więc na pomniejszenia uzyskanego obrotu między innymi o kwoty odpowiadające wartości zwróconych towarów, pod warunkiem, że zwroty te, co do zasady, są prawnie dopuszczalne i zostały udokumentowane.

Dokumentami potwierdzającymi zwrot towaru przez firmę kurierską stanowiącymi podstawę korekty podatku VAT mogą być m. in.:

- dokument zwrotny z firmy kurierskiej związany z nieodebraniem przesyłki przez klienta;
- zwrócony wraz z towarem oryginał paragonu fiskalnego;

rejestr (ewidencja) korekt sprzedaży VAT sporządzana na podstawie dokumentów źródłowych.

W miesiącu, w którym firma kurierska zwróci towar, posiadając powyższe dokumenty Wnioskodawca dokona w rejestrze VAT sprzedaży zapisu korygującego. Wartość korekty podatku VAT będzie równa podatkowi wykazanemu w zwróconym paragonie.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego w zakresie:

ewidencjonowania za pomocą kasy sprzedaży wysyłkowej w sytuacji gdy zapłata za towar wpłynęła na rachunek bankowy od klienta po godzinach pracy firmy Wnioskodawcy, ewidencjonowania sprzedaży wysyłkowej „za pobraniem”, możliwości korekty obrotu z tytułu braku zapłaty lub zwrotu towaru

jest prawidłowe.

Ad. 1

W myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Zgodnie z art. 2 pkt 22 cyt. ustawy przez pojęcie sprzedaży należy rozumieć zarówno odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów. Z powyższych przepisów zatem wynika, iż warunkiem powstania obowiązku ewidencjonowania danego zdarzenia (sprzedaży) przy zastosowaniu kasy rejestrującej jest powstanie obrotu.

Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z art. 111 ustawy o podatku od towarów i usług. W myśl ust. 1 tego przepisu, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Szczegółowe zasady dotyczące stosowania kas rejestrujących zostały określone w art. 111 ust. 3a pkt 1 i 8 ustawy o VAT, zgodnie, z którym podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani:

dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy,

dokonywać wydruku emitowanych przez kasę rejestrującą dokumentów i ich kopii na nośniku papierowym.

Stosownie do art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Przepis art. 19 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, iż obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1. Jeżeli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w 7. dniu, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi (art. 19 ust. 4 ustawy). Jednakże zgodnie z art. 19 ust. 11 ustawy, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części.

Natomiast zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 6 ww. ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty – w przypadku dostawy wysyłkowej dokonywanej za zaliczeniem pocztowym.

Wskazać należy, iż przepisy ustawy o podatku od towarów i usług nie definiują pojęć „za zaliczeniem pocztowym” i „za pobraniem”. Według słownika języka polskiego PWN – Warszawa 2005, termin „zaliczenie” oznacza „wysłać coś za zaliczeniem pocztowym, kolejowym (skrótowo: za zaliczeniem); wysłać coś pocztą, koleją z zastrzeżeniem, że przesyłka może być odebrana przez adresata po zapłaceniu sumy wskazanej przez nadawcę”. Natomiast, pojęcie „pobranie” oznacza „zainkasowanie przez pocztę na zlecenie nadawcy pewnej kwoty od adresata przesyłki; wysłać coś za pobraniem pocztowym.”

Z przywołanych definicji wynika jednoznacznie, iż oba terminy traktowane są tożsamo. Zakładając racjonalność ustawodawcy dostarczana przesyłka za pomocą innego kuriera powinna być traktowana tak samo, jak dostarczana przez Poczta Polską, ze względu na fakt, iż forma realizacji przesyłki (wydanie przesyłki adresatowi po uiszczeniu wskazanej

przez nadawcę kwoty) i forma zapłaty (gotówka lub wpłata na rachunek bankowy) są identyczne.

Tak więc, otrzymanie zapłaty w przypadku dostawy wysyłkowej dokonanej „za zaliczeniem pocztowym” jest równoznaczne z otrzymaniem zapłaty „za pobraniem” przez firmy kurierskie. Moment powstania obowiązku podatkowego w obu przypadkach jest jednakowy. Wobec powyższego należy stwierdzić, iż przytoczony art. 19 ust. 13 pkt 6 ustawy, nie dotyczy wyłącznie zaliczenia pocztowego, realizowanego przez Poczta Polską, lecz także innych firm np. kurierskich umożliwiających wysyłkę towarów „za pobraniem”.

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, iż Wnioskodawca prowadzi sprzedaż wysyłkową dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Klienci mogą wybrać dwie formy płatności: przelew dokonany przed wysyłką lub za pobraniem. Wnioskodawca rejestruje na kasie sprzedaż bezpośrednią oraz wysyłkową dla osób fizycznych płaconą za pośrednictwem banku, jeżeli klient dokona przelewu środków przed wysyłką towaru oraz zapłaconą przez klienta w firmie kurierskiej.

Z powołanych przepisów wynika, iż ewidencjonowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej podlega każda dokonana transakcja sprzedaży (towarów i usług) świadczona na rzecz osób, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy i powinno się ono odbywać z chwilą dokonania sprzedaży, nie później jednak niż w momencie powstania obowiązku podatkowego, czyli w przedmiotowej sprawie z chwilą otrzymania zapłaty za towar. Należy bowiem zauważyć, iż ewidencjonowanie obrotu w terminie innym niż moment powstania obowiązku podatkowego prowadziłoby do niezgodności prowadzonej ewidencji z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczych oraz mogłoby skutkować nieprawidłowym sporządzeniem deklaracji podatkowej i tym samym błędnym ustaleniem należnego zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

W praktyce zdarza się, iż podatnik (sprzedający) otrzymuje wyciągi bankowe z dokonaną wpłatą w późniejszym terminie niż dzień wpłaty, np. w przypadku, gdy płatność zostaje zaksięgowana na koncie sprzedającego po godzinach pracy, czy też z innych powodów. Jest to wtedy pierwszy dzień roboczy wznowienia pracy sprzedającego.

W sytuacji braku możliwości ewidencji sprzedaży w dacie powstania obowiązku podatkowego, co ma miejsce w rozpatrywanej sprawie, sprzedaż należy zaewidencjonować w pierwszym możliwym momencie po powstaniu obowiązku podatkowego. Dopuszczalne zatem jest zaewidencjonowanie otrzymanej płatności za pomocą kasy rejestrującej z chwilą otrzymania wyciągu bankowego, w przedmiotowej sprawie będzie to pierwszy dzień roboczy po wznowieniu pracy firmy.

Tym samym należy uznać iż, w zakresie pytania nr 1 Wnioskodawca zaprezentował prawidłowe stanowisko w sprawie.

Zdaniem Wnioskodawcy, sprzedaż internetowa jest zwolniona z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie poz. 36 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r., po spełnieniu warunku, że z ewidencji i dokumentów transakcji jednoznacznie będzie wynikało, jakiej konkretnie dostawy dotyczy zapłata dokonana za pośrednictwem poczty lub banku.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054).

W myśl tego przepisu, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, iż obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy w ramach prowadzonej działalności gospodarczej dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów (art. 2 pkt 22).

Kwestie dotyczące między innymi zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz terminów rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji, ustawodawca reguluje na mocy wydawanych rozporządzeń w tym zakresie.

W obecnym stanie prawnym obowiązują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930).

Jak wynika z zapisu § 2 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012 r. sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

W poz. 36 tego załącznika wymieniono dostawę towarów w systemie wysyłkowym (poczta lub przesyłkami kurierskimi), z wyjątkiem dostawy paliw płynnych, gazowych oraz dostaw towarów wymienionych w § 4 rozporządzenia, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), pod warunkiem że z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie dostawy zapłata dotyczyła 2), 4).

Z objaśnień do załącznika wynika, iż zwolnienie to:

2) nie dotyczy podatników, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych czynności przed dniem 1 stycznia 2011 r.

4) w zakresie sprzedaży wysyłkowej towarów korzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania możliwe jest tylko przez podatników, którzy niezależnie od innych wymogów dotyczących zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania prowadzą szczegółową ewidencję dowodów zapłaty, na podstawie której można ustalić również dane (w tym adres) osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, na rzecz których dokonano wysyłki towarów.

Należy również wskazać, iż z zapisu § 4 ust. 1 ww. rozporządzenia, wynika, że zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i 3, nie stosuje się, bez względu na wysokość osiągniętych obrotów, w określonych w nim przypadkach.

Aby zatem Wnioskodawca miał prawo do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania⁴⁷ obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w związku z poz. 36 załącznika, muszą łącznie zostać spełnione następujące warunki:

zapłata za wykonane świadczenie w całości następuje za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy podatnika,

towary będące przedmiotem dostawy nie są paliwami płynnymi, gazowymi oraz nie są to towary wymienione w § 4 rozporządzenia,

z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcje jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła,

wnioskodawca nie rozpoczął ewidencjonowania tych usług przed dniem 1 stycznia 2011 r.

Ponadto, stosownie do zapisu § 3 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012 r. również podatników, u których kwota obrotu z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40.000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania, z zastrzeżeniem ust. 6.

Z przedstawionego we wniosku opisu wynika, iż Spółka prowadzi sprzedaż hurtową i detaliczną odzieży męskiej i dodatków do odzieży. Sprzedaż detaliczna prowadzona jest w sklepach na terenie całego kraju, a ewidencja sprzedaży prowadzona jest przy zastosowaniu kas rejestrujących. Wielkość sprzedaży za rok 2011 wynosi 17.014 tys. zł. Spółka zamierza wprowadzić również sprzedaż internetową w specjalnie do tej sprzedaży wydzielonym sklepie.

Odnosząc przedstawione okoliczności do wskazanych regulacji prawnych stwierdzić należy, że na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w powiązaniu z poz. 36 załącznika do rozporządzenia z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, przy założeniu, że Spółka spełni wszystkie przesłanki określone w powołanych wyżej przepisach, to – w zakresie sprzedaży wysyłkowej – Spółka może korzystać ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej do dnia 31 grudnia 2012 r.

- **Usługi elektroniczne a kasa rejestrująca**

Spółka zamierza rozpocząć w 2012 r. sprzedaż usług elektronicznych dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej przez internet. Będą to gry (PC, konsolowe, Xbox) i filmy w wersji ON-LINE. Osoby fizyczne za⁴⁸ pośrednictwem sklepu internetowego będą składały zamówienia na gry i filmy w wersji elektronicznej. W momencie złożenia zamówienia klient będzie musiał

dokonać 100% płatności (przed wykonaniem usługi - przedpłata). Po dokonaniu płatności klient otrzyma dostęp do usługi. Zapłata będzie dokonywana w formie przelewu lub płatności kartą płatniczą za pośrednictwem systemu obsługiwanego przez firmę X SA, która świadczy usługi w zakresie umożliwiania podmiotom gospodarczym przyjmowania płatności, w szczególności bezgotówkowych dokonywanych przy użyciu elektronicznych instrumentów płatniczych i posiada zgodę Prezesa Narodowego Banku Polskiego. Warunki współpracy Spółki z firmą X SA określają Umowa Ramowa Na Korzystanie z Systemu i Umowy Produktowe o udostępnienie Usług Płatności elektronicznych i Usług Kartami Płatniczymi zgodnie z regulaminami:

Regulamin systemu,
Regulamin usługi płatności elektronicznych,
Regulamin usługi płatności kartami płatniczymi.

Regulaminy określają zasady współpracy Spółki i X przy przyjmowaniu przez Spółkę zapłaty z wykorzystaniem Usług Płatności świadczonych przez X w ramach systemu. Płatności będą przekazywane przelewem na rachunek bankowy Spółki wraz ze specyfikacją transakcji.

Spółka szeroko przedstawiła zapisy wynikające z ww. Regulaminów, lecz w związku z tym, że wynikające z nich warunki pozostają bez wpływu na przedmiot niniejszej interpretacji tut. Organ odstąpił od ich zamieszczenia w opisie zdarzenia przyszłego.

Z uzupełnienia do złożonego wniosku wynika, że Spółka dotychczas stosowała kasy fiskalne do sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Spółka w 2005 roku rozpoczęła sprzedaż towarów i usług dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i ewidencjonowała w/w sprzedaż za pośrednictwem kas fiskalnych.

Sprzedaż towarów obejmowała w szczególności i m.in.:

gry i filmy na płytach CD i DVD,
wyposażenie biurowe (telefony, szafki, krzesła...),
gadżety marketingowe (plakaty, długopisy, figurki, notesy, zawieszki,
podkładki pod myszki)

49

Sprzedaż usług dotyczyła m.in.

usług pocztowych,

usług kurierskich,

usług medycznych.

Obecnie Spółka w dużo mniejszym zakresie dokonuje sprzedaży towarów dla osób fizycznych. Sprzedaż taka odbywa się głównie podczas organizowanych przez Spółkę kiermaszy, wyprzedaży. Główną działalnością Spółki jest sprzedaż gier i filmów do firm, nie klientów indywidualnych. Spółka zamierza rozpocząć sprzedaż gier i filmów w wersji ON-LINE dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Spółka wcześniej nie prowadziła tego rodzaju sprzedaży usług elektronicznych, a tym samym nie ewidencjonowała ich na kasie fiskalnej.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

Kiedy u Spółki powstanie obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług z tytułu sprzedaży do osób fizycznych gier i filmów w wersji elektronicznej za pośrednictwem sklepu internetowego... Czy w momencie wpływu należności na rachunek bankowy X, czy w momencie wpływu należności na rachunek bankowy Spółki...

Czy Spółka może skorzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej (fiskalnej sprzedaży gier i filmów w wersji elektronicznej, a co za tym idzie także z wystawiania, drukowania i wydawania paragonów fiskalnych na podstawie Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2010 Dz. U. Nr,138, poz. 930...

Ad. 1 Zdaniem Spółki, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy z tytułu VAT powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części (art. 19 ust. 11 ustawy o VAT). Jeśli więc klient będzie dokonywał przedpłat przed wykonaniem usługi to obowiązek podatkowy powstanie w momencie otrzymania należności na rachunek bankowy X. Należy bowiem domniemywać, że rachunek bankowy X jest to rachunek, o którym mowa w art. 22 ust. 1 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej z dnia 2.07.200450 roku. Dodatkowy argumentem przemawiającym za tezą iż obowiązek podatkowy Spółka powinna rozpoznać w dacie wpływu należności na rachunek

X, jest fakt, że dokonanie płatności przez klienta uruchomi proces wykonania usługi. Wykonanie usługi będzie stanowiło czynność następczą w stosunku do zapłaty za tę usługę i jednocześnie uzależnioną od dokonania wpłaty.

Ad. 2 Zdaniem Spółki w zakresie sprzedaży przez internet gier i filmów w wersji elektronicznej dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej może skorzystać ze zwolnienia z obowiązku rejestracji tych transakcji poprzez kasy rejestrujące oraz z wystawiania, drukowania i wydawania paragonów fiskalnych klientom. Podstawę prawną stanowi rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących z dnia 26 lipca 2010 r. Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 Rozporządzenia zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do Rozporządzenia pkt 37 cyt; „Świadczenie usług, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), pod warunkiem że z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcje jednoznacznie wynika, jakiej konkretnej transakcji zapłata dotyczyła. Oraz jego uzupełnienie: „ Nie dotyczy podatników, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych czynności przed dniem 1 stycznia 2011 r.”. Spółka spełnia powyższe wszystkie warunki. Spółka będzie miała możliwość zidentyfikowania i przypisania konkretnej płatności do konkretnej transakcji. Spółka nie ewidencjonowała sprzedaży usług elektronicznych (sprzedaży gier i filmów on-line) na kasie rejestrującej przed 1 stycznia 2011 roku. Nie prowadziła w ogóle wcześniej sprzedaży tego rodzaju usług. Spółka również spełnia warunek dotyczący tego, iż zapłata w całości następuje za pośrednictwem banku odpowiednio na rachunek bankowy podatnika czyli Spółki. Przepis nie określa, w którym momencie ma nastąpić zapłata na rachunek bankowy podatnika za pośrednictwem banku. De facto należności wpływają na rachunek bankowy Spółki. Ponadto przyjmując założenie, że obowiązek podatkowy z tytułu podatku VAT zgodnie z art. 19 ust. 11 powstaje w momencie otrzymania należności - przedpłaty na rachunek bankowy X, to należy uznać iż jest to rachunek o którym mowa w art. 22 ust.1 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Zdaniem Spółki nie zasadne byłoby uznawanie rachunku X dla potrzeb powstania obowiązku podatkowego jako rachunku Spółki, zaś dla potrzeb zwolnienia z ewidencji na kasie rejestrującej nie. Ww. zwolnienie przysługuje na dzień dzisiejszy Spółce tylko z51 jednym ograniczeniem, tj. że obowiązuje do dnia 31.12.2012 r.

W uzupełnieniu wniosku Spółka podtrzymuje swoje stanowisko dotyczące pkt 2 złożonego wniosku dotyczącego zwolnienia z ewidencji za pomocą kas fiskalnych sprzedaży usług elektronicznych dla osób fizycznych, których zapłata będzie dokonywana w formie przelewu lub kartą płatniczą za pośrednictwem systemu X.pl. Pomimo iż Spółka używa obecnie kas fiskalnych i prowadzi sprzedaż towarów i innych usług to spełnia warunki do zastosowania zwolnienia wynikające z Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r.:

zapłata za usługi będzie w całości następowała za pośrednictwem banku na odpowiedni rachunek bankowy podatnika (przelew lub płatność kartą płatniczą/kredytową),

z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie będzie wynikać jakiej konkretnie transakcji będzie dotyczyła zapłata,

Spółka nie ewidencjonowała tych czynności — usług elektronicznych przed dniem 1 stycznia 2011 roku.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe w zakresie ustalenia momentu obowiązku podatkowego oraz za prawidłowe w zakresie braku obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), zwanej dalej ustawą o VAT, opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (...).

W myśl art. 7 ust. 1 ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Co do zasady, stosownie do zapisu art. 19 ust. 1 ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 14 ust. 6, art. 20 i art. 21 ust. 1.

Jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część⁵² należności, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części – art. 19 ust. 11.

W tym miejscu wskazać należy, iż dla niektórych czynności ustawodawca określił szczególne zasady ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego.

Zgodnie z art. 19 ust. 13 pkt 9 ustawy obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze – z tytułu świadczenia usług na terytorium kraju usługi, o której mowa w art. 281 pkt 1.

W art. 281 pkt ust. 1 w pkt 10 wymieniono usługi elektroniczne.

Zatem dla określenia momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług elektronicznych należy uwzględnić regulacje art. 19 ust. 13 pkt 9 ustawy.

