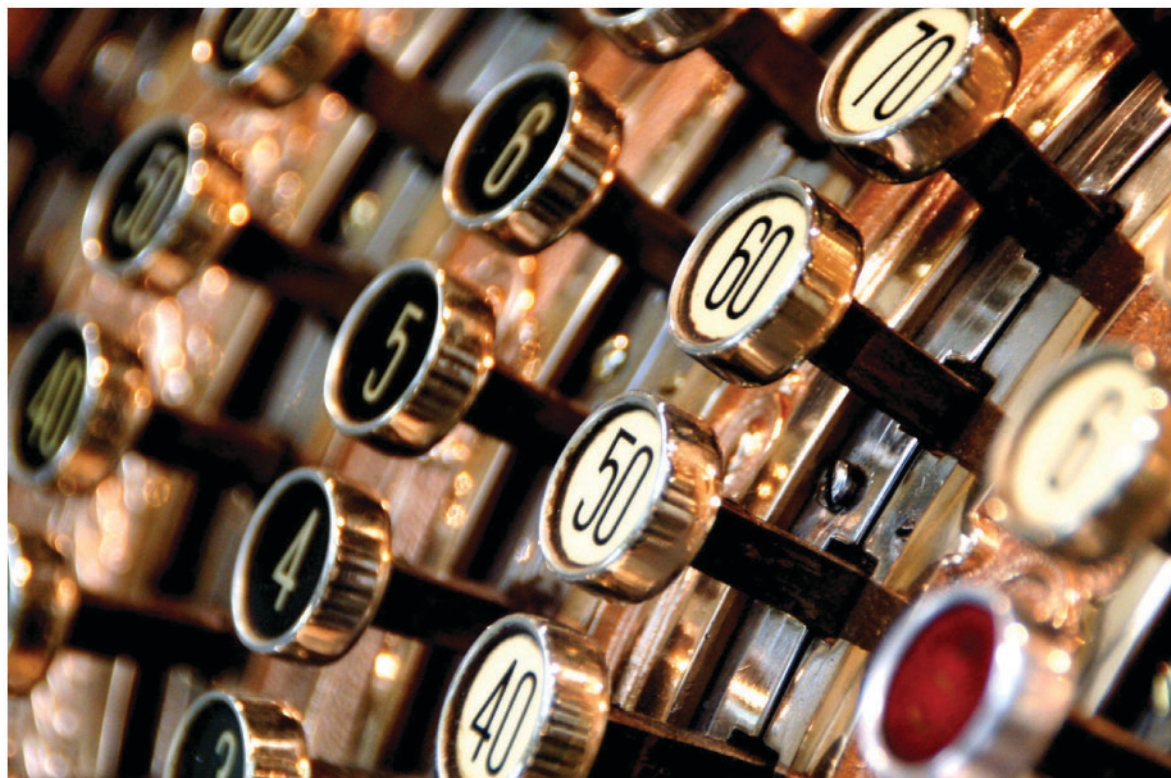




# Kasy rejestrujące

## Komentarz problemowy

Agnieszka Derkacz, Alicja Kurowska  
Ewa Piechota-Ołoś, Aleksandra Sędkowska  
Iwona Siergiej, Piotr Stanisławiszyn



ABC

a Wolters Kluwer business

W SERII UKAZAŁY SIĘ:

**Prawne i podatkowe aspekty prowadzenia działalności  
w Specjalnych Strefach Ekonomicznych**  
redakcja naukowa Agnieszka Tałasiewicz

**Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków**  
redakcja naukowa Mieczysław Goettel i Mariola Lemonnier

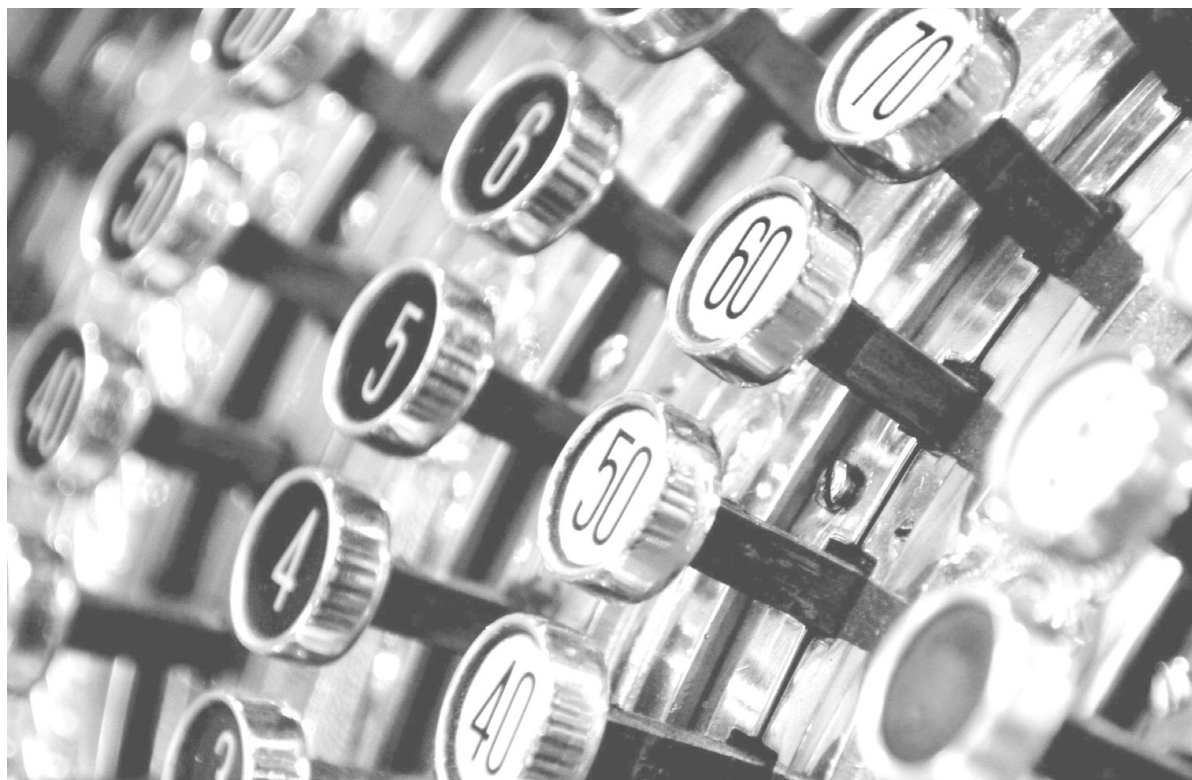
**Restrukturyzacje spółek kapitałowych. Aspekty podatkowe**  
redakcja naukowa Katarzyna Klimkiewicz



# Kasy rejestrujące

## Komentarz problemowy

Agnieszka Derkacz, Alicja Kurowska  
Ewa Piechota-Ołoś, Aleksandra Sędkowska  
Iwona Siergiej, Piotr Stanisławiszyn



ABC

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2011

*Stan prawny na 1 września 2011 r.*

Recenzent:

Dr hab. Ryszard Sowiński, UAM w Poznaniu

Wydawca:

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący:

Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne:

JustLuk

Łamanie:

JustLuk Łukasz Drzewiecki, Justyna Szumiel, Krystyna Szych

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2011

ISBN: 978-83-264-1507-4

Wydane przez:

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Redakcja Książek

01-231 Warszawa, ul. Płocka 5a

tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

Księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## Spis treści

|                                                                                                                                                                             |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Wykaz skrótów .....                                                                                                                                                         | 9   |
| Wprowadzenie .....                                                                                                                                                          | 11  |
| <b>Rozdział 1</b>                                                                                                                                                           |     |
| <b>Część ogólna. Podstawowe pojęcia i zasady związane z powstaniem obowiązku w zakresie podatku od towarów i usług</b><br><i>(Agnieszka Derkacz, Alicja Kurowska)</i> ..... | 13  |
| <b>Rozdział 2</b>                                                                                                                                                           |     |
| <b>Obowiązek prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących</b><br><b>(podmioty zobowiązane, zwolnienia podmiotowe)</b> <i>(Iwona Siergiej)</i> .....                   | 16  |
| 2.1. Obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego<br>przy zastosowaniu kas rejestrujących .....                                                          | 16  |
| 2.2. Zwolnienia podmiotowe z obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu<br>i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.....                                   | 25  |
| 2.3. Terminy instalacji kas rejestrujących.....                                                                                                                             | 39  |
| <b>Rozdział 3</b>                                                                                                                                                           |     |
| <b>Zwolnienia przedmiotowe</b> <i>(Agnieszka Derkacz)</i> .....                                                                                                             | 42  |
| 3.1. Sprzedaż towarów lub świadczenie usług zwolnione do dnia<br>30 kwietnia 2011 r. ....                                                                                   | 43  |
| 3.2. Sprzedaż towarów lub świadczenie usług zwolnione do dnia<br>31 grudnia 2012 r. ....                                                                                    | 62  |
| 3.3. „Sprzedaż dotycząca szczególnych czynności” .....                                                                                                                      | 84  |
| <b>Rozdział 4</b>                                                                                                                                                           |     |
| <b>Ulga na zakup kasy rejestrującej</b> <i>(Aleksandra Sędkowska)</i> .....                                                                                                 | 95  |
| 4.1. Zasady odliczania ulgi na zakup kasy rejestrującej.....                                                                                                                | 95  |
| 4.2. Warunki skorzystania z ulgi na zakup kasy rejestrującej.....                                                                                                           | 98  |
| 4.3. Korzystanie z ulgi przez podatników wykonujących wyłącznie czynności<br>zwolnione od podatku lub zwolnionych od podatku podmiotowo .....                               | 104 |
| 4.4. Obowiązek zwrotu ulgi na zakup kasy rejestrującej .....                                                                                                                | 106 |