Ze złożonego wniosku wynika, że Spółka zamierza rozpocząć w 2012 r. sprzedaż usług elektronicznych dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej przez internet. Będą to gry (PC, konsolowe, Xbox) i filmy w wersji ON-LINE. Osoby fizyczne za pośrednictwem sklepu internetowego będą składały zamówienia na gry i filmy w wersji elektronicznej. Zapłata będzie dokonywana w formie przelewu lub płatności kartą płatniczą za pośrednictwem systemu X.pl obsługiwanego przez firmę X SA, która świadczy usługi w zakresie umożliwiania podmiotom gospodarczym przyjmowania płatności, w szczególności bezgotówkowych dokonywanych przy użyciu elektronicznych instrumentów płatniczych i posiada zgodę Prezesa Narodowego Banku Polskiego. Warunki współpracy Spółki z firmą X SA określają Umowa Ramowa Na Korzystanie z Systemu i Umowy Produktowe o udostępnienie Usług Płatności elektronicznych i Usług Kartami Płatniczymi zgodnie z regulaminami:

Regulamin systemu,

Regulamin usługi płatności elektronicznych,

Regulamin usługi płatności kartami płatniczymi.

Regulaminy określają zasady współpracy Spółki i X przy przyjmowaniu przez Spółkę zapłaty z wykorzystaniem Usług Płatności świadczonych przez X w ramach systemu. Płatności będą przekazywane przelewem na rachunek bankowy Spółki wraz ze specyfikacją transakcji.

53

Spółka będzie miała możliwość zidentyfikowania i przypisania konkretnej płatności do konkretnej transakcji. Spółka nie ewidencjonowała sprzedaży

usług elektronicznych (sprzedaży gier i filmów on-line) na kasie rejestrującej przed 1 stycznia 2011 roku. Nie prowadziła w ogóle wcześniej sprzedaży tego rodzaju usług.

W ocenie Wnioskodawcy obowiązek podatkowy dla świadczonych usług elektronicznych powstanie z chwilą otrzymania płatności na konto w systemie X.

Z takim stanowiskiem nie można się zgodzić. Ze złożonego wniosku wynika, że zapłata przez klienta będzie dokonywana w formie przelewu lub płatności kartą płatniczą za pośrednictwem systemu X.pl obsługiwanego przez firmę X SA, która świadczy usługi w zakresie umożliwiania podmiotom gospodarczym przyjmowania płatności, w szczególności bezgotówkowych dokonywanych przy użyciu elektronicznych instrumentów płatniczych. W następnej kolejności Płatności będą przekazywane przelewem na rachunek bankowy Spółki wraz ze specyfikacją transakcji. Zatem uznać należy, iż Spółka otrzyma zapłatę za świadczoną usługę dopiero wtedy, gdy wpłynie ona na Jej rachunek bankowy. Konta w systemie X nie można bowiem uznać za rachunek bankowy Spółki.

Zasady dotyczące umowy rachunku bankowego regulują przepisy tytułu XX (art. 725-733) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.)

Zgodnie z art. 725 tej ustawy, przez umowę rachunku bankowego bank zobowiązuje się względem posiadacza rachunku, na czas oznaczony lub nieoznaczony, do przechowywania jego środków pieniężnych oraz, jeżeli umowa tak stanowi, do przeprowadzania na jego zlecenie rozliczeń pieniężnych.

Z powyższego wynika zatem, iż stroną umowy dotyczącej umowy rachunku bankowego jest bank. W przedmiotowej sprawie firma X SA świadczy jedynie usługi w zakresie umożliwienia podmiotom gospodarczym przyjmowanie płatności za pośrednictwem obsługiwanego systemu X.pl. Firma X SA pośredniczy więc jedynie w transakcjach pomiędzy Wnioskodawcą, a jego klientami. Zatem otrzymania płatności przelewem bądź kartą płatniczą na konto w systemie X nie można utożsamiać z otrzymaniem należności przez Spółkę na Jej rachunek bankowy.

Uwzględniając powyższe w kontekście regulacji art. 19 ust. 13 pkt 9 stwierdzić⁵⁴ należy, iż w sytuacji gdy klient w momencie złożenia zamówienia, a zatem przed wykonaniem usługi, musiał będzie dokonać 100% płatności. Spółka

winna rozpoznać obowiązek podatkowy dla świadczonej usługi elektronicznej z chwilą otrzymania całości tej płatności na Jej rachunek bankowy.

Uwzględniając powyższe stanowisko Wnioskodawcy odnośnie ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla świadczonych usług elektronicznych uznać należy za nieprawidłowe.

Stosownie do zapisu art. 111 ust. 1 ustawy, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Na mocy ust. 8 powyższego artykułu Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa (...).

Od 1 stycznia 2011 r. obowiązują w tym zakresie przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930).

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012 r. – sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

W poz. 37 ww. załącznika wymieniono świadczenie usług, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), pod warunkiem że z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła²).

Z objaśnień zawartych w punkcie 2) wynika, iż zwolnienie to nie dotyczy podatników, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych czynności przed dniem 155 stycznia 2011 r.

Korzystanie z powyższego zwolnienia wymaga spełnienia określonych warunków wynikających wprost z zapisu tej regulacji. Zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kasy można zatem stosować jeżeli:

zapłata za świadczoną usługę w całości następuje za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy podatnika,

z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcje jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła,

podatnik nie rozpoczął ewidencjonowania tych usług za pomocą kasy rejestrującej przed dniem 1 stycznia 2011 r.

Niewystąpienie jednego z nich oznacza brak możliwości zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Dokonując analizy przedstawionego opisu zdarzenia w kontekście wyżej powołanych przepisów stwierdzić należy, iż Spółka do końca 2012 r. nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży i kwot podatku należnego z tytułu świadczenia usług elektronicznych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności. Ze złożonego wniosku wynika bowiem, że zapłata za przedmiotowe usługi będzie następować za pośrednictwem banku, Spółka będzie w stanie zidentyfikować i przypisać konkretną płatność do konkretnej transakcji, Spółka przed dniem 1 stycznia 2011 roku nie prowadziła ewidencji sprzedaży usług elektronicznych przy użyciu kasy rejestrującej.

W świetle powyższego stanowisko Wnioskodawcy w zakresie braku obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego z tytułu świadczenia usług elektronicz

Wnioskodawczyni prowadzi działalność gospodarczą w zakresie handlu przez internet za pośrednictwem A. Przedmiotem handlu jest używana porcelana. Zainteresowana nie jest podatniczką podatku VAT. W miesiącu lipcu 2012 r. jej obroty przekroczyły 40.000 zł. W poprzednich latach były to obroty niższe. Wnioskodawczyni jest na rencie, działalność ta stanowi jej dodatkowe źródło dochodów. Wszystkie transakcje odbywają się za pośrednictwem poczty, bądź przesyłkami kurierskimi. Zainteresowana zapłatę otrzymuje na rachunek bankowy, bądź przekazem pocztowym. Wnioskodawczyni posiada dokumenty,⁵⁶ z których można zidentyfikować każdą transakcję. Zdarza się jednak, że Zainteresowana otrzymuje zapłaty w systemie P.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy płatność w systemie P lub pokrewnym powoduje automatycznie, że podatnik przestaje być objęty zwolnieniem z obowiązku posiadania kasy...

Zdaniem Wnioskodawczyni, jeżeli spełnia ona wszystkie wymogi dotyczące zwolnienia z obowiązku ewidencji za pomocą kasy fiskalnej, to zapłata w systemie P nie powoduje obowiązku rozpoczęcia ewidencji za pomocą kasy fiskalnej. Korzystanie ze zwolnienia przedmiotowego z kasy fiskalnej zmusza do zwrócenia szczególnej uwagi na każdą zawieraną transakcję. Zgodnie z przepisami, zwolnienie z obowiązku instalacji kasy fiskalnej występuje:

gdy dostawy towarów odbywają się w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi) pod warunkiem, że zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej której jest członkiem), gdy z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie dostawy zapłata dotyczyła,

jeśli podatnik prowadzi dodatkowo szczegółową ewidencję dowodów zapłaty na podstawie, której można ustalić również dane (w tym adres) osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, na rzecz których dokonano wysyłki towarów.

Wskazać należy, że jeśli podatnik posiada konto w P, płatności są dokonywane najpierw na konto systemu, a dopiero potem - na konto bankowe podatnika.

W tej sprawie stanowiska organów skarbowych są przychylne dla podatników. Przykładowo Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z dnia 14 października 2010 r., sygn. akt IBPP4/443-1172/10/AZ zezwolił na stosowanie przelewu na konto bankowe z konta X i stosowanie zwolnienia z kasy fiskalnej. W przypadku, gdyby sprzedaż odbyła się do ręki (np. klient przyjdzie do allegrowicza i odbierze towar samodzielnie), przedsiębiorca musi obliczyć cały obrót opodatkowany w tym roku - prowadzony na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych (czyli korzystających z ryczałtowego zwolnienia z podatku VAT). Jeżeli limit tej⁵⁷ sprzedaży przekroczył 40.000 zł (a w roku założenia działalności gospodarczej - 20.000 zł) - podatnik zmuszony jest dokonać instalacji kasy fiskalnej.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej ustawą, opodatkowaniu ww. podatkiem podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

Przez dostawę towarów – w myśl art. 7 ust. 1 ustawy – rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Przepis art. 8 ust. 1 ustawy stanowi, iż przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (...).

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

W myśl art. 106 ust. 1 ustawy, podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.

Stosownie do art. 111 ust. 1 ustawy, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, iż obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy⁵⁸ wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej

oraz rolników ryczałtowych. Zatem podstawowym kryterium decydującym o obowiązku stosowania ewidencji za pomocą kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń.

Na mocy delegacji ustawowej zawartej w art. 111 ust. 8 ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa (...).

Kwestie dotyczące zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy użyciu kas rejestrujących niektórych czynności i niektórych grup podatników oraz terminów rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących w obecnym stanie prawnym, tj. od dnia 1 stycznia 2011 r. reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930), zwane dalej rozporządzeniem.

Regulacje zawarte w powołanym rozporządzeniu przewidują zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących ze względu na rodzaj prowadzonej działalności – zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia (zwolnienie przedmiotowe) oraz ze względu na wysokość obrotu – do określonej tym przepisem wysokości obrotów (zwolnienie podmiotowe).

I tak, stosownie do § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, do dnia 31 grudnia 2012 r., zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania, podatników, u których kwota obrotu z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40.000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania, z zastrzeżeniem ust. 6.

Na podstawie § 3 ust. 6 rozporządzenia, zwolnienie o którym mowa w ust. 1 pkt 2, traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w ciągu roku podatkowego przekroczenie kwoty obrotów w wysokości 40.000 zł, z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy.

59

W myśl § 3 ust. 7 rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia przekroczenia w 2011 r. lub 2012 r. kwoty obrotów w wysokości 20.000

zł z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy – podatników rozpoczynających sprzedaż w danym roku podatkowym.

Powyższe zwolnienie jest zwolnieniem podmiotowym, tj. dotyczącym podmiotu.

Wskazać należy, iż każda sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych ma wpływ na wielkość obrotu wyznaczającego obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Kwotę obrotu uprawniającą do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących określa się sumując całą sprzedaż (w danym roku) na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Jednakże na mocy § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania, do dnia 31 grudnia 2012 r. – sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

Powyższe zwolnienie jest zwolnieniem przedmiotowym, tj. dotyczącym niektórych czynności wykonywanych przez podatnika.

W poz. 36 ww. załącznika do rozporządzenia wskazano, że dostawa towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi), z wyjątkiem dostawy paliw płynnych, gazowych oraz dostaw towarów wymienionych w § 4 rozporządzenia, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo -kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), pod warunkiem że z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie dostawy zapłata dotyczyła 2), 4).

Z objaśnień zawartych w punkcie 2) wynika, iż zwolnienie to nie dotyczy podatników, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych czynności przed dniem 1 stycznia 2011 r.

Z kolei w objaśnieniu zawartym w punkcie 4) wskazano, iż w zakresie sprzedaży wysyłkowej towarów korzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania możliwe jest tylko przez podatników, którzy niezależnie od⁶⁰ innych wymogów dotyczących zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania prowadzą szczegółową ewidencję dowodów zapłaty, na podstawie której można

ustalić również dane (w tym adres) osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, na rzecz których dokonano wysyłki towarów.

Aby zatem podatnik miał prawo do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w powiązaniu z poz. 36 załącznika, muszą łącznie zostać spełnione następujące warunki:

zapłata za dostawę towarów w całości następuje za pośrednictwem poczty lub banku na rachunek bankowy podatnika,

z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcje jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła,

podatnik nie rozpoczął ewidencjonowania tych czynności przed dniem 1 stycznia 2011 r.,

prowadzona jest szczegółowa ewidencja dowodów zapłaty, na podstawie której można ustalić również dane (w tym adres) osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, na rzecz których dokonano wysyłki towarów.

Niewystąpienie jednego z nich oznacza brak możliwości zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Należy również wskazać, iż z zapisu § 4 ust. 1 rozporządzenia wynika, że zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i 3, nie stosuje się bez względu na wysokość osiągniętych obrotów, w określonych w nim przypadkach.

Z opisu sprawy wynika, iż Wnioskodawczyni prowadzi działalność gospodarczą w zakresie handlu przez internet za pośrednictwem Allegro. Przedmiotem handlu jest używana porcelana. Zainteresowana nie jest podatniczką podatku VAT. W miesiącu lipcu 2012 r. jej obroty przekroczyły 40.000. zł. W poprzednich latach były to obroty niższe. Wszystkie transakcje odbywają się za pośrednictwem poczty, bądź przesyłkami kurierskimi, zapłatę Zainteresowana otrzymuje na rachunek bankowy, bądź przekazem pocztowym. Wnioskodawczyni posiada dokumenty, z których można zidentyfikować każdą transakcję. Zdarzają się sytuacje, gdy płatność dokonywana jest w systemie P, tj. płatność wpływa na61 konto w P jeśli podatnik posiada konto w P, płatności są dokonywane najpierw na konto systemu, a dopiero potem - na konto bankowe podatnika.

Z przedmiotowej sprawy wynika, iż Wnioskodawczynie nie rozpoczęła ewidencjonowania czynności za pomocą kasy rejestrującej. Zapłatę za wykonywane czynności Zainteresowana otrzymuje na rachunek bankowy, bądź przekazem pocztowym i posiada ona dokumenty, z których można zidentyfikować każdą dokonaną transakcję. Płatności w systemie P dokonywane są przez nabywcę towaru z konta bankowego na konto bankowe Wnioskodawczynie poprzez konto w systemie P. Wynika z tego, że zapłata za świadczoną przez Wnioskodawczynię usługę dokonywana jest za pośrednictwem banku.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis stanu faktycznego oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa należy stwierdzić, przy założeniu, że z prowadzonej przez Wnioskodawczynię ewidencji i dowodów dokumentujących transakcje jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła, Wnioskodawczynie nie rozpoczęła ewidencjonowania tych czynności przed dniem 1 stycznia 2011 r. oraz prowadzona jest szczegółowa ewidencja dowodów zapłaty, na podstawie której można ustalić również dane (w tym adres) osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, na rzecz których dokonano wysyłki towarów, to Zainteresowana ma prawo do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej do dnia 31 grudnia 2012 r.

Reasumując, w odniesieniu do sprzedaży przez Wnioskodawczynię towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w systemie wysyłkowym, za które zapłata w całości następuje w systemie P, a z ewidencji i dowodów dokumentujących te transakcje jednoznacznie będzie wynikało, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczy oraz prowadzona jest szczegółowa ewidencja dowodów zapłaty, na podstawie której można ustalić również dane (w tym adres) osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej lub rolnika ryczałtowego, na rzecz których dokonano wysyłki towarów, czynności wykonywane przez Wnioskodawczynię, na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w powiązaniu z poz. 36 załącznika do rozporządzenia z dnia 26 lipca 2010 r., będą mogły korzystać ze zwolnienia przedmiotowego z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej do dnia 31 grudnia 2012 r.

62

Tym samym Wnioskodawczynie nie jest zobowiązana do instalowania kasy rejestrującej

- **Urzędówki a limit do stosowania zwolnienia**

W ramach prowadzonej działalności jest Pan wyznaczony przez sąd w sprawach karnych, a przez okręgową radę adwokacką - w sprawach cywilnych, do prowadzenia spraw jako pełnomocnik z urzędu na rzecz konkretnych osób fizycznych. Z tego tytułu nie otrzymuje Pan od osób fizycznych, które reprezentuje z urzędu żadnego wynagrodzenia. Wynagrodzenie to jest zasądzone przez sąd każdorazowo w orzeczeniach kończących postępowanie (wyroki, postanowienia). Płatnikiem jest Skarb Państwa – „konkretna kasa sądu”, który zasądził wynagrodzenie z urzędu. Kwota ta płatna jest po wystawieniu przez Pana na rzecz sądu faktury VAT, tzw. „urzędówki”. Sąd jako płatnik pobiera podatek dochodowy od osób fizycznych (z upływem roku wystawia PIT-11).

Zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrujących (Dz. U. „z dnia 30 lipca 2010 r.”) każdy prawnik, który spełnia to kryterium do dnia 30 kwietnia 2011 r. ma obowiązek powiadomienia urzędu skarbowego o obowiązku ewidencji oraz o tym, ile kas chce uruchomić w swojej działalności. Cały obrót niezafakturowany musi być „przeprowadzony” przez kasę. Jeśli na dzień 1 maja 2011 r. lub w trakcie 2011 r. obrót dla osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych przekroczy 40.000 zł, nie wliczając do tej kwoty „dochodu” z faktur VAT dla sądu tzw. „urzędówek” to powstaje obowiązek rejestracji usługi przy użyciu kasy rejestrującej.

W związku z powyższym ograniczono się do następujących pytań:

Czy w związku z opisanym powyżej stanowiskiem do kwoty obrotu, od którego uzależniony jest wymóg posiadania kasy fiskalnej należy wliczać dochody z faktur VAT wystawionych dla sądu tzw. „urzędówek”...

Pana zdaniem, zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. (Dz. U. „z dnia 30 lipca 2010 r.”) w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, jeśli na dzień 1 maja 2011 r. lub w⁶³ trakcie 2011 r. obrót dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz dla rolników ryczałtowych przekroczy 40.000 zł, to powstaje

obowiązek rejestracji tych usług przy użyciu kasy rejestrującej. Zdaniem Pana tzw. „urzędówki” są usługami wykonanymi na rzecz osoby fizycznej, ale płatnikiem (nabywcą usługi zgodnie z fakturą) jest sąd. Z uwagi na powyższe tzw. „urzędówki” nie powinny być wliczane do ustalenia wysokości obrotu na rzecz osób fizycznych, będących podstawą do ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przeszłego uznaje się za prawidłowe.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju.

W myśl art. 7 ust. 1 cyt. ustawy przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (...).

Stosownie do art. 8 ust. 1 ww. ustawy, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Jak stanowi art. 15 ust. 1 cyt. ustawy, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące⁶⁴ samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Działalność gospodarcza, stosownie do ust. 2 ww. artykułu, obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Ponadto, jak wynika z treści art. 15 ust. 3 ustawy, za wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 1, nie uznaje się czynności:

z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 12 ust. 1-6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.);

z tytułu których przychody zostały wymienione w art. 13 pkt 2-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli z tytułu wykonania tych czynności osoby te są związane ze zlecającym wykonanie tych czynności prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym zlecane czynności co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich.

Mając na uwadze przywołane przepisy prawa stwierdzić należy, iż czynności prawnicze wykonywane z urzędu, na zlecenie sądu, wypełniają dyspozycję art. 8 oraz art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług i jako takie podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na zasadach ogólnych.

Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z art. 111 ww. ustawy o podatku od towarów i usług. W myśl ust. 1 tego przepisu, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy65 zastosowaniu kas rejestrujących.

W tym miejscu wskazać należy, iż instytucja pomocy prawnej z urzędu gwarantuje, iż faktyczny nabywca tej usługi za nią nie płaci. Zatem obowiązek stosowania kas dotyczy tylko podatników (w tym adwokatów), u których powstają należności (roszczenia) od osób fizycznych z tytułu dokonanej na ich rzecz sprzedaży, w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Obowiązkiem ewidencjonowania, tym samym, objęta jest jedynie kwota należna od wskazanych w wymienionym przepisie art. 111 ust. 1 ww. ustawy osób fizycznych i rolników ryczałtowych oraz podatek należny z nią związany. Na zasadzie a contrario omawianym obowiązkiem ewidencji nie są objęte kwoty należne od innych podmiotów. Ponieważ usługi adwokata ustanowionego przez sąd z urzędu nie podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu przy zastosowaniu kas rejestrujących, nie podlegają one również zaliczeniu do kwoty obrotów stanowiącej kryterium zastosowania zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Zatem świadczenie pomocy prawnej z urzędu określone przez Pana jako tzw. „urzędówki” nie powinny być wliczane do ustalenia wysokości obrotu na rzecz osób fizycznych będących podstawą do ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej, tym bardziej, iż jak wskazano we wniosku, każdorazowo w orzeczeniach kończących postępowanie zasądzone wynagrodzenie będzie płatne przez sąd, na rzecz którego wystawiana będzie faktura VAT.

Końcowo należy zaznaczyć, iż w niniejszej interpretacji nie odniesiono się do kwestii powstania obowiązku ewidencjonowania obrotu na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz dla rolników ryczałtowych przy użyciu kasy rejestrującej, bowiem nie było to przedmiotem zapytania.

Ad. 2

W kwestii dotyczącej momentu zaewidencjonowania w kasie rejestrującej sprzedaży wysyłkowej, gdy klient wybrał formę płatności za zamówiony towar „za pobraniem”, należy mieć na względzie, że obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej umożliwia również realizację prawa konsumenta w

zakresie otrzymania dokumentu (paragonu) zawierającego podstawowe dane o zawartej transakcji, w tym strukturze ceny.

Odnosząc się do przedstawionego opisu stanu faktycznego, w świetle obowiązujących w tym zakresie przepisów prawa należy stwierdzić, że jak wskazano powyżej, ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego, z tytułu świadczenia przedmiotowych usług, przy zastosowaniu kasy rejestrującej powinno się odbywać z chwilą powstania obowiązku podatkowego, czyli w dniu otrzymania zapłaty. Podatnik jest obowiązany tak zorganizować i prowadzić odpowiednie urządzenia ewidencyjne, aby nie doprowadzić do naruszenia obowiązku podatkowego. Wypada jednak zauważyć, że przepisy nie zabraniają ewidencjonowania sprzedaży przed powstaniem obowiązku podatkowego. Nie jest zatem nieprawidłowe, zaewidencjonowanie sprzedaży wcześniej, przed powstaniem obowiązku podatkowego, czyli w dniu wysyłki zakupionego towaru. Trzeba jednak mieć na uwadze to, aby ewidencjonowanie obrotu w terminie innym niż moment powstania obowiązku podatkowego nie prowadził do niezgodności prowadzonej ewidencji z rzeczywistym przebiegiem operacji gospodarczych.

Wnioskodawca uważa, że jeżeli klient wybrał formę płatności za pobraniem za zamówiony towar, to taką sprzedaż powinien zewidencjonować na kasie rejestrującej w dniu wysyłki towaru. Jednocześnie jeżeli zapłata od firmy kurierskiej za zafiskalizowany towar przyjdzie w tym samym miesiącu, w którym nastąpiła wysyłka towaru to Wnioskodawca uznaje ją za ostateczną do ewidencji VAT.

Mając powyższe na uwadze oraz na względzie konieczność zapewnienia konsumentowi prawa do otrzymania dowodu nabycia towaru, co wprost wynika z powołanego powyżej art. 111 ust. 3a pkt 1 ustawy o VAT, stanowisko Wnioskodawcy w stosunku do pytania nr 2 należało uznać za prawidłowe.

Ad. 3 i 4

Kolejną kwestią poruszoną we wniosku jest możliwość **korekty obrotu zaewidencjonowanego w kasie rejestrującej**, gdy Wnioskodawca nie otrzyma przelewu od firmy kurierskiej za sprzedany towar „za pobraniem” w danym miesiącu, w którym miała miejsce jej ewidencja na kasie rejestrującej oraz w sytuacji zwrotu towaru wraz z paragonem.

Wprawdzie obowiązujące przepisy prawa nie przewidują możliwości skorygowania sprzedaży i podatku należnego zaewidencjonowanego za pomocą kasy rejestrującej (tak jak⁶⁷ jest to w przypadku faktur VAT), jednakże brak regulacji prawnych w tym zakresie, nie może pozbawić podatnika możliwości dokonania korekty zaewidencjonowanego obrotu,

jeżeli możliwe jest wykazanie, że rzeczywisty obrót był inny niż zaewidencjonowany w kasie rejestrującej.

Zakaz zmiany wydruków fiskalnych (np. raportów okresowych) jest jedynie warunkiem stosowania kas rejestrujących i nie może on zmieniać zasady wynikającej z art. 29 ust. 1 i 4 ustawy, bowiem obrotem jest kwota rzeczywiście należna, a nie kwota figurująca na raporcie fiskalnym.

Skoro kasa rejestrująca nie pozwala na korektę danych zapisanych w pamięci fiskalnej (tj. po wydrukowaniu paragonu), to korekta taka powinna być dokonywana za pomocą innych urządzeń księgowych. W takim przypadku należy prowadzić tzw. ewidencję korekt, z której musi dokładnie wynikać kwota korekty sprzedaży i podatku należnego przypisana do konkretnego paragonu. Ewidencja taka nie ma określonego wzoru, ale wskazane jest, aby zawierała co najmniej dane niezbędne do ustalenia przyczyn zaistniałej korekty, a zapisy w niej widniejące pozwalały na określenie prawidłowej kwoty obrotu i podatku należnego.

Mając na względzie brak szczegółowych uregulowań odnoszących się do sposobu korygowania obrotu ewidencjonowanego przy zastosowaniu kas rejestrujących stwierdzić należy, iż można przyjąć do sporządzenia i rozliczenia deklaracji podatkowej dla podatku od towarów i usług inną podstawę opodatkowania, niż wynika to z wydruku raportu fiskalnego. Jednak podstawą przysługującego uprawnienia do korekty sprzedaży i podatku należnego i podstawą prawidłowego sporządzenia deklaracji VAT-7 jest rzeczywisty przebieg transakcji gospodarczej udokumentowany rzetelnymi dowodami i wynikający z zapisów zawartych w prowadzonych urządzeniach księgowych, z których dane za miesiąc rozliczeniowy obniżą łączną miesięczną wartość podatku należnego zaewidencjonowaną w kasie rejestrującej.

Należy bowiem podkreślić, że to na podatniku spoczywa obowiązek rzetelnego udokumentowania prowadzonych transakcji w urządzeniach księgowych. Biorąc pod uwagę zaistniały stan faktyczny oraz obowiązujące w tym zakresie przepisy prawa podatkowego tut. Organ podatkowy stwierdza, iż w przypadku, gdy Wnioskodawca nie otrzyma przelewu od firmy kurierskiej za sprzedany towar „za pobraniem” w danym miesiącu, w którym miała miejsce jej ewidencja w kasie rejestrującej, Wnioskodawca winien dokonać korekty sprzedaży i podatku należnego w miesiącu, w którym zaewidencjonował tą sprzedaż. Powyższe musi być udokumentowane w ewidencji korekt.

Podobna sytuacja wystąpi, jeżeli firma kurierska zwróci Wnioskodawcy nieodebrany przez klienta towar wraz z paragonem w następnym miesiącu, po miesiącu, w którym dokonano ewidencji tego towaru na kasie rejestrującej.

Z brzmienia art. 29 ust. 4 ustawy o VAT wynika, że możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania m. in. o kwoty odpowiadające wartości zwróconych towarów może nastąpić pod warunkiem, że zwroty towaru są prawnie dopuszczalne i zwroty te zostały udokumentowane. Obowiązkiem podatnika jest więc w rozumieniu tego przepisu odpowiednie udokumentowanie zwrotu wartości towaru w wyniku odstąpienia od umowy sprzedaży.

Zarówno odstąpienie od umowy sprzedaży i w konsekwencji dokonany przez nabywcę zwrot towaru, co do zasady są prawnie dopuszczalne i są przedmiotem regulacji prawa cywilnego. Przepisy ustawy o VAT nie wprowadzają na użytek postępowania podatkowego żadnych szczególnych regulacji w odniesieniu do trybu, zasad i dopuszczalności odstąpienia od umowy sprzedaży.

Paragon fiskalny stanowi dla nabywcy dowód dokonania zakupu (z którym wiążą się m. in. uprawnienia rękojmi i gwarancji) natomiast dla sprzedawcy bezsporne potwierdzenie tożsamości towaru w przypadku, np. zwrotu towaru. Zasadą jest więc dokonywanie korekty obrotu i podatku należnego przy jednoczesnym zwrocie (okazaniu) przez klienta paragonu fiskalnego. Warunkiem dokonania korekty obrotu i kwoty podatku należnego jest potwierdzenie rozliczenia tej sprzedaży przez podatnika. Potwierdzenie tej okoliczności jest oczywiste w przypadku okazania przez nabywcę oryginału paragonu.

Z wniosku wynika, iż firma kurierska zwraca Wnioskodawcy nieodebrany przez klienta towar wraz z paragonem w następnym miesiącu, po miesiącu w którym dokonano ewidencji tego towaru na kasie rejestrującej.

W związku z tym, iż zwrot nieodebranego przez klienta towaru wraz z paragonem następuje w miesiącu następnym po miesiącu w którym dokonano ewidencji tego towaru w kasie rejestrującej, Wnioskodawca winien dokonać korekty sprzedaży i podatku należnego w miesiącu, w którym dany zwrot miał miejsce. Przy czym z ewidencji korekt winna dokładnie wynikać przyczyna i kwota korekty sprzedaży i podatku należnego.

Zatem w stosunku do pytania nr 4 Wnioskodawca zaprezentował prawidłowe stanowisko w sprawie.

Mając na uwadze powyższe, oceniając całościowo stanowisko Wnioskodawcy, należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Zgodnie z przepisem § 1 pkt 1 rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 28 sierpnia 2008r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz. U. Nr 163, poz. 1016) skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – t. j. Dz. U. z 2012r., poz. 270). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a 43-300 Bielsko-Białe

Faktury dla stałych zleceniodawców

rzędsiębiorstwo wykonuje usługi i roboty budowlane od przeszło dwudziestu lat, realizując inwestycje Urzędów Miast i Gmin. Zainteresowany jest płatnikiem podatku VAT. Wnioskodawca sporadycznie otrzymywał zlecenia za niewielkie kwoty od osób fizycznych, nieprowadzących działalności gospodarczych.

W roku 2011 Zainteresowany wystawił ogółem 15 faktur, w tym zrealizował 5 zleceń od osób fizycznych na łączną kwotę 6.440 zł. netto, w związku z czym wystawił osobom fizycznym 5 faktur, zawierających w swej treści: dane personalne i adresowe osoby zlecającej, opis wykonanej usługi, czyli opisano przyłącze, podając jego długość, średnicę, nazwę wykorzystanego materiału, lokalizację przyłącza z numerem domu lub działki, kwotę netto i brutto, kwotę podatku VAT, termin i sposób zapłaty.

70

Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 roku w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących zostali

zwolnieni do dnia 31 grudnia 2012 roku podatnicy, u których kwota obrotu ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40.000 zł. pod warunkiem, że wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania kasą fiskalną.

Wnioskodawca jest takim podatnikiem, ponieważ w roku 2011 łączna kwota ze sprzedaży na rzecz ww. osób fizycznych oraz rolników wyniosła 6.440 zł. netto, a więc nie przekroczyła 40.000 zł. Ponadto, Zainteresowany nie miał wcześniej obowiązku stosowania kasy rejestrującej.

W roku 2012 w wyniku przetargu Wnioskodawca zawarł z Urzędem Gminy umowę na wykonanie sieci wodociągowej głównej z terminem zakończenia robót w 2013 roku. Przyłącza wody mieszkańcy mają zlecać indywidualnie, wybranym przez siebie wykonawcom. Sporo osób zwróciło się ze zleceniem do Wnioskodawcy. Do chwili złożenia wniosku Zainteresowany otrzymał 34 zlecenia na łączną kwotę netto, nieprzekraczającą 35.000 zł. (ostatnią fakturę wystawił 25 września). Biorąc pod uwagę ewentualne przyszłe zlecenia, Zainteresowany ma świadomość, że może utracić zwolnienie, opisane wyżej, po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym nastąpiłoby przekroczenie kwoty 40.000 zł.

Wnioskodawca sądzi jednak, że w dalszym ciągu, do końca 2012 roku, może skorzystać z innego zwolnienia według zapisów w Rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 roku w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, bo jak napisano w „ § 2.1. Zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania:

do dnia 31 grudnia 2012 r.- sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia;”. W załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2012 r. (poz.930) „Czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania” II. Sprzedaż dotycząca szczególnych czynności, poz. 34. „Świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o ile łącznie zostaną spełnione następujące warunki:

każde świadczenie usługi dokonane przez podatnika jest dokumentowane fakturą, w której zawarte są w szczególności dane identyfikujące odbiorcę

liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług, o których mowa w pkt 1, w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50, przy czym liczba odbiorców⁷¹ tych usług w tym okresie była mniejsza niż 20”.

Wnioskodawca zastanawia się także, co może wydarzyć się w przyszłym roku 2013, ponieważ nawet bez ewentualnych kolejnych zleceń od osób fizycznych w 2012 roku, obecnie po wystawieniu 34 faktur dla 34 odbiorców nie spełniałby warunków opisanych w poz. 34 rozporządzenia (34 odbiorców to więcej niż 20). Zainteresowany uważa jednak, że ma możliwość skorzystać ze zwolnienia opisanego w poz. 37. ww. załącznika, które nie jest zależne od wielkości sprzedaży, a zależy od spełnienia warunków:

świadczenia usług, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku, kasy oszczędnościowo - kredytowej, czyli wpływa na rachunek podatnika

prowadzenia ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję, z których jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła. Wnioskodawca sądzi, że wymogi te spełni wystawianie faktur, zawierających w swej treści: dane personalne i adresowe osoby zlecającej, opis wykonanej usługi, kwotę netto i brutto, kwotę podatku VAT, termin i sposób zapłaty z podaniem numeru konta bankowego, wyeliminowanie gotówkowej formy zapłaty oraz prowadzenie ewidencji wszystkich wystawianych faktur.

dotyczy tych podatników, którzy nie używali kas do ewidencjonowania przed 1 stycznia 2011.

Zainteresowany wskazał, że zlecenia od osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczych oraz rolników ryczałtowych są incydentalne. Po raz pierwszy, od przeszło dwudziestu lat prowadzenia działalności gospodarczej, w tym roku otrzymał tych zleceń aż 34, wobec czego postanowił upewnić się, że jego wnioski są zasadne i zgodne z przepisami, aby uniknąć ewentualnych błędów.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy po ewentualnej utracie zwolnienia (z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących do dnia 31 grudnia 2012 roku (z powodu przekroczenia kwoty 40.000 zł. Wnioskodawca może skorzystać ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej bez limitu kwotowego do końca 2012 roku, bo do dnia 31 grudnia 2012 r. obowiązek stosowania kasy fiskalnej nie dotyczy sprzedaży w zakresie czynności wymienionych w poz. 34 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 roku...

Zainteresowany uprzejmie prosi o odpowiedź czy słusznie uważa, że zwolnienie⁷² opisane w poz. 37. ww. załącznika nie jest zależne od wielkości sprzedaży, a zależy od spełnienia warunków: świadczenia usług, za które zapłata w całości następuje za

pośrednictwem poczty, banku, kasy oszczędnościowo – kredytowej, czyli wpływa na rachunek podatnika, prowadzenia ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję, z których jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła; prawo do zwolnienia dotyczy tych podatników, którzy nie używali kas do ewidencjonowania przed 1 stycznia 2011. Czy Zainteresowany słusznie uważa, że w jego przypadku skorzystanie z takiego zwolnienia w roku 2013 byłoby możliwe, przy założeniu, że będzie obowiązywało w 2013 roku...

Czy Wnioskodawca słusznie uważa, że (po ewentualnej utracie zwolnienia podmiotowego z powodu przekroczenia kwoty 40.000 zł.) może skorzystać, w okolicznościach wyżej opisanych, z przedmiotowego zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej, bez limitu kwotowego na podstawie zapisów w poz. 34 i 37 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 roku...

Zdaniem Wnioskodawcy, nawet po ewentualnej utracie zwolnienia z powodu przekroczenia kwoty 40.000 zł, mógłby korzystać ze zwolnienia wymienionego w poz. 34 załącznika do ww. rozporządzenia, bo spełnia wszystkie wymogi:

nie rozpoczął ewidencjonowania usług na rzecz osób fizycznych przed dniem 1 stycznia 2011 roku,

każde świadczenie usług dokumentuje fakturą zawierającą w swej treści: dane personalne i adresowe osoby zlecającej, opis wykonanej usługi czyli opis przyłącza wody z podaniem długości, średnicy i nazwy wykorzystanego materiału, określoną lokalizację przyłącza z numerem domu lub działki), kwotę netto i brutto, kwotę podatku VAT, termin i sposób zapłaty z podaniem numeru konta bankowego,

w poprzednim roku podatkowym 2011 liczba wszystkich dokonanych operacji na rzecz osób fizycznych wyniosła 5, a więc nie przekroczyła 50,

w poprzednim roku podatkowym 2011 liczba odbiorców - osób fizycznych wyniosła 5, a więc nie przekroczyła 20.

W poz. 34 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. wymieniono świadczenie usług na rzecz osób fizycznych oraz rolników ryczałtowych, a podmioty świadczące usługi w takim zakresie nie ewidencjonują obrotów kasą⁷³ fiskalną, o ile spełnią warunki wskazane w rozporządzeniu: każde świadczenie usług na rzecz osób fizycznych oraz rolników ryczałtowych będzie dokumentował fakturą

zawierającą w szczególności dane identyfikujące odbiorcę; liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 50, a liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 20.

Ponieważ Zainteresowany spełnia opisane wyżej warunki, uważa, że nawet po ewentualnej utracie prawa do zwolnienia podmiotowego ze względu na wysokość obrotów przekraczających kwotę 40.000 zł., mógłby skorzystać do 31 grudnia 2012 r. ze zwolnienia przedmiotowego, wymienionego w poz. 34.załącznika i do końca roku podatkowego 2012 prowadzić działalność gospodarczą bez konieczności stosowania kasy fiskalnej, nawet wówczas, gdy Zainteresowany otrzymałby ewentualne kolejne zlecenia w tym roku.

Rozważając ewentualną sytuację w 2013 roku, biorę pod uwagę dwie możliwości, że w tym roku więcej zleceń Wnioskodawca nie otrzyma i jeżeli tak będzie to nawet bez ewentualnych kolejnych zleceń od osób fizycznych w 2012 roku, obecnie po wystawieniu 34 faktur dla 34 odbiorców nie spełniałby warunków opisanych w poz. 34 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2012 r. (34 odbiorców to więcej niż 20). Inną możliwością jest otrzymanie w 2012 roku kolejnych zleceń lecz to sytuacji nie zmieni (odbiorców będzie więcej niż 20).

Zainteresowany uważa, że będzie mógł skorzystać ze zwolnienia opisanego w poz. 37 ww. załącznika, które to zwolnienie nie jest zależne od wielkości sprzedaży, a zależy od spełnienia warunków:

świadczenia usług, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku, kasy oszczędnościowo - kredytowej, czyli wpływa na rachunek podatnika prowadzenia ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję, z których jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła. Wnioskodawca sądzi, że wymogi te spełni wyeliminowanie możliwości zapłaty gotówkowej za usługi, wystawianie faktur, zawierających w swej treści: dane personalne i adresowe osoby zlecającej, opis wykonanej usługi, kwotę netto i brutto, kwotę podatku VAT, termin i sposób zapłaty z podaniem numeru konta bankowego oraz prowadzenie ewidencji zestawiających wszystkie wystawiane faktury.

dotyczy tych podatników, którzy nie używali kas do ewidencjonowania przed 1 stycznia 2011. Czy Zainteresowany słusznie uważa, że w jego przypadku skorzystanie z takiego zwolnienia też byłoby możliwe...

74

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za prawidłowe.

Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004r. o podatku od towarów i usług (t. j. Dz. U. z 2011r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej ustawą o VAT.

W myśl art. 111 ust. 1 ustawy, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, iż obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem jednym z podstawowych kryteriów decydujących o obowiązku stosowania do ewidencjonowania kas rejestrujących jest status nabywcy towarów lub wykonywanych przez podatnika usług.

Kwestie dotyczące między innymi zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz terminów rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji, ustawodawca reguluje na mocy wydawanych rozporządzeń w tym zakresie.

Zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących określone zostały w § 2 i § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930), zwanym dalej rozporządzeniem.

Powyższe przepisy wskazują na dwojaki rodzaj zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących, mianowicie: zwolnienie dla określonych grup podatników (zwolnienie podmiotowe) i zwolnienie dla konkretnych czynności (zwolnienie przedmiotowe).

Stosownie do treści § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012r. również podatników, u których kwota obrotu z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40.000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania, z zastrzeżeniem ust. 6, który stanowi, że⁷⁵ zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w ciągu

roku podatkowego przekroczenie kwoty obrotów w wysokości 40.000 zł, z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy.

Zwalnia się również z obowiązku ewidencjonowania do dnia przekroczenia w 2011 r. lub 2012 r. kwoty obrotów w wysokości 20.000 zł z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy – podatników rozpoczynających sprzedaż w danym roku podatkowym (§ 3 ust. 7 rozporządzenia).

Powyższe zwolnienie jest zwolnieniem podmiotowym, tj. dotyczącym podmiotu.

W myśl § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012 r. – sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia. Zwolnienie to jest zwolnieniem przedmiotowym, tj. dotyczącym niektórych czynności wykonywanych przez podatnika.

W poz. 34 powołanego załącznika wymieniono świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o ile łącznie zostaną spełnione następujące warunki: 2)

każde świadczenie usługi dokonane przez podatnika jest dokumentowane fakturą, w której zawarte są w szczególności dane identyfikujące odbiorcę;

liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług, o których mowa w pkt 1, w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 203)

Ponadto, w poz. 37 wymieniono świadczenie usług, za które zapłata w całości następuje za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), pod warunkiem że z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła 2),

Z objaśnień do załącznika wynika, iż zwolnienie to:

2) nie dotyczy podatników, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych czynności przed dniem 1 stycznia 2011 r.

3) dotyczy również podatników rozpoczynających w 2011 r. lub 2012 r. wykonywanie sprzedaży, jeżeli do końca 2011 r. lub 2012 r. podatnik spełni warunki, o których

mowa w poz. 34 załącznika, z tym że w przypadku podatników rozpoczynających wykonywanie czynności w drugiej połowie 2011 r. lub 2012 r., jeżeli liczba operacji świadczenia tych usług do końca roku nie przekroczy odpowiednio 25, a liczba odbiorców tych usług – 10.

Natomiast od dnia 1 stycznia 2013 r. kwestie dotyczące zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących zostały uregulowane w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 1382).

Stosownie do treści § 2 ust. 1 ww. rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie później jednak niż do dnia 31 grudnia 2014 r., czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.

W poz. 34 ww. załącznika wymieniono świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o ile łącznie są spełnione następujące warunki:

każde świadczenie usługi dokonane przez podatnika jest dokumentowane fakturą, w której są zawarte dane identyfikujące odbiorcę,

liczba świadczonych usług, o których mowa w pkt 1, w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 20.

Ponadto, w poz. 37 wymieniono świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli zapłaty za wykonaną czynność dokonano w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo – kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo - kredytowej której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła.

Z przedstawionego we wniosku opisu zdarzenia przyszłego wynika, że Wnioskodawca wykonuje usługi i roboty budowlane od przeszło dwudziestu lat, realizując inwestycje Urzędów Miast i Gmin. Wnioskodawca sporadycznie otrzymywał zlecenia za niewielkie kwoty od osób fizycznych, nie prowadzących działalności gospodarczych.⁷⁷ W roku 2011 Zainteresowany wystawił ogółem 15 faktur, w tym zrealizował 5 zleceń od osób fizycznych na łączną kwotę 6.440 zł. netto, w związku z czym wystawił osobom

fizycznym 5 faktur, zawierających w swej treści: dane personalne i adresowe osoby zlecającej, opis wykonanej usługi, czyli opisano przyłącze, podając jego długość, średnicę, nazwę wykorzystanego materiału, lokalizację przyłącza z numerem domu lub działki, kwotę netto i brutto, kwotę podatku VAT, termin i sposób zapłaty. W roku 2011 łączna kwota ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych oraz rolników nie przekroczyła 40.000 zł. Zainteresowany nie miał wcześniej obowiązku stosowania kasy rejestrującej. W roku 2012 w wyniku przetargu Wnioskodawca zawarł z Urzędem Gminy umowę na wykonanie sieci wodociągowej głównej z terminem zakończenia robót w 2013 roku. Przyłącza wody mieszkańcy mają zlecać indywidualnie, wybranym przez siebie wykonawcom. Sporo osób zwróciło się ze zleceniem do Wnioskodawcy. Do chwili złożenia wniosku Wnioskodawca otrzymał 34 zlecenia na łączną kwotę netto, nie przekraczającą 35.000 zł. (ostatnią fakturę wystawił 25 września). Zainteresowany wystawił 34 faktury dla 34 odbiorców.

Z powołanych przepisów wynika, iż podatnik, który utracił prawo do korzystania ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 2 rozporządzenia, może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego od obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w powiązaniu z poz. 34 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, o ile spełni określone w nim warunki, tj. każde świadczenie usług dokumentowane jest fakturą, w której zawarte są w szczególności dane identyfikujące odbiorcę, oraz liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług, o których wyżej mowa, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym 50, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 20.

Jak wskazał Wnioskodawca, liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług w 2011 r. nie przekroczyła 50, a liczba odbiorców tych usług w tym okresie nie przekroczyła 20 oraz nie zostało rozpoczęte ewidencjonowanie tych usług przed 1 stycznia 2011 r.

Mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa podatkowego oraz opis sprawy stwierdzić należy, iż zostały spełnione warunki uprawniające do skorzystania ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży usług i robót budowlanych przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w powiązaniu z poz. 34 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.⁷⁸ Tym samym, nawet po przekroczeniu obrotu w kwocie 40.000 zł z tytułu sprzedaży na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, Wnioskodawca będzie

mógł nadal korzystać ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej, nie dłużej niż do końca 2012 r.

Natomiast, z uwagi na przekroczenie w 2012 r. limitów (34 odbiorców) zawartych w poz. 34 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, od 1 stycznia 2013 roku Zainteresowany nie będzie mógł korzystać z ww. zwolnienia określonego w poz. 34 załącznika.

Zainteresowany uważa, że w 2013 r. ma możliwość skorzystać ze zwolnienia opisanego w poz. 37. ww. załącznika, które nie jest zależne od wielkości sprzedaży, a zależy od spełnienia określonych przepisem warunków. Wnioskodawca sądzi, że wymogi te spełni wystawianie faktur, zawierających w swej treści: dane personalne i adresowe osoby zlecającej, opis wykonanej usługi, kwotę netto i brutto, kwotę podatku VAT, termin i sposób zapłaty z podaniem numeru konta bankowego, wyeliminowanie gotówkowej formy zapłaty oraz prowadzenie ewidencji wszystkich wystawianych faktur.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz ww. przepisy prawa podatkowego, stwierdzić należy, iż pod warunkiem, że zapłaty za wykonywane przez Wnioskodawcę usługi i roboty budowlane będą dokonywane w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo – kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo - kredytowej której jest członkiem) a z ewidencji dokumentujących zapłatę jednoznacznie będzie wynikać jakiej konkretnie czynności zapłata dotyczyła, Wnioskodawca od 1 stycznia 2013 r. będzie uprawniony na podstawie § 2 ust. 1 pkt 1 w powiązaniu z poz. 37 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących do skorzystania ze zwolnienia przedmiotowego z obowiązku ewidencjonowania na kasie rejestrującej obrotu na rzecz osób wymienionych w art. 111 ust. 1 ustawy, nie dłużej niż do końca 2014 r., o ile w tym okresie nie wystąpią przesłanki ograniczające to prawo.

Zauważyć należy, że do 31 grudnia 2012 r. obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930), natomiast od 31 stycznia 2013 r. kwestie dotyczące zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących zostały uregulowane w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku⁷⁹ prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. poz. 1382). Wnioskodawca pomimo, iż wskazał niewłaściwy publikator rozporządzenia to

wywodzi prawidłowy skutek prawny, zatem oceniając całościowo stanowisko Wnioskodawcy należało uznać je za prawidłowe.

- **Usługi pośrednictwa a obowiązek wystawiania paragonów fiskalnych**

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej Spółka) prowadzi działalność gospodarczą. W ramach tej działalności Spółka między innymi działa jako zleceniobiorca przedsiębiorcy telekomunikacyjnego, spółki X. S.A. (dalej X.). W ramach tego zlecenia Spółka występuje jako pośrednik w zawieraniu umów o świadczenie usług telekomunikacyjnych oraz sprzedaży urządzeń służących do korzystania z usług telekomunikacyjnych (takich jak telefony komórkowe, tablety i inne urządzenia, zwane dalej Produktami).

Spółka jako pośrednik działający na zlecenie X., na podstawie odpowiedniego umocowania zawiera z klientami umowy bezpośrednio w imieniu i na rzecz X. - tzn. dla klienta stroną umowy jest X., a nie Spółka. Przedmiotem tych umów jest świadczenie usług telekomunikacyjnych i sprzedaż Produktów (w tym w promocyjnej cenie), bądź sama sprzedaż Produktów dostarczonych uprzednio przez X. w tym celu Spółce.

Umowy zawierane są w punktach sprzedaży prowadzonych przez Spółkę. Za świadczenie powyżej opisanych usług pośrednictwa Spółka otrzymuje od X. stosowne wynagrodzenie prowizyjne. Oprócz sprzedaży prowadzonej w imieniu i na rzecz X., Spółka prowadzi również we własnym imieniu i na własną rzecz sprzedaż Produktów, kupionych wcześniej od innych podmiotów.

Sprzedaż prowadzona przez Spółkę w imieniu i na rzecz X. dla potrzeb opodatkowania VAT dokumentowana będzie jest w następujący sposób:

Każda transakcja dokumentowana jest zawsze fakturą VAT wystawioną przez Spółkę w imieniu i na rzecz X. (w treści faktury jako sprzedający wskazana jest spółka X.). Każda faktura niezwłocznie po dokonaniu sprzedaży zostaje przekazana do X.

W przypadku, gdy kupującym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy, sprzedaż dokumentowana jest w punkcie sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Dzięki temu, że faktura sprzedaży jest wystawiana przy wykorzystaniu oprogramowania X. połączonego ze systemem informatycznym tej spółki, X. posiada⁸⁰ pełną ewidencję sprzedaży Produktów dokonanych w jej imieniu i na jej rzecz przez Spółkę. Tym samym X. posiada własną ewidencję obrotu i podatku należnego VAT,

bez potrzeby korzystania z ewidencji prowadzonej przy wykorzystaniu kas rejestrujących.

Jak już wspomniano, oprócz sprzedaży produktów w imieniu i na rzecz X. i należących do tego przedsiębiorcy telekomunikacyjnego, Spółka dokonuje we własnym imieniu i na własną rzecz sprzedaży usług i towarów uprzednio kupionych na własność. Sprzedaż ta - w przypadku gdy jest dokonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych - ewidencjonowana jest przy zastosowaniu kas rejestrujących należących do Spółki.

W związku z powyższym zadano następujące pytania:

Czy Spółka może ewidencjonować przy zastosowaniu własnych kas rejestrujących sprzedaż prowadzoną w imieniu i na rzecz X....

Czyje dane jako dane sprzedawcy powinny znajdować się na paragonach drukowanych przez kasy, przy zastosowaniu których Spółka ewidencjonuje sprzedaż dokonywaną w imieniu i na rzecz X....

Zdaniem Wnioskodawcy:

Spółka może ewidencjonować przy zastosowaniu własnych kas rejestrujących sprzedaż Prowadzoną w imieniu i na rzecz X..

Na paragonach drukowanych przez kasy, przy zastosowaniu których Spółka ewidencjonuje sprzedaż dokonywaną w imieniu i na rzecz X., jako dane sprzedawcy powinny znajdować się dane Spółki (firma, adres, NIP).

Ad. 1

Zgodnie z art. 29 ustawy z dnia 11.03.2004r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054) (dalej ustawa o VAT), podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

81

Zgodnie natomiast z art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT, podstawę opodatkowania czynności maklerskich, czynności wynikających z zarządzania funduszami

inwestycyjnymi, czynności wynikających z umowy agencyjnej lub zlecenia, pośrednictwa, umowy komisji lub innych usług o podobnym charakterze stanowi dla prowadzącego przedsiębiorstwo maklerskie, zarządzającego funduszami inwestycyjnymi, agenta, zleceniobiorcy lub innej osoby świadczącej usługi o podobnym charakterze - kwota prowizji lub innych postaci wynagrodzeń za wykonanie usługi, pomniejszona o kwotę podatku.

Wynagrodzenie prowizyjne otrzymywane przez Spółkę od X. za świadczone usługi pośrednictwa sprzedaży usług telekomunikacyjnych i Produktów jest wynagrodzeniem, o którym mowa w art. 30 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

Na podstawie art. 111 ust. 1 ustawy o VAT podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Zasady dotyczące stosowania kas rejestrujących zostały określone w art. 111 ust. 3a ustawy o VAT, zgodnie z którymi to przepisami podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani:

- dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy;

- dokonywać niezwłocznego zgłoszenia właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących każdej nieprawidłowości w pracy kasy;

- udostępniać kasy rejestrujące do kontroli stanu ich nienaruszalności i prawidłowości pracy na każde żądanie właściwych organów;

- zgłaszać kasy rejestrujące do obowiązkowego przeglądu technicznego właściwemu podmiotowi prowadzącemu serwis kas rejestrujących;

- używać kas rejestrujących zgodnie z warunkami określonymi w przepisach wydanych na podstawie ust. 7a pkt 1;

- przechowywać kopie dokumentów kasowych przez okres wymagany w art. 112, zgodnie z warunkami określonymi w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości;

- stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, z zastrzeżeniem ust. 3b;

- dokonywać wydruku emitowanych przez kasę rejestrującą dokumentów i ich kopii na nośniku papierowym;

prować i przechowywać dokumentację o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej, z uwzględnieniem przepisów wydanych na podstawie ust. 7a i ust. 9 pkt 1;

dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy;

poddać obowiązkowemu przeglądowi technicznemu kasy rejestrujące, które zostały przez podatnika utracone, a następnie odzyskane, przed ich ponownym zastosowaniem do prowadzenia ewidencji.

Zgodnie z pkt 7 ww. przepisu, wyjątek od zasady rejestrowania wyłącznie własnej sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej został wskazany w art. 111 ust. 3b ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganego przez nich obrotu oraz kwot podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

Biorąc pod uwagę, że Spółka prowadzi ewidencjonowanie sprzedaży własnej przy zastosowaniu kas rejestrujących, oraz że świadcząc usługi pośrednictwa na rzecz X. otrzymuje wynagrodzenie prowizyjne, na podstawie art. 111 ust. 3b wyłączone w stosunku do Spółki będzie zastosowanie art. 111 ust. 3a pkt 7 ustawy o VAT. Tym samym Spółka na posiadanych własnych kasach rejestrujących powinna ewidencjonować również sprzedaż dokonywaną w imieniu i na rzecz X.

Prawidłowość takiej wykładni przepisów ustawy o podatku od towarów i usług potwierdza np. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 28 lipca 2011 r. ILPP2/443-737/11-4/EN. W Interpretacji tej organ stwierdził, iż „z uwagi na fakt, że u Zleceniobiorcy Wnioskodawcy (Teatr) powstał obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy fiskalnej obrotu ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych, to jest on (Teatr) zobowiązany do ewidencjonowania obok własnych transakcji również sprzedaż biletów na przedstawienia teatralne Zainteresowanego. Tym samym, Wnioskodawca nie będzie zobowiązany do zakupu kasy rejestrującej i ewidencjonowania sprzedaży dokonywanej przez jego Zleceniobiorcę za pomocą kasy rejestrującej. Zainteresowany nie ma również obowiązku udostępniania Zleceniobiorcy własnej kasy fiskalnej w celu ewidencjonowania sprzedaży biletów na jego przedstawienia teatralne”.

83

Ad. 2.

Na paragonach drukowanych przez kasy, przy zastosowaniu których Spółka ewidencjonuje sprzedaż dokonywaną w imieniu i na rzecz X., jako dane sprzedawcy powinny znajdować się dane Spółki (firma, adres, NIP).

Zgodnie z § 5 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania /Dz.U. Nr 212 poz. 1338 ze zm./ (dalej: rozporządzenie w sprawie kas), paragon fiskalny drukowany przez kasę musi zawierać między innymi następujące informacje:

imię i nazwisko lub nazwę podatnika, adres punktu sprzedaży, a dla sprzedaży prowadzonej w miejscach niestałych - adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika,

numer identyfikacji podatkowej podatnika (NIP).

Zgodnie z § 2 pkt 13 rozporządzenia w sprawie kas, ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o podatniku - rozumie się przez to podatnika podatku od towarów i usług, natomiast ilekroć jest mowa o numerze identyfikacji podatkowej podatnika (NIP) - rozumie się przez to numer identyfikacji podatkowej podatnika w rozumieniu przepisów o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (§ 2 pkt 7 ww. rozporządzenia).

Przepisy rozporządzenia w sprawie kas nie regulują kwestii oznaczenia sprzedawcy w przypadku, o którym mowa w art. 111 ust. 3b ustawy o VAT, tj. gdy przy zastosowaniu kasy rejestrującej ewidencjonowana jest sprzedaż dokonywana przez podatnika w imieniu i na rzecz innej osoby (innego podatnika). Jednakże z literalnego brzmienia przepisów rozporządzenia w sprawie kas należy wywieść, iż przez „podatnika” każdorazowo należy rozumieć podatnika będącego właścicielem kasy rejestrującej (i odpowiednio, przez numer NIP - Numer Identyfikacji Podatkowej tego podatnika).

Przekładając powyższe na grunt niniejszej sprawy należy uznać, iż również w przypadku, gdy Spółka przy zastosowaniu danej kasy rejestrującej ewidencjonuje sprzedaż dokonywaną w imieniu i na rzecz X., na paragonach drukowanych w związku z tą sprzedażą jako dane sprzedawcy powinny figurować dane Spółki.

Prawidłowość takiej interpretacji potwierdza interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2011r. (IPPP2/443-693/11-2/MM), w której organ⁸⁴ stwierdza, iż „Sprzedaż realizowana przez agenta w imieniu zleceniodawcy powinna być ewidencjonowana przez agenta (o ile ciąży na nim taki obowiązek), stosownie do §

7 ust. 7 rozporządzenia ze wszystkimi tego konsekwencjami, między innymi co do oznaczeń na wydrukach fiskalnych (nazwa, adres, NIP)''.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

W myśl art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t. j. z 2011r. Dz. U. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej ustawą, podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności.

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Instytucja umowy agencyjnej uregulowana została w art. 758 i nast. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 ze zm.), zwana dalej „KC”. W myśl art. 758 § 1 KC przez umowę agencyjną przyjmujący zlecenie (agent) zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, do stałego pośredniczenia, za wynagrodzeniem, przy zawieraniu z klientami umów na rzecz dającego zlecenie przedsiębiorcy albo do zawierania ich w jego imieniu.

Agent, pośrednik działający w imieniu i na rzecz zleceniodawcy jest w świetle ustawy podatnikiem, o którym mowa w art. 15 ust. 1 ustawy, natomiast obowiązek ewidencjonowania sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, ustawodawca odniósł do pewnego stanu faktycznego zaistniałego u podatników, tj. dokonywania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Rozpatrując kwestię obowiązku rejestrowania przez Wnioskodawcę sprzedaży produktów, dokonywanej przez niego w imieniu i na rzecz X., przy zastosowaniu należących do niego kas rejestrujących (pytanie nr 1), należy zauważyć, że stosownie do art. 111 ust. 3a pkt 1 i 7 ustawy, podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani:

dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy;

stosować kasy rejestrujące wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, z zastrzeżeniem ust. 3b.

Z kolei jak wynika z zapisu art. 111 ust. 3b ustawy, podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganego przez nich obrotu oraz kwot podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

W związku z powyższym należy stwierdzić, iż obowiązujące przepisy, statuuje zakaz używania kas rejestrujących przez osoby trzecie, tj. inne niż podatnik. W opisanej sytuacji należy bowiem odróżnić obowiązek ewidencjonowania, który ciąży na zleceniobiorcy (agencie, pośredniku), od obowiązku ewidencjonowania spoczywającego na zleceniodawcy (X.). Sprzedaż realizowana przez zleceniobiorcę w imieniu zleceniodawcy powinna być ewidencjonowana przez zleceniobiorcę (o ile ciąży na nim taki obowiązek), stosownie do art. 111 ust. 3b ustawy ze wszystkimi tego konsekwencjami, między innymi co do oznaczeń na wydrukach fiskalnych (nazwa, adres, NIP).

Powyższy przepis (tj. art. 111 ust. 3b ustawy) ustanawia wyjątek od zasady, iż podatnicy prowadzący ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących obowiązani są do stosowania kas wyłącznie do prowadzenia ewidencji własnej sprzedaży, nakazując również ewidencjonowanie sprzedaży prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników. Wyjątek ten dotyczy ewidencjonowania na własnej kasie obrotu innego podmiotu bez prawa do używania przez podatnika kas należących do innego podmiotu.

Ww. przepisy są powtórzeniem zapisu wynikającego z § 7 ust. 1 pkt 1 i 9 oraz ust. 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania (Dz. U. Nr 212, poz. 1338 ze zm.).

Z treści wniosku wynika, iż Wnioskodawca, zamierza rozpocząć sprzedaż produktów, w imieniu i na rzecz zleceniodawcy (X.), na podstawie zlecenia w ramach umowy agencyjnej, w zamian za określone wynagrodzenie (prowizję). W tym celu⁸⁶ Wnioskodawca będzie wykorzystywał udostępniony przez zleceniodawcę program informatyczny.

Stroną umowy sprzedaży z nabywcą produktu będzie zleceniodawca (X.). Oprócz produktów należących do zleceniodawcy (X.), Wnioskodawca będzie prowadzić sprzedaż własnych produktów oraz innych towarów i usług, w stosunku do których ma obowiązek ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej.

Jak wynika z powołanych wyżej przepisów dotyczących ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej, co do zasady pośrednik, który obok sprzedaży towarów zleceniodawcy dokonuje sprzedaży towarów własnych, w sytuacji gdy ciąży na nim obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy użyciu kasy rejestrującej, ma również obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej obrotu z tytułu sprzedaży towarów zleceniodawcy.

Biorąc pod uwagę powyższe przepisy oraz przedstawione we wniosku zdarzenie przyszłe stwierdzić należy, iż skoro Wnioskodawca (pośrednik) dokonuje, obok sprzedaży towarów zleceniodawcy (X.) także sprzedaży własnych towarów i usług to sprzedaż realizowana przez Wnioskodawcę w imieniu zleceniodawcy, powinna być wówczas ewidencjonowana przez Wnioskodawcę, stosownie do art. 111 ust. 3b ustawy.

Podsumowując, w rozpatrywanej sytuacji, zleceniobiorca (Wnioskodawca), ma obowiązek ewidencjonowania za pomocą swojej kasy rejestrującej obrotów z tytułu sprzedaży, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, zarówno własnej, jak i prowadzonej na rzecz lub w imieniu zleceniodawcy (X.).

W konsekwencji, stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie należało uznać za prawidłowe.

Odnosząc się do kwestii objętej pytaniem nr 2, tj. czyje dane powinny być podane na paragonie jako dane podatnika - X. czy Wnioskodawcy, należy stwierdzić, że stosownie do art. 111 ust. 3a pkt 1 ustawy, podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani dokonywać wydruku paragonu fiskalnego lub faktury z każdej sprzedaży oraz wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy.

Zgodnie z § 5 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania (Dz. U. Nr 212 poz. 1338 ze zm.); paragon⁸⁷ fiskalny drukowany przez kasę musi zawierać m. in. następujące informacje:

imię i nazwisko lub nazwę podatnika, adres punktu sprzedaży, a dla sprzedaży prowadzonej w miejscach niestałych - adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika,

numer identyfikacji podatkowej podatnika (NIP).

Przez podatnika, w myśl § 2 pkt 13 ww. rozporządzenia należy rozumieć podatnika podatku od towarów i usług, natomiast przez numer identyfikacji podatkowej (NIP) rozumie się numer identyfikacji podatkowej podatnika w rozumieniu przepisów o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (§ 2 pkt 7 ww. rozporządzenia). Zatem podmiot prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących jest właścicielem tej kasy rejestrującej.

W świetle powyższego paragon wystawiony przez Wnioskodawcę, dokumentujący sprzedaż w imieniu i na rzecz zleceniodawcy (X.), nie zawiera danych dotyczących zleceniodawcy (w tym nazwy zleceniodawcy i numeru identyfikacji podatkowej zleceniodawcy), lecz jedynie dane dotyczące Wnioskodawcy (w tym nazwa Wnioskodawcy, adres jego punktu sprzedaży, oraz numer identyfikacji podatkowej Wnioskodawcy).

Z treści wniosku wynika, iż Wnioskodawca będzie dokonywał sprzedaży produktów w imieniu i na rzecz zleceniodawcy. W przypadku, gdy nabywcą będzie osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub rolnik ryczałtowy to sprzedaż będzie rejestrowana w punkcie sprzedaży Wnioskodawcy za pomocą kasy rejestrującej.

Mając na uwadze przytoczone przepisy prawa podatkowego oraz przedstawiony opis zdarzenia przyszłego należy stwierdzić, iż paragon wystawiony przez Wnioskodawcę, dokumentujący sprzedaż w imieniu i na rzecz zleceniodawcy (X.) powinien zawierać dane dotyczące Wnioskodawcy, w tym nazwę Wnioskodawcy, adres jego punktu sprzedaży, oraz numer identyfikacji podatkowej Wnioskodawcy.

W konsekwencji, stanowisko Wnioskodawcy w tym zakresie należało uznać za prawidłowe.

- **Wystawienie faktur nie zawsze zwalnia obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy fiskalnej**

Jak wynika z rozporządzenia w przypadku podatników świadczących usługi, o których mowa w poz. 21, 24 i 25¹ załącznika do rozporządzenia, zwolnienie ma zastosowanie, jeżeli usługi te w całości są dokumentowane fakturą.

Dokumentowanie sprzedaży fakturami VAT nie wyklucza obowiązku w zakresie prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Spółka jest producentem leśnego materiału rozmnożeniowego, na nasadzenia leśne. Materiałem sadzeniowym zaopatruje osoby prawne i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, jak i osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej. Spółka prowadzi wyłącznie sprzedaż hurtową i każda sprzedaż (bez względu na status nabywcy) dokumentowana jest fakturą VAT. Zakupy sadzonek – tak przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą jak i osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej wynikają z zawartych umów zawartych przez odbiorców z Agencją Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa na zalesienia gruntów rolnych w ramach realizacji PROW 2007-2013. Podstawą uzyskania dotacji jest bezwzględne udokumentowanie zakupu ww. fakturą VAT.

W związku z powyższym zadano następujące pytanie.

Czy Spółka jest zobowiązana do stosowania kasy rejestrującej w celu ewidencji sprzedaży...

¹ Poz. 21 załącznika Pozostałe usługi związane z zakwaterowaniem

Zdaniem Wnioskodawcy, przy prowadzeniu wyłącznie sprzedaży hurtowej dokumentowanej w każdym przypadku fakturą VAT, oraz biorąc pod uwagę to, iż jako spółka prawa handlowego Spółka prowadzi pełną księgowość, tak więc również ewidencję sprzedaży, zastosowanie kasy rejestrującej nie jest potrzebne, bowiem powodowałyby zdublowanie prowadzonego już rejestru sprzedaży w księgach handlowych.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego uznaje się za nieprawidłowe.

Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika z art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054).

W myśl ust. 1 tego przepisu, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Powyższy przepis określa generalną zasadę, z której wynika, iż obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz określonych w nim odbiorców, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Zatem jednym z podstawowych kryteriów decydujących o obowiązku stosowania do ewidencjonowania kas rejestrujących jest status nabywcy wykonywanych przez podatnika świadczeń.

Jak wynika z art. 111 ust. 8 ustawy, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa. Przy wydawaniu⁹⁰ rozporządzenia minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględni:

wielkość i proporcje sprzedaży zwolnionej od podatku w danej grupie podatników;

stosowane przez podatników zasady dokumentowania obrotu;

możliwości techniczno-organizacyjne prowadzenia przez podatników ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących;

konieczność zapewnienia realizacji obowiązku, o którym mowa w ust. 1, przy uwzględnieniu korzyści wynikających z ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz faktu zwrotu podatnikom przez budżet państwa części wydatków na zakup tych kas;

konieczność zapewnienia prawidłowości rozliczania podatku, w tym właściwego ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego;

konieczność zapewnienia kontroli prawidłowości rozliczania podatku;

konieczność przeciwdziałania nadużyciom związanym z nieewidencjonowaniem obrotu przez podatników.

Zatem stosownie do powyższego, kwestie dotyczące między innymi zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz terminów rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji, ustawodawca reguluje na mocy wydawanych rozporządzeń w tym zakresie.

W obecnym stanie prawnym obowiązują przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930).

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012 r. – sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia.

Należy jednak wskazać, iż dostawa materiału rozmnożeniowego na nasadzenia leśne – sadzonek drzew leśnych (sklasyfikowanych według PKWiU w grupowaniu 02.10.11.0), nie została w tym załączniku wymieniona.

Ponadto, stosownie do zapisu § 3 ust. 1 pkt 2 ww. rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012 r. podatników, u których kwota obrotu z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy, nie⁹¹ przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40.000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania, z zastrzeżeniem ust. 6.

Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło w ciągu roku podatkowego przekroczenie kwoty obrotów w wysokości 40.000 zł z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy (§ 3 ust. 6).

Zasady stosowania przez podatników kas rejestrujących zostały określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków stosowania tych kas przez podatników (Dz. U. Nr 212, poz. 1338 ze zm.).

Zgodnie z § 7 ust. 1 pkt 1 tego rozporządzenia, podatnicy, z zastrzeżeniem ust. 2, przy prowadzeniu ewidencji przy zastosowaniu kas obowiązani są m.in. dokonywać ewidencji każdej sprzedaży oraz wydruku paragonu fiskalnego lub faktury VAT z każdej sprzedaży, jak również wydawać oryginał wydrukowanego dokumentu nabywcy.

Należy wskazać, iż na gruncie podatku od towarów i usług, obowiązek wystawienia faktury wynika z treści art. 106 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.

Natomiast podatnicy, o których mowa w ust. 1-3, nie mają obowiązku wystawiania faktur, o których mowa w ust. 1 i 2, osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Jednakże na żądanie tych osób podatnicy są obowiązani do wystawienia faktury (art. 106 ust. 4).

Szczegółowe zasady dotyczące wystawiania faktur uregulowane zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360).

Stosownie do zapisu § 7 ust. 3 powołanego rozporządzenia, w przypadku, gdy⁹² faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej,

do kopii faktury podatnik obowiązany jest dołączyć paragon dokumentujący tę sprzedaż.

Należy zauważyć, że w świetle obowiązujących przepisów, bez znaczenia dla ustalenia obowiązku ewidencyjnego w zakresie kas rejestrujących pozostaje fakt dokumentowania całości dokonywanej sprzedaży fakturami VAT.

Ponadto należy podkreślić, iż dokumentowanie świadczonych transakcji fakturami VAT nie wyklucza obowiązku w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Ze złożonego wniosku wynika, iż Spółka jako producent leśnego materiału rozmnożeniowego, na nasadzenia leśne, zaopatruje materiałem sadzeniowym m.in. osoby fizyczne nie prowadzące działalności gospodarczej. Spółka prowadzi wyłącznie sprzedaż hurtową, a każda sprzedaż dokumentowana jest fakturą VAT.

Mając na uwadze przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego w odniesieniu do powołanych norm prawnych należy stwierdzić, iż w przypadku, gdy kwota obrotu osiągnięta z tytułu sprzedaży na rzecz osób wymienionych w cytowanym art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług przekroczy w trakcie roku podatkowego 40.000 zł., to Wnioskodawca ma obowiązek prowadzić ewidencję obrotu kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej pomimo dokumentowania świadczonych usług fakturą VAT. Przy czym, w przypadku dokumentowania transakcji sprzedaży dla ww. osób fakturą VAT, Wnioskodawca jest obowiązany dołączyć paragon dokumentujący tę sprzedaż do posiadanej kopii faktury VAT.

- Brak obowiązku sporządzenia raportów fiskalnych dobowych w dniach, w których nie wystąpiła sprzedaż

Łatpliwości Wnioskodawczyni dotyczą obowiązku sporządzania raportów fiskalnych dobowych w sytuacji gdy w danym dniu nie wystąpiła sprzedaż.

Biorąc pod uwagę treść powołanych przepisów należy stwierdzić, że obowiązek sporządzania fiskalnych raportów dobowych uzależniony jest od wystąpienia sprzedaży, która podlegać będzie obowiązkowi ewidencjonowania przy użyciu kasy rejestrującej.

Raporty fiskalne dobowe są sporządzane po zakończeniu sprzedaży w danym dniu i⁹³ dokumentują obrót z tego tytułu oraz wskazują kwoty podatku należnego za daną dobę. Brak sprzedaży oznacza, że obrót i kwota podatku mają wartość zerową. Dane o

sumarycznym obrocie zostaną wykazane w raporcie fiskalnym miesięcznym. Wobec powyższego, nie ma potrzeby ani prawnego obowiązku sporządzania raportów dobowych w dniach, w których nie zaewidencjonowano żadnej sprzedaży na kasie rejestrującej.

Podsumowując należy stwierdzić, że Wnioskodawczyni nie ma obowiązku sporządzenia raportów fiskalnych dobowych w dniach, w których nie wystąpiła sprzedaż.

Czy możliwe jest (w stanie prawnym obowiązującym po 1 maja 2011r.) zrezygnować z ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących z tego powodu, iż całość usług Spółki dokumentowana jest rachunkiem generowanym automatycznie przez system komputerowy... Przy zastrzeżeniu, że system ten nie pozwala na wykonanie jakiegokolwiek usługi bez wystawienia takiego rachunku. W związku z powyższym ewidencjonowanie usług sprzedaży w Spółce będzie zachowane z tym, że przy pomocy rachunków a nie paragonów fiskalnych.

Zdaniem Wnioskodawcy, wystawianie przez system informatyczny faktur VAT z wszelkimi danymi odbiorcy pozwala na rezygnację z ewidencji tych samych usług przy zastosowaniu kas rejestrujących i paragonów fiskalnych. Owo odstąpienie ma wynikać z tego, iż nie ma możliwości wykonania usługi bez wystawienia rachunku co w rezultacie pozwoli na należyte ewidencjonowanie usług spółki w takim samym (lub nawet w większym stopniu) niż ewidencja przy pomocy kasy fiskalnej. System komputerowy pozwala na obsługę pacjentów, w tym przede wszystkim na rejestrację usług wykonywanych przez lekarzy i inny personel medyczny. System ten, co istotne, jednocześnie rozlicza te usługi. Pacjent oraz usługa jest rejestrowana przez system w wyniku czego pacjent otrzymuje fakturę, zaś lekarzowi naliczona zostaje odpowiednia do wykonanej usługi kwota. System jest tak zaprojektowany i zaprogramowany, że nie ma możliwości wykonania usługi wobec osoby trzeciej bez wystawienia rachunku ze względu na brak rejestracji takiej osoby w systemie oraz występującą w związku z tym niemożność rozliczenia lekarza za wykonaną usługę pacjentowi, przez co nie można wyliczyć wynagrodzenia dla lekarza za świadczone usługi. Wnioskodawca w tym miejscu nadmienia, że każda usługa dokonana przez Spółkę jest dokumentowana w postaci rachunku (faktury), w której zawarte są w szczególności dane identyfikujące odbiorcę (o czym niżej).

Przez 11 lat Spółka ewidencjonowała sprzedaż swoich usług przy pomocy opisanego na wstępie systemu komputerowego, dokumentując go w całości rachunkami (fakturami) — nazwy te będą występowały we wniosku naprzemiennie. Faktura jest⁹⁴ niezbędna pacjentom (klientom) Spółki celem jej okazania lekarzowi, że pacjent uiścił opłatę za usługę oraz dla rozliczenia z pracodawcą lub ubezpieczycielem.

Wymagane od 1 maja 2011 r. kasy rejestrujące i ewidencjonowanie sprzedaży za pomocą kasy fiskalnej (paragonu fiskalnego) jest czynnością dodatkową, a przede wszystkim dublującą ewidencję wynikającą z wystawianych przez system komputerowy rachunków. W dodatku (o czym w dalszej części wniosku) paragon fiskalny zawiera mniej danych identyfikujących daną sprzedaż niż wystawiany dotychczas (i nadal) rachunek. System „fakturowania” - wystawiania rachunków za usługi - działający w Spółce pozwala na ewidencjonowanie i dokumentowanie dowodów dotyczących wszelkich transakcji zachodzących u Wnioskodawcy. Z dokumentacji tej jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła. Kasa rejestrująca jest szczególnego rodzaju ewidencją podatkową, o której mowa w art. 109 ustawy o VAT, a przede wszystkim w jego ust. 3 (vide Ustawa o VAT - Komentarz Z. Modzelewski, G. Mularczyk - Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis Warszawa 2006 s. 841 in.). Ma ona charakter ewidencji sprzedaży. Skoro jest to forma ewidencji to powinna być na tyle szczegółowa, żeby nie było problemów z określeniem przedmiotu i podstawy opodatkowania. Celem wprowadzenia kas fiskalnych była przede wszystkim potrzeba zapewnienia kontroli nad rzetelnością deklarowanych przez pewne grupy podatników podstaw opodatkowania. Istniejący w Spółce system komputerowy, który „wystawia” rachunki za usługi oraz jednocześnie rozlicza usługę z lekarzem, jest właśnie ową ewidencją, która zapewnia kontrolę nad rzetelnością podstaw opodatkowania. Ewidencja prowadzona na podstawie systemu komputerowego Spółki jest przechowywana przez podatnika do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Zasady dokumentowania sprzedaży reguluje art. 106 ustawy o podatku od towarów i usług oraz przepisy rozporządzenia z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 212, poz. 1337 z późn. zm.). W myśl art. 106 ust. 4 cyt. wyżej ustawy o VAT, podatnicy, o których mowa w ust. 1-3, nie mają obowiązku wystawiania faktur, o których mowa w ust. 1 i 2, osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Jednakże na żądanie tych osób podatnicy są obowiązani do wystawiania faktury. Z powyższego wynika, że w przypadku gdy sprzedaż jest dokonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, sprzedawca obowiązany jest wystawić fakturę VAT jedynie w sytuacji, gdy nabywcy tego zażąдают. Jak wynika z zestawienia opisanego na wstępie wniosku działania systemu informatycznego działającego w Spółce „fakturowanego” sprzedaż ze wskazanymi⁹⁵ wyżej przepisami ustawy o VAT wynika, że Spółka nie tylko na żądanie podatnika wystawia rachunek lecz system nie pozwala na wykonanie usługi na rzecz osoby

fizycznej bez wystawienia rachunku ze względu na brak rejestracji oraz wykonania usługi.

W tym miejscu Wnioskodawca pragnie wskazać, że wymóg stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących został wprowadzony przede wszystkim ze względu na potrzebę zapewnienia kontroli nad rzetelnością deklarowanych przez pewne grupy podatników podstaw opodatkowania. Obowiązek ewidencjonowania w kasie dotyczy bowiem tych transakcji, w przypadku których nie ma bezwzględnego obowiązku wystawiania faktur je dokumentujących (faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców - osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej). W tym przypadku - przy braku innych form dokumentowania transakcji (utrwalania tego, że miały one miejsce) - istniałoby realne niebezpieczeństwo zaniżania obrotów (podstawy opodatkowania). Ewentualne wykrycie tego faktu byłoby znacznie utrudnione w przypadku, gdyby sprzedaż bezzfakturowa nie została udokumentowana w żaden inny sposób. Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej ma dyscyplinować podatników i przeciwdziałać przypadkom zaniżania obrotów. W przepisach VI dyrektywy nie został wprost wyrażony obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej (lub innego podobnego urządzenia). Prawodawca wspólnotowy wymaga prowadzenia ewidencji w sposób na tyle szczegółowy, aby umożliwiała ona stosowanie podatku od towarów i usług oraz dla umożliwienia kontroli przez organy (władze) podatkowe. Taka forma ewidencji jest w tym przypadku spowodowana koniecznością umożliwienia kontroli przez organy podatkowe deklarowanych podstaw opodatkowania (tak: Bartosiewicz Adam, Kubacki Ryszard, Komentarz do art. 111 ustawy z 11 marca 2004 r. podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004r., Nr 54, poz. 535) A. Bartosiewicz R. Kubacki VAT, Komentarz Lex 2011 wyd. V, stan prawny: 01.01.2011r.). Jak widać prawodawca unijny przede wszystkim zwraca uwagę na należytą ewidencję wszelkiej transakcji, niekoniecznie przy użyciu kas fiskalnych. W ocenie Wnioskodawcy, jej komputerowy system wystawiania rachunków za usługi medyczne wykonywane u Wnioskodawcy należycie dokumentuje transakcje umożliwiając organowi skarbowemu pełną kontrolę transakcji dokonywanej przez Spółkę bez konieczności dublowania tej ewidencji poprzez kasę fiskalną.

Dodatkowo należy podkreślić, iż z analizy budowy (czy zawartości danych identyfikujących transakcję) zawartych na paragonie fiskalnym wynika, że zawiera on w sobie mniej danych identyfikujących daną sprzedaż niż dotychczas wystawiane przez Spółkę rachunki. Niesporne jest, że obowiązek stosowania kas rejestrujących związany jest przede wszystkim z zagwarantowaniem opodatkowania wszystkich⁹⁶ dokonywanych przez podatnika transakcji sprzedaży oraz zapewnieniem możliwości kontroli prawidłowości deklarowania tej sprzedaży poprzez stworzenie ewidencji, w

której sprzedaż taka powinna być wykazywana. Aby powyższy cel został osiągnięty, kasy rejestrujące powinny spełniać określone warunki techniczne. Szczegółowy zakres tych warunków został określony w art. 111 ust. 6a-6c ustawy o VAT oraz w przepisach rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania. Z tych przepisów można wywieść, że paragon fiskalny drukowany dla potwierdzenia dokonania sprzedaży powinien zawierać określone elementy. Katalog taki został określony w par. 5 ust. 1 pkt 6 rozporządzenia w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące. Zgodnie z par. 5 ust. 1 pkt 6 cyt. rozporządzenia paragon fiskalny drukowany przez kasę musi zawierać następujące informacje:

imię i nazwisko lub nazwę podatnika, adres punktu sprzedaży, a dla sprzedaży prowadzonej w miejscach niestałych - adres siedziby lub miejsca zamieszkania podatnika,

numer identyfikacji podatkowej podatnika (NIP)

numer kolejny wydruku,

datę i czas (godzinę i minutę) sprzedaży,

nazwę towaru lub usługi i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy, cenę jednostkową towaru lub usługi,

ilość i wartość sprzedaży,

wartość sprzedaży i kwoty podatku według poszczególnych stawek podatku, wartość sprzedaży zwolnionej od podatku, łączną kwotę podatku,

łączną kwotę należności, kolejny numer paragonu fiskalnego,

kolejny numer kasy i oznaczenie kasjera - przy więcej niż jednym stanowisku kasowym,

logo fiskalne, zgodnie z załącznikiem nr 2 do rozporządzenia, oraz numer unikatowy kasy,

oznaczenie waluty przynajmniej przy łącznej kwocie należności, o której mowa w lit. k, w której dokonywana jest rejestracja sprzedaży.

Jednym z elementów, który powinien zostać wyszczególniony na paragonie fiskalnym jest nazwa towaru lub usługi (pkt e cyt. wyżej przepisu rozporządzenia). Nadmienić w tym miejscu należy, że przez „nazwę towaru” Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w decyzji z 4 marca 2008 r., nr 1401/PH-I/4407/14-6/07/EN/PV/I, rozumie zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN nazwę jednostkową, tj. nazwę mającą tylko jeden desygnat. Przepisy prawa podatkowego nie definiują pojęcia „nazwa towaru” oraz nie⁹⁷ określają źródła stosowania nazw towarów. Oznacza to, że nazwa stosowana na paragonie fiskalnym winna być przypisana sprzedawanemu towarowi lub usłudze i

jednoznacznie go identyfikować. Nazwa usługi uwidoczniona na paragonie musi być tak skonstruowana, aby można było na tej podstawie w połączeniu z ceną dokładnie określić, jaki został zakupiony towar lub usługa. Dopiero powyższe skutecznie zagwarantuje konsumentowi, zgodnie z art. 111 ust. 9 pkt 2 ustawy o VAT, prawo do otrzymania dowodu nabycia towarów lub usług ze wskazaną kwotą podatku oraz możliwość kontroli przez klienta czynności dotyczących prawidłowego ewidencjonowania transakcji wystawienia dowodu potwierdzającego jej wykonanie.

Dowód nabycia może służyć weryfikacji ceny pomiędzy różnymi produktami handlowymi, udowodnieniu wydatków poniesionych na rzecz osoby trzeciej, ewentualnej reklamacji w przyszłości itp. Nazwa usługi winna dać konsumentowi (klientowi) odpowiedź na pytanie, jaki produkt i za ile został nabyty. Kolejnym powodem obowiązku drukowania na paragonie dokładnej nazwy towaru lub usługi (a nie nazwy skróconej) jest możliwość następczej kontroli przez klienta prawidłowego ewidencjonowania transakcji i wystawiania dowodu potwierdzającego jej wykonanie. Chodzi o to, aby klient (konsument lub inny podmiot) mógł skontrolować, czy ilość towaru lub rodzaj usługi, cena oraz stawka podatku VAT zostały prawidłowo określone, tzn. czy nie zawyżono ilości towaru lub ceny, czy stawka podatku jest prawidłowa. Klient może wówczas dokonać oceny prawidłowości ewidencjonowania transakcji na podstawie nazwy (tak: A. Majewski, Glosa do wyroku WSA w Warszawie z 13 marca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 2772/06, opubl.: Gdańskie Studia Prawnicze - Przegląd Orzecznictwa nr 4/2007, s. 99 i n.).

Zauważyć należy, że im szerszy u danego podmiotu wybór towarów lub usług, to wymaga on bardziej szczegółowego określenia nazwy towaru w celu jego prawidłowej identyfikacji.

Wywody powyższe mają uzasadnić tezę Spółki, iż paragon nie zawiera wszystkich danych (np. nabywcy usługi) niezbędnych dla prawidłowej ewidencji sprzedaży Spółki. Prowadzenie owej rzetelnej i kompleksowej ewidencji sprzedaży było celem, jaki przyświecał ustawodawcy przy wprowadzeniu kas fiskalnych u lekarzy czy innych grup zawodowych od 1 maja 2011 r.

Rachunek generowany przez system w Spółce, zawiera następujące dane identyfikujące sprzedaż, tj.: adres Spółki, NIP, REGON, miejscowość wystawienia rachunku, miesiąc sprzedaży, datę wystawienia, niepowtarzalny numer porządkowy rachunku, nabywcę (co istotne nabywca nie widnieje na paragonie fiskalnym), nazwę usługi, ilość, cenę⁹⁸ jednostkową cenę brutto oraz podpisy osoby uprawnionej do odbioru rachunku oraz uprawnionej do wystawienia tegoż. Rachunek zawiera nabywcę danej usługi, co nie

ujęte jest w wydruku z kasy fiskalnej (vide: zestawienie budowy rachunku oraz paragonu fiskalnego dla tej samej sprzedaży dokonanej w Spółce).

Mając powyższe na uwadze należy wskazać, że opisane wyżej elementy rachunku umożliwiają konkretnie wskazanemu konsumentowi (pacjentowi) prawo do otrzymania dowodu nabycia danej usługi medycznej z uwidocznioną kwotą podatku. Rachunek, a nie paragon fiskalny, w zupełny sposób umożliwia kontrolę przez pacjenta czynności dotyczących prawidłowego ewidencjonowania transakcji i wystawienia dowodu potwierdzającego jej wykonanie. Na podstawie rachunku pacjent może skontrolować, czy rodzaj usługi, cena oraz stawka podatku zostały prawidłowo określone, tzn. czy nie zawyżono ilości towaru lub ceny. Na podstawie rachunku klient może dokonać oceny prawidłowości ewidencjonowania transakcji.

Z zestawienia danych identyfikujących sprzedaż zawartych na paragonie fiskalnym oraz danych z rachunku wynika, że to rachunek a nie paragon realizuje cele, o których mowa wyżej, zawierając pełną nazwę danej usługi, nazwę sprzedanego towaru oraz określając nabywcę danej usługi.

W związku z tym, w ocenie Spółki to rachunek pełniej realizuje cele należytego ewidencjonowania sprzedaży niż paragon fiskalny.

Nazwa towaru ma spełniać cele, dla jakich podatnik został zobowiązany do ewidencjonowania obrotu. Podatnik nie musi konstruować samodzielnie układu i wzoru paragonu, gdyż jest to zapisane w programie działania kasy. Podatnik samodzielnie wprowadza do kasy tzw. bazę towarową, w której wpisuje m.in. nazwy towarów i usług występujących w jego obrotach. Program działania kasy przewiduje wydruk tych nazw na oryginale i kopii paragonu. W poszczególnych typach kas program ich działania może przewidywać różne ilości miejsc znakowych dla wpisania nazwy towaru lub usługi (min. 12 znaków max. 40 znaków). Konstruując nazwę towaru należy mieć na względzie, z jednej strony ilość miejsc znakowych przewidzianych do wykorzystania w programie działania kasy danego typu. Należy podkreślić, że ilość tych miejsc w kasach fiskalnych jest ograniczona.

W kasie zakupionej przez Spółkę można wpisać 34 miejsca znakowe. Niejednokrotnie zdarza się, że usługi wykonywane przez spółkę posiadają większą liczbę znaków (miejsc znakowych) niż przewidział to producent kasy rejestrującej np. Marker nowotworowy CFA (antyg. karcinoembno). Takie problemy nie występują w systemie⁹⁹ komputerowym „rachunkowym” obowiązującym w Spółce.

Nazwa zawarta na paragonie winna pozwolić na zidentyfikowanie przez nabywcę, lub inne osoby trzecie (lub usługi). Stosowanie na paragonach nazw uniemożliwiających nabywcy sprawdzenie, jaki towar bądź usługę i w jakiej cenie nabył, nie spełnia — w ocenie Wnioskodawcy - wymogów prawidłowej ewidencji sprzedaży. Zaś rachunki wystawiane przez Spółkę zawierają wszelkie niezbędne dane dla prawidłowej identyfikacji sprzedaży. Ich archiwizowanie zapewnia również należytą kontrolę organów skarbowych nad rzetelnością deklarowanych podstaw opodatkowania.

Argumenty podniesione wyżej stanowią o tym, że dla pełniejszej i przejrzystej ewidencji transakcji w Spółce oraz dokumentowania tychże transakcji oraz jednoczesnego rozliczania tych transakcji z lekarzem, korzystniejszy jest system komputerowy Spółki oraz wystawiane przez niego rachunki niż paragony fiskalne nie zawierające wszelkich niezbędnych danych.

Reasumując należy wskazać, iż posiadany przez Spółkę system informatyczny pozwalający na rozliczenie świadczonych usług należycie dokumentuje i obrazuje dokonywane transakcje. W związku z tym ewidencjonowanie tych samych usług za pomocą kasy fiskalnej jest czynnością dodatkową oraz dublującą ewidencję wynikającą z wystawianych rachunków.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.

Obowiązek w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika bezpośrednio z art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.).

W myśl ust. 1 tego przepisu, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Zasady dokumentowania sprzedaży reguluje art. 106 ustawy oraz przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011r. sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360 ze zm.).

Zgodnie z art. 106 ust. 1 ustawy, podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.

W myśl ust. 4 ww. artykułu, podatnicy, o których mowa w ust. 1-3, nie mają obowiązku wystawiania faktur, o których mowa w ust. 1 i 2, osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej. Jednakże na żądanie tych osób podatnicy są obowiązani do wystawienia faktury.

Zasadą jest zatem dokumentowanie sprzedaży wystawianiem faktur VAT. W przypadku natomiast, gdy sprzedaż jest dokonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, sprzedawca obowiązany jest wystawić fakturę VAT jedynie w sytuacji, gdy nabywcy tego zażądata.

Przepisy ustawy o podatku VAT oraz przepisy aktów wykonawczych do tej ustawy nakazują zatem podatnikom dokonującym sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolnikom ryczałtowym prowadzić ewidencję tej sprzedaży za pomocą kas rejestrujących.

Jak już wskazano obowiązek stosowania kas rejestrujących wynika z cytowanego wyżej art. 111 ust. 1 ustawy. z przepisu tego jednoznacznie wynika, iż obowiązek ten ciąży na podatnikach dokonujących sprzedaży na rzecz dwóch rodzajów podmiotów, mianowicie osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Należy podkreślić, iż obowiązek ten dotyczy wyłącznie sprzedaży, która została dokonana na rzecz tych wyżej wymienionych podmiotów oraz nie została objęta zwolnieniem z obowiązku ewidencjonowania.

Zaznaczenia wymaga, iż kasa rejestrująca jest szczególnego rodzaju ewidencją podatkową, ma ona charakter ewidencji sprzedaży.

W sytuacji, kiedy dana sprzedaż zostanie udokumentowana fakturą wystawianą na żądanie nabywcy (osoby fizycznej), wówczas podatnik ma obowiązek zaewidencjonowania jej w kasie rejestrującej niezależnie od faktu wystawienia faktury. Do kopii faktury należy dołączyć paragon fiskalny. Nabywca (osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej) uzyskuje więc tylko fakturę, zaś paragon¹⁰¹ (fiskalny) pozostaje u sprzedawcy (§ 7 ust. 3 ww. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich

przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług).

Jak już wskazano wyżej ustawodawca jednoznacznie określił obowiązki w zakresie dokumentowania sprzedaży: dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą za pomocą faktur VAT, a dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej za pomocą paragonów fiskalnych.

Na mocy delegacji ustawowej zawartej w art. 111 ust. 8 ustawy, Minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku, o którym mowa w ust. 1, oraz określić warunki korzystania ze zwolnienia, mając na uwadze interes publiczny, w szczególności sytuację budżetu państwa (...).

Kwestie dotyczące między innymi zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz terminów rozpoczęcia prowadzenia tej ewidencji, ustawodawca reguluje na mocy wydawanych rozporządzeń w zakresie kas rejestrujących.

Z dniem 1 stycznia 2011 r. weszło w życie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930).

Przepis § 1 tego rozporządzenia stanowi, że rozporządzenie określa zwolnienia na czas określony niektórych grup podatników i niektórych czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, zwanego dalej „ewidencjonowaniem”, oraz warunki korzystania ze zwolnienia.

W myśl § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2010r. sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia. Natomiast z treści § 2 ust. 1 pkt 2 lit. a) wynika, iż zwalnia się z ewidencjonowania czynności objęte do dnia 31 grudnia 2010r. zwolnieniem od ewidencjonowania wymienione w załączniku do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2009r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 224, poz. 1797), niewymienione w załączniku do niniejszego rozporządzenia.

102

Spółka jest założycielem niepublicznego zakładu opieki zdrowotnej (NZOZ), który prowadzi działalność w zakresie ochrony zdrowia, tj. udziela porad lekarskich oraz

świadczeń pielęgniarских w ramach kontraktu z NFZ oraz usług prywatnych. W związku z powyższym, usługi świadczone przez Spółkę korzystały do dnia 30 kwietnia 2011 r. ze zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Natomiast od dnia 1 maja 2011 r. Spółka zakupiła i używa kas fiskalnych, wystawiając paragony fiskalne oraz jednocześnie używa nadal swojego systemu informatycznego wystawiając rachunki.

Istotą zapytania Wnioskodawcy jest, to czy może zrezygnować z ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, gdy całość usług Spółki jest dokumentowana rachunkiem generowanym automatycznie z systemu komputerowego. Jednocześnie Spółka zastrzega, iż ww. system nie pozwala na wykonanie jakiejkolwiek usługi bez wystawienia rachunku.

W związku z powyższym należy rozważyć możliwość zastosowanie przez Spółkę zwolnienia wynikającego z poz. 34 do załącznika rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Stosownie do § 2 ust. 1 pkt 1 ww. rozporządzenia zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania do dnia 31 grudnia 2012r. sprzedaż w zakresie czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia. W części II załącznika do ww. rozporządzenia w pozycji 34 wskazano, iż zwolnieniu z obowiązku ewidencjonowania podlega świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności oraz rolników ryczałtowych, o ile zostaną spełnione następujące warunki²):

każde świadczenie usługi dokonane przez podatnika jest dokumentowane fakturą, w której zawarte są w szczególności dane identyfikujące odbiorcę;

liczba wszystkich dokonanych operacji świadczenia usług, o których mowa w pkt 1, w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 203)

Jak wynika z punktu 2) objaśnień do załącznika, powyższe zwolnienie nie dotyczy podatników, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie tych czynności przed dniem 1 stycznia 2011 r., z kolei punkt 3) objaśnień do załącznika wskazuje, że zwolnienie dotyczy również podatników rozpoczynających w 2011 r. lub 2012 r. wykonywanie sprzedaży, jeżeli do końca 2011 r. lub 2012 r. podatnik spełni warunki, o których mowa w poz. 34 załącznika, z tym, że w przypadku podatników rozpoczynających¹⁰³ wykonywanie czynności w drugiej połowie 2011 r. lub 2012 r., jeżeli liczba operacji świadczenia usług do końca roku nie przekroczy odpowiednio 25, a liczba odbiorców

tych usług – 10. Aby zatem Wnioskodawca mógł skorzystać z prawa do zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej na podstawie § 2 w związku z poz. 34 załącznika, muszą zostać spełnione łącznie warunki wskazane zarówno w odpowiednich pozycjach załącznika, jak i w objaśnieniach. Niewystąpienie jednego z nich oznacza brak możliwości zastosowania zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Jak wskazał Wnioskodawca ewidencję obrotu i kwot podatku należnego dla sprzedaży usług porad lekarskich oraz świadczeń pielęgniarских przy zastosowaniu kas rejestrujących rozpoczął od dnia 1 maja 2011 r. Ponadto w 2010 r. Spółka wystawiła 14 237 rachunków dla świadczeń medycznych. A zatem Wnioskodawca nie może skorzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania obrotu na kasie rejestrującej, o którym mowa w § 2 w związku z poz. 34 załącznika rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r.

W świetle przytoczonych powyżej przepisów należy zauważyć, że Wnioskodawca ma obowiązek ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, bez względu na fakt, czy sprzedaż ta jest dokumentowana rachunkiem wystawionym na żądanie nabywcy, czy też nie.

Wnioskodawca, dokonując sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych, która nie korzysta z ww. zwolnienia, oprócz realizacji obowiązku fiskalizacji wynikającego z ustawy o VAT, każdorazowo dokumentuje transakcje sprzedaży usług, wystawiając rachunek odbiorcy.

Odnosząc powyższe do powołanych przepisów należy uznać, iż Wnioskodawca nie może zrezygnować z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej obrotów uzyskanych z tytułu transakcji sprzedaży usług medycznych dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (nie może skorzystać ze zwolnienia na podstawie § 2 cyt. wyżej rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących w związku z poz. 34 załącznika) – z uwagi na to, że z przedmiotowego zwolnienia nie mogą korzystać podatnicy, którzy przekroczyli w poprzednim roku podatkowym liczbę 50 operacji świadczenia usług, dokumentowanych rachunkiem, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była większa niż 20.

Bez znaczenia przy tym pozostaje fakt, iż Wnioskodawca, z założenia całą sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych ewidencjonuje za pomocą rachunków. Jak wynika z powyższej analizy podstawowa ewidencja co do zasady przy sprzedaży na rzecz takich osób jest dokonywana przy pomocy kasy rejestrującej.

Reasumując, każdorazowe dokumentowanie rachunkiem sprzedaży usług medycznych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych nie jest wymagane przepisami ustawy. Spółka jest natomiast zobowiązana do prowadzenia ewidencji obrotu przy pomocy kas rejestrujących w tym zakresie, bowiem przedmiotowe usługi z dniem 1 maja 2011r. przestały korzystać ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących.

Wymóg stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących został wprowadzony przede wszystkim ze względu na potrzebę zapewnienia kontroli nad rzetelnością deklarowanych przez pewne grupy podatników podstaw opodatkowania. Obowiązek ewidencjonowania w kasie dotyczy bowiem tych transakcji, w przypadku których nie ma bezwzględnego obowiązku wystawiania faktur je dokumentujących (faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców – osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej). w tym przypadku – przy braku innych form dokumentowania transakcji (utrwalania tego, że miały one miejsce) – istniałoby realne niebezpieczeństwo zaniżania obrotów (podstawy opodatkowania). Ewentualne wykrycie tego faktu byłoby znacznie utrudnione w przypadku, gdyby sprzedaż bezfakturowa nie została udokumentowana w żaden inny sposób. Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej ma dyscyplinować podatników i przeciwdziałać przypadkom zaniżania obrotów.

Ustawa o podatku od towarów i usług nie nakłada zatem na podatników dodatkowych obowiązków związanych z „fakturowaniem”, bowiem ewidencjonowanie tego typu transakcji wymagane jest jedynie za pomocą kas rejestrujących.

Zatem stanowisko Wnioskodawcy należało uznać za nieprawidłowe.

Obowiązki związane z instalacją kasy fiskalnej

Do prowadzonej działalności zamierzam kupić kasę fiskalną. Jakie formalności muszę dopełnić zarówno przed, jak i po jej zakupie?

105

Co do zasady podatnik, który rozpoczyna ewidencjonowanie obrotów przy zastosowaniu kasy rejestrującej powinien:

złożyć w urzędzie skarbowym pisemne zawiadomienie o liczbie kas rejestrujących i miejscu (adresie) ich używania do ewidencjonowania,

dokonać zgłoszenia o miejscu instalacji kasy rejestrującej we właściwym miejscowo urzędzie skarbowym.

Obowiązek złożenia zawiadomienia o liczbie kas wynika z przepisu § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie odliczeń. Zawiadomienie to powinno być złożone przed obowiązującym terminem rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W przypadku podatników, którzy zamierzają stosować do ewidencjonowania jedną kasę, zawiadomienie może być dokonane na formularzu zgłoszenia o miejscu instalacji kasy (o którym piszemy poniżej), pod warunkiem, że zgłoszenie to zostanie złożone przed powstaniem obowiązku ewidencjonowania.

Warto zaznaczyć, że złożenie zawiadomienia o liczbie kas jest jednym z warunków, których spełnienie pozwala podatnikowi na odliczenie 90% kwoty wydatkowanej na zakup kasy, nie więcej jednak niż 700 zł (art. 111 ust. 4 ustawy o VAT).

Obowiązek zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego określony jest w art. 111 ust. 3a pkt 10 ustawy o VAT. W myśl tego przepisu podatnicy rozpoczynający ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących mają obowiązek dokonać zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy. Z zapisu § 7 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia w sprawie kryteriów i warunków technicznych wynika, że zgłoszenie to powinno być dokonane w terminie 7 dni od dnia fiskalizacji kasy. Wzór zgłoszenia określony jest w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia.

W tym samym terminie zgłoszenia takiego, na dokumencie określonym w załączniku nr 7 do ww. rozporządzenia w sprawie warunków technicznych, dokonuje podmiot wykonujący serwis kas.

Fiskalizacja kasy rejestrującej jest to jednokrotna i niepowtarzalna czynność inicjująca pracę modułu fiskalnego kasy z pamięcią fiskalną kasy, zakończona wydrukiem dobowego raportu fiskalnego. Jest to jedna z czynności serwisowych, do której wykonania jest zobowiązany podatnik za pośrednictwem serwisanta. Po

ufiskalnieniu kasy podatnik może dokonywać wyłącznie sprzedaży w trybie fiskalnym.

Na podstawie zgłoszenia o miejscu instalacji kasy rejestrującej, urząd skarbowy nadaje kasie numer ewidencyjny, który podatnik powinien w sposób trwały nanieść na obudowę kasy. Numer ewidencyjny kasy oraz książki kasy są identyczne i nie mogą być przypisane innym urządzeniom. Numer ewidencyjny nie ulega zmianie w przypadku zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego (§ 13 rozporządzenia w sprawie warunków technicznych). Naruszenie obowiązku terminu instalacji kasy przez podatnika zwolnionego z VAT

Rozpocząłem działalność gospodarczą w lutym 2012 r. Korzystam ze zwolnienia podmiotowego z VAT. Dnia 3 września br. przekroczyłem obrót w wysokości 20.000 zł ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Kasę fiskalną zainstalowałem dopiero 19 września br. ponieważ sądziłem, iż od dnia przekroczenia kwoty 20.000 zł przysługuje mi 2-miesięczny okres na rozpoczęcie ewidencjonowania. Czy z powodu tego opóźnienia grożą mi jakieś sankcje?

Co do zasady w przypadku podatników, którzy rozpoczęli (lub rozpoczną) sprzedaż w roku 2012, zwolnienie z obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących obowiązuje do dnia przekroczenia w tym roku kwoty obrotów w wysokości 20.000 zł z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych. Dla tych podatników utrata prawa do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania nastąpi w dniu przekroczenia ww. kwoty z tytułu obrotów określonych w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT. Oznacza to, że w sytuacji opisanej w pytaniu ewidencjonowanie obrotów przy zastosowaniu kasy rejestrującej podatnik powinien rozpocząć od dnia 4 września 2012 r.

W przypadku stwierdzenia, że podatnik narusza obowiązek ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej ustala za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług (art. 111 ust. 2 ustawy o VAT).

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 października 2010 r. I FSK 1152/2010

LexPolonica nr 2518712

Podatnik powinien ewidencjonować obrót przy pomocy kas fiskalnych przy sprzedaży podmiotom indywidualnych. W przypadku, gdy brak jest ewidencji za pomocą faktury dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą obowiązek ewidencjonowania w kasie dotyczy pozostałych transakcji. W sytuacji gdy podatnik zwolniony jest podmiotowo z podatku VAT, lub też wykonuje wyłącznie czynności zwolnione z VAT, ale zobowiązany jest do ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących, jest oczywiste iż nie ma u niego zastosowania ograniczenie prawa do odliczenia VAT.

Nie oznacza to jednak, że w takim przypadku podatnik nie poniesie żadnych konsekwencji, w związku z naruszeniem obowiązującego terminu ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Naruszenie obowiązku ewidencjonowania podlega karze grzywny, jako przestępstwo skarbowe na podstawie ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2007 r. nr 111, poz. 765 ze zm.).

Zgodnie z art. 60 § 1 K.k.s., kto wbrew obowiązkowi nie prowadzi księgi, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. Przepis art. 53 § 21 pkt 5 K.k.s. stanowi natomiast, iż księgą jest również inne podobne urządzenie ewidencyjne, do którego prowadzenia zobowiązuje przepis prawa, a w szczególności zapisy kasy rejestrującej.

Stosownie do art. 62 § 5 K.k.s. jeśli wymieniony powyżej czyn zostanie uznany za wypadek mniejszej wagi, to popełniający go podatnik podlega karze grzywny jak za wykroczenie skarbowe. Wypadek mniejszej wagi (art. 53 § 8 K.k.s.) jest to czyn zabroniony jako wykroczenie skarbowe, które w konkretnej sprawie, ze względu na jej szczególne okoliczności - zarówno przedmiotowe, jak i podmiotowe - zawiera niski stopień społecznej szkodliwości czynu. Do takich przypadków zaliczyć można sytuację, gdy uszczuplona lub narażona na uszczuplenie należność publicznoprawna nie przekracza ustawowego progu (pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia), a sposób i okoliczności popełnienia czynu zabronionego nie wskazują na rażące lekceważenie przez sprawcę porządku finansowoprawnego lub reguł ostrożności wymaganych w danych okolicznościach, albo sprawca dopuszczający się czynu zabronionego, którego przedmiot nie przekracza kwoty małej wartości, czyni to z pobudek zasługujących na uwzględnienie.

Sąd orzekając wysokość grzywny określa najpierw liczbę stawek dziennych¹⁰⁸ stosownie do popełnionego przestępstwa skarbowego, a następnie orzeka wysokość jednej stawki dziennej. Zgodnie z art. 23 § 3 Kodeksu, stawka dzienna nie może być

niższa od jednej trzydziestej części minimalnego wynagrodzenia w czasie orzekania w pierwszej instancji, ani też przekraczać jej czterystukrotności, a ustalając stawkę dzienną sąd bierze pod uwagę dochody sprawcy, jego warunki osobiste, rodzinne, stosunki majątkowe i możliwości zarobkowe.

Karalność wykroczenia skarbowego ustaje, jeżeli od czasu jego popełnienia upłynął rok (art. 51 § 1 K.k.s.).

Jeśli naruszenie przez podatnika terminu instalacji kas nie zostało ujawnione przez organy skarbowe, to podatnik ma możliwość uniknięcia grzywny wynikającej z Kodeksu karnego skarbowego poprzez powiadomienie organu ścigania o popełnionym wykroczeniu skarbowym. Zgodnie z art. 16 K.k.s. nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto po popełnieniu czynu zabronionego powiadomił o tym organy ścigania, ujawniając istotne okoliczności tego czynu, w szczególności osoby współdziałające w jego popełnieniu. Przepis ten ma zastosowanie wtedy, gdy w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ sprawca uiszcza w całości należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie popełnionym czynem zabronionym. Zawiadomienie powinno być złożone na piśmie albo przekazane ustnie do protokołu. Przed złożeniem niniejszego zawiadomienia, konieczne jest oczywiście zainstalowanie kasy rejestrującej i posiadanie dowodów na to, iż brak kasy nie spowodował uszczuplenia należności podatkowych (czyli ewidencja, o której mowa w art. 109 ust. 1 ustawy o VAT jest rzetelnie prowadzona).

Należy w tym miejscu nadmienić, iż dodatkowym skutkiem zainstalowania kasy fiskalnej po obowiązującym terminie jest bezpowrotna utrata prawa do skorzystania z ulgi na zakup kasy.

Prawo do częściowego zwrotu kwoty wydatkowanej na zakup kas rejestrujących przysługuje podatnikowi na mocy art. 111 ust. 4 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem, podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego w obowiązujących terminach, mogą odliczyć od tego podatku kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania, w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł. Nadmienić warto, że sposób rozliczenia ulgi na zakup kas rejestrujących przez podatników zwolnionych podmiotowo z VAT regulują przepisy art. 111 ust. 5 ustawy o VAT.

B. KASY REJESTRUJĄCE Praktyczne rady dla podatników zobowiązanych do stosowania kas fiskalnych

Podmiot dokonujący sprzedaży towarów lub usług, na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT zobowiązany jest prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Niektórzy podatnicy zwolnieni są czasowo z obowiązku stosowania kasy fiskalnej, jeśli spełniają wymogi określone w rozporządzeniu w sprawie zwolnień.

Aby ustalić czy sprzedawca ma prawo do zwolnienia z obowiązku stosowania kas fiskalnych trzeba przeanalizować swoją działalność. Najprościej zrobić to w sposób określony poniżej.

Należy wyliczyć obroty osiągnięte z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych i ustalić, czy przekraczają one limity określone w rozporządzeniu w sprawie zwolnień (40.000 zł lub - w przypadku podatników rozpoczynających działalność - 20.000 zł).

*** * ***

Jeśli obroty są wyższe od ww. limitów, to należy sprawdzić, czy możliwe jest skorzystanie ze zwolnień przedmiotowych określonych w załączniku do rozporządzenia.

W części I tego załącznika znajdują się ściśle określone symbolem PKWiU usługi i towary m.in. w zakresie: usług rolniczych, dostaw energii, gazu, wody, usuwania nieczystości, transportu pasażerskiego lądowego i kolejowego, zakwaterowania, usług pocztowych i kurierskich, telekomunikacyjnych, finansowych, wynajmu, edukacyjnych, świadczonych przez organizacje członkowskie, administrację publiczną, niektórych usług notariuszy.

W II części załącznika wymieniono czynności, które nie są określone symbolami statystycznymi, ale wymogami prawodawcy np. usługi świadczone w niewielkim zakresie, płatne w formie bezgotówkowej, świadczone za pomocą automatów.

*** * ***

Jeżeli podatnik wykonuje jakąkolwiek z czynności wymienionych w pozycjach 1-32 załącznika, to powinien sprawdzić czy ma możliwość skorzystania ze zwolnienia podmiotowego ze względu na strukturę obrotów (czyli w zakresie całej działalności), które przysługuje na mocy § 3 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia.

*** * ***

Nawet jeśli możliwe jest zwolnienie z obowiązku stosowania kas na podstawie ww. przepisów, to niezbędne jest sprawdzenie, czy nie są to czynności wymienione w § 4 ww. rozporządzenia, które uniemożliwiają korzystanie ze zwolnienia. Wyłączenia te dotyczą m.in. świadczenia usług taksówkowych, dostaw części samochodowych, sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, wyrobów z metali szlachetnych, nagranych płyt CD czy DVD, paliw silnikowych, wyrobów tytoniowych czy alkoholowych.

Jeśli sprzedawca nie może korzystać ze zwolnień określonych w rozporządzeniu, to musi rozpocząć stosowanie kas rejestrujących przestrzegając wymienionych poniżej rad.

Należy ustalić jaka liczba kas jest niezbędna dla ewidencjonowania sprzedaży we wszystkich punktach i stanowiskach sprzedaży z uwzględnieniem kas rezerwowych. Pamiętać, że zakup kasy rezerwowej nie jest obowiązkowy, ale w przypadku awarii kasy i braku kasy rezerwowej nie można prowadzić sprzedaży. Ustalenie liczby kas jest istotne, bowiem ulga z tytułu zakupu kas stosowana jest jedynie w odniesieniu do kas zgłoszonych do urzędu skarbowego na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania.

Aby podatnik mógł skorzystać z ulgi z tytułu zakupu kasy (90% jej ceny zakupu netto, nie więcej niż 700 zł) musi:

być właścicielem kasy,

posiadać dowód zapłaty całej należności.

Przed terminem ufiskalnienia kasy musi złożyć w urzędzie skarbowym oświadczenie dotyczące ilości kas i miejsc (adresów) ich używania. Przy większej ilości kas ich instalacja może być rozłożona na raty (1/5 kas miesięcznie w zaokrągleniu w górę do liczb całkowitych). Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 20 stycznia 2011 r. I SA/Wr 1186/2010

Nie ma wątpliwości, że ustawodawca w treści przepisu art. 111 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług, uzależnił przyznanie ulgi z tytułu zakupu kas rejestrujących od ich zgłoszenia na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania (powstania obowiązku), co przy analizie treści § 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących wymagającego przy zgłoszeniu naczelnikowi urzędu skarbowego wskazania ilości kas i miejsca ich używania, nie pozostawia wątpliwości, że późniejszy zakup kas w związku z poszerzeniem działalności, które nie były objęte zgłoszeniem, nie daje podatnikowi prawa do ulgi z tytułu ich zakupu.

Konieczne jest ustalenie terminu ufiskalnienia kasy. Warto wcześniej zakupić kasę, aby można było nauczyć się jej obsługi w trybie нефiskalnym.

Przed dniem rozpoczęcia stosowania kasy należy ją ufiskalnić. Polega to na jednokrotnej i niepowtarzalnej czynności inicjującej pracę modułu fiskalnego kasy zakończonej wydrukiem dobowego raportu fiskalnego.

Fakt ufiskalnienia kasy podlega zgłoszeniu do urzędu skarbowego w ciągu siedmiu dni od dokonania tej czynności.

Po otrzymaniu z urzędu numeru ewidencyjnego kasy, należy go nanieść go w sposób trwały na urządzenie.

Jeżeli podatnik nie rozpocznie stosowania kas w obowiązujących terminach, to grozi mu:

utrata prawa do ulgi,

utrata prawa do odliczania od podatku należnego 30% podatku naliczonego przy nabywaniu towarów i usług,

grzywna na mocy Kodeksu karnego skarbowego.

Jeżeli podatnik zaprzestanie użytkowania kasy w okresie do 3 lat od jej zainstalowania (z powodu likwidacji firmy, kradzieży kasy, zniszczenia kasy itp.), to zobowiązany jest do zwrotu ulgi związanej z jej zakupem.

Prowadząc sprzedaż ewidencjonowaną przy zastosowaniu kasy rejestrującej podatnik ma obowiązek:

wydać oryginał paragonu kupującemu,

na koniec dnia sprzedaży wykonać raport dobowy fiskalny (nie później niż przed rozpoczęciem sprzedaży następnego dnia),

na koniec miesiąca wykonać raport fiskalny za okres miesięczny,

zlecać serwisowi co 24 miesiące wykonanie przeglądu technicznego kasy,

przechowywać w odpowiednich warunkach raporty i kopie paragonów.

W sytuacji gdy klient rezygnuje z zakupu, to wyłącznie przed zakończeniem sprzedaży można wycofać wybraną pozycję lub anulować cały paragon. Po zakończeniu sprzedaży i wydrukowaniu paragonu kasa nie pozwala na korekty. Można jednak klientowi zamienić towar na wolny od wad, a jeżeli konieczny jest zwrot gotówki, to należy spisać tzw. "protokół zwrotu towaru" dołączając oryginał paragonu otrzymany od klienta.

Sprzedawca jest zobowiązany do wystawienia faktury na życzenie klienta, pod warunkiem zwrotu oryginalnego paragonu, który należy dołączyć do kopii faktury.

Podatnik zobowiązany jest do sprawdzania poprawności działania kasy, a w szczególności weryfikowania nazewnictwa towarów oraz ich przyporządkowania do odpowiednich stawek podatku. W przypadku wystąpienia jakichkolwiek nieprawidłowości należy powiadomić serwisanta opiekującego się urządzeniem. Obowiązki podatnika instalującego kasę rejestrującą

W myśl art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Jedynym kryterium decydującym o obowiązku ewidencjonowania jest więc rodzaj odbiorcy sprzedawanej przez podatnika usługi lub towaru, natomiast nieistotny jest tu status prawny sprzedawcy (producent, hurtownik).

113

Kasa rejestrująca, która ma pracować jako urządzenie fiskalne, w myśl art. 111 ust. 6a ustawy o VAT, musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie podstawowych

danych dotyczących zawieranych transakcji, w tym wysokości uzyskiwanego przez podatnika obrotu i kwot podatku należnego, oraz musi przechowywać te dane lub też zapewniać bezpieczny ich przekaz na zewnętrzne nośniki danych. Pamięć fiskalna kasy rejestrującej powinna posiadać numer unikatowy, nadawany w ramach czynności materialno-technicznych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Zgodnie z ust. 3c ww. artykułu, podatnicy mogą stosować do ewidencjonowania wyłącznie kasy rejestrujące posiadające potwierdzenie Prezesa Głównego Urzędu Miar, że kasy te spełniają funkcje, o których mowa w ustawie oraz rozporządzeniu w sprawie warunków technicznych.

Podatnik, który w prowadzonej działalności zamierza stosować kasy rejestrujące musi przed obowiązującym terminem rozpoczęcia ewidencjonowania złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne oświadczenie o liczbie kas rejestrujących i miejscu (adresie) ich używania, które zamierza stosować do tego ewidencjonowania.

Ponadto, aby kasa rejestrująca mogła pracować w trybie fiskalnym, musi być dokonana jej fiskalizacja przez uprawnionego serwisanta. Obowiązkiem podatnika jest powiadomienie o tym fakcie naczelnika urzędu skarbowego w terminie 7 dni od dnia fiskalizacji kasy.

Poza obowiązkami wymienionymi w przepisach wykonawczych, podatnik instalujący kasę rejestrującą ma również przywilej skorzystania z ulgi na zakup tej kasy, po spełnieniu określonych przez ustawodawcę wymogów.

Wskazać należy, że podatnik korzystający ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących może je zainstalować, nie czekając, aż zobligują go tego przepisy w sprawie kas. Wówczas obowiązują go te same zasady o charakterze formalnym, co podatnika, dla którego instalacja kas jest obowiązkowa.

1. Zgłoszenie liczby kas

Zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia w sprawie odliczeń, podatnik musi złożyć właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemne zgłoszenie o liczbie kas rejestrujących, które zamierza stosować do ewidencjonowania i miejscu (adresie) ich używania. Zawiadomienie to powinno być złożone przed obowiązującym terminem rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W przypadku podatników, którzy zamierzają stosować do ewidencjonowania jedną kasę, zawiadomienie może być dokonane na formularzu zgłoszenia o miejscu instalacji kasy (o którym piszemy w punkcie 2), pod warunkiem że zgłoszenie to zostanie złożone przed powstaniem obowiązku ewidencjonowania.

Praktyczny cel złożenia tego zawiadomienia związany jest z faktem, iż prawodawca zezwala podatnikowi na instalowanie kas w kilku etapach. Zgodnie bowiem z § 6 rozporządzenia w sprawie zwolnień, podatnicy są obowiązani rozpocząć ewidencjonowanie przy zastosowaniu co najmniej $1/5$ (w zaokrągleniu w górę do liczb całkowitych) liczby kas, która została zgłoszona przez podatnika do właściwego naczelnika urzędu skarbowego do ewidencjonowania we wszystkich miejscach prowadzenia sprzedaży, na dzień rozpoczęcia ewidencjonowania. Od pierwszego dnia każdego następnego miesiąca podatnicy są obowiązani zastosować do ewidencjonowania kolejne kasy, w liczbie nie mniejszej niż liczba kas przypadająca do ewidencjonowania w pierwszym miesiącu ewidencjonowania wynikająca z dokonanego przez podatnika zgłoszenia. Właśnie z tego względu urząd skarbowy musi być poinformowany o ogólnej liczbie kas, jakie podatnik docelowo musi zainstalować, aby móc ocenić, czy wdrażanie kas odbywało się zgodnie z powyższym harmonogramem. Przykładowo, jeśli podatnik zgłasza, że do ewidencjonowania obrotów i kwot podatku należnego będzie stosował 16 kas oznacza to, że co miesiąc powinien stosować $16/5 = 3,2$ kasy, a więc po zaokrągleniu (w górę do liczb całkowitych) - 4 kasy.

Złożenie zawiadomienia o liczbie kas jest ponadto jednym z warunków, których spełnienie pozwala podatnikowi na odliczenie części kwoty wydatkowanej na zakup kasy.

Rozporządzenie nie określa wzoru zawiadomienia, poza wymogiem dotyczącym formy pisemnej.

Poniżej przedstawiamy wzór takiego zawiadomienia.

Marcin Nowak
ul. Ukośna 3/2
69-100 Słubice
NIP 599-213-21-19

**Naczelnik Urzędu Skarbowego
w Słubicach
ul. Wojska Polskiego 155
69-100 Słubice**

Informuję, iż 1 sierpnia 2012 r. rozpocząłem sprzedaż towarów na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. W dniu 5 września 2012 r. obrót z tytułu tej sprzedaży przekroczył kwotę 20.000 zł, w związku z czym zgodnie z § 3 ust. 7 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. nr 138, poz. 930), zobowiązany jestem od 6 września 2012 r. rozpocząć ewidencję obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących. Na dzień dzisiejszy posiadam 2 sklepy spożywcze, w których łącznie zainstaluję 3 kasy rejestrujące.

Kasy będą używane w następujących miejscach:

- 1) Słubice, ul. Leśna 5 - 2 kasy,**
- 2) Słubice, ul. Sportowa 3 - 1 kasa.**

Marcin Nowak

2. Zawiadomienie o miejscu instalacji kasy rejestrującej

Obowiązek zgłoszenia kasy rejestrującej do naczelnika urzędu skarbowego w celu otrzymania numeru ewidencyjnego kasy, wynika z zapisu art. 111 ust. 3a pkt 10 ustawy o VAT. Zgłoszenie to, w myśl § 7 ust. 1 pkt 10 rozporządzenia w sprawie kryteriów i warunków technicznych powinno być dokonane w terminie 7 dni od dnia fiskalizacji kasy. Wzór zgłoszenia określony jest w załączniku nr 3 do ww. rozporządzenia.

W tym samym terminie zgłoszenia takiego, na dokumencie określonym w załączniku nr 7 do rozporządzenia w sprawie warunków technicznych, dokonuje podmiot wykonujący serwis kas.

116

Fiskalizacja kasy rejestrującej jest to jednokrotna i niepowtarzalna czynność inicjująca pracę modułu fiskalnego kasy z pamięcią fiskalną kasy, zakończona

wydrukiem dobowego raportu fiskalnego. Jest to jedna z czynności serwisowych, do której wykonania jest zobowiązany podatnik za pośrednictwem serwisanta. Po ufiskalnieniu kasy podatnik może dokonywać wyłącznie sprzedaży w trybie fiskalnym.

W oparciu o te zgłoszenie naczelnik urzędu skarbowego nadaje kasie numer ewidencyjny, który podatnik powinien w sposób trwały nanieść na obudowę kasy. Numer ewidencyjny kasy oraz książki kasy są identyczne i nie mogą być przypisane innym urządzeniom. Numer ewidencyjny nie ulega zmianie w przypadku zmiany właściwości naczelnika urzędu skarbowego, co wynika z § 13 rozporządzenia w sprawie kryteriów i warunków technicznych.

Pamiętać należy, że w przypadku podatników, którzy zobowiązani są do stosowania więcej niż jednej kasy rejestrującej, zawiadomienie o miejscu instalacji kasy nie jest tożsame z informacją o liczbie stanowisk kasowych. Niezłożenie w wymaganym terminie jednego z powyższych zawiadomień skutkuje utratą prawa do odliczenia ulgi na zakup kasy.

Jedynie podatnicy, którzy zamierzają stosować jedną kasę fiskalną mają prawo do złożenia tylko jednej informacji, czyli zawiadomienia o miejscu instalacji kasy, ale w tym przypadku musi być ono złożone przed powstaniem obowiązku ewidencjonowania.

3. Prawo do odliczenia części kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej

W celu złagodzenia skutków związanych z poniesionymi wydatkami na zakup kas przez podatników, ustawodawca przewidział dla podatników, którzy w obowiązujących terminach rozpoczynają ewidencjonowanie obrotu za pomocą kas, odzyskanie części wydatkowanych kwot. Zgodnie bowiem z art. 111 ust. 4 ustawy o VAT, podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego w obowiązujących terminach, mogą odliczyć od podatku należnego kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania w wysokości 90% ceny zakupu kasy (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł. Jeżeli do ewidencjonowania przy zastosowaniu kas zobowiązany jest podatnik, który wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku, lub jest podatnikiem zwolnionym od podatku ze względu na wysokość osiągniętego obrotu, to może on wnioskować o zwrot bezpośredni ww. kwoty na swój rachunek bankowy.

117

Więcej na ten temat pisaliśmy w PV nr 11 z 10 czerwca 2012 r. w artykule pt. "W jaki sposób podatnik zwolniony z VAT może rozliczyć ulgę na zakup kasy fiskalnej?"

Skorzystanie z ulgi na zakup kasy rejestrującej (która jest przywilejem), jest możliwe, gdy podatnik:

posiada dowód zapłaty całej należności za kasę rejestrującą,

dokonał pisemnego zgłoszenia o liczbie kas rejestrujących i miejscu (adresie) ich używania, przed terminem rozpoczęcia ewidencjonowania (może to być jeden dzień przed fiskalizacją),

rozpoczął ewidencjonowanie nie później niż w obowiązujących terminach oraz

dokonał zgłoszenia o miejscu instalacji kasy we właściwym miejscowo urzędzie skarbowym, w terminie 7 dni od dnia jej fiskalizacji w celu otrzymania numeru ewidencyjnego.

Odliczenie przysługującej ulgi na zakup kasy, może być dokonane w rozliczeniu podatku VAT za okres rozliczeniowy, w którym rozpoczęto ewidencjonowanie, lub za okresy następujące po tym okresie rozliczeniowym. Podstawą do odliczenia jest dowód zapłaty całej należności za kasę rejestrującą.

Zgodnie z § 3 ust. 2 rozporządzenia w sprawie odliczeń, sposób dokonywania odliczenia ulgi uzależniony jest od tego, czy w danym okresie rozliczeniowym u podatnika podatek należny jest wyższy od podatku naliczonego (występuje kwota podatku do zapłaty), czy też podatek należny jest równy lub niższy od podatku naliczonego.