**Rozdział 5**

|                                                                                                                                                                                                |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Kryteria i warunki techniczne kas rejestrujących</b> .....                                                                                                                                  | 110 |
| 5.1. Kasa rejestrująca – podział kas ze względu na konstrukcję<br>( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                                                                                           | 111 |
| 5.2. Kasa rejestrująca – szczegółowe kryteria i warunki techniczne<br>( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                                                                                       | 112 |
| 5.3. Fiskalizacja kasy. Likwidacja pamięci kasy i samej kasy rejestrującej<br>( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                                                                               | 116 |
| 5.4. Potwierdzenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych<br>o spełnieniu przez kasy kryteriów i warunków technicznych<br>(do dnia 31.08.2011 r.) ( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> )..... | 117 |
| 5.5. Paragon fiskalny ( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                                                                                                                                       | 118 |
| 5.6. Obowiązki podatników przy prowadzeniu ewidencji kasowej<br>( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                                                                                             | 124 |
| 5.7. Serwis kas rejestrujących ( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                                                                                                                              | 133 |
| 5.8. Kasy o zastosowaniu specjalnym przeznaczone do prowadzenia<br>ewidencji przy świadczeniu usług przewozu osób i ładunków<br>taksówkami ( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                  | 135 |
| 5.9. Kasy elektroniczne ( <i>Ewa Piechota-Ołoś</i> ) .....                                                                                                                                     | 139 |
| 5.10. Zmiany dokonane w art. 111 ustawy o VAT, odnoszące się do kryteriów<br>i warunków technicznych kas rejestrujących ( <i>Alicja Kurowska</i> ) .....                                       | 139 |

**Rozdział 6**

|                                                                                                                                                                                      |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Sankcje w zakresie podatku VAT z tytułu naruszenia obowiązków<br/>związanych z ewidencjonowaniem obrotu za pomocą kasy rejestrującej</b><br>( <i>Aleksandra Sędkowska</i> ) ..... | 143 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|

**Rozdział 7**

|                                                                                                     |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Sankcje karnoskarbowe w zakresie kas rejestrujących</b> ( <i>Piotr Stanisławiszyn</i> ).....     | 150 |
| 7.1. Zagadnienia wstępne .....                                                                      | 150 |
| 7.2. Nieprowadzenie kasy rejestrującej (księgi) .....                                               | 155 |
| 7.3. Nierzetelne i wadliwe prowadzenie kasy rejestrującej (księgi) .....                            | 156 |
| 7.4. Sprzedaż z pominięciem kasy rejestrującej i niewydanie dokumentu<br>z kasy rejestrującej ..... | 160 |
| 7.5. Udaremnienie lub utrudnianie kontroli skarbowej .....                                          | 161 |
| 7.6. Postępowanie mandatowe .....                                                                   | 164 |

**Rozdział 8**

|                                                                                         |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Praktyczne aspekty stosowania kas rejestrujących</b> ( <i>Alicja Kurowska</i> )..... | 174 |
| 8.1. Korekta sprzedaży zarejestrowanej w kasie rejestrującej .....                      | 174 |
| 8.2. Kasa rejestrująca przy sprzedaży nieruchomości.....                                | 176 |

|                                                                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 8.3. Wznowienie działalności gospodarczej .....                                                                                                                        | 177 |
| 8.4. Wynajem lokalu mieszkalnego a kasa rejestrująca .....                                                                                                             | 177 |
| 8.5. Sprzedaż wycieczki w imieniu biura organizatora wycieczki.....                                                                                                    | 179 |
| 8.6. Ewidencja za pomocą kasy rejestrującej dostawy towarów używanych<br>(lombard) .....                                                                               | 180 |
| 8.7. Kasa rejestrująca w gastronomii.....                                                                                                                              | 182 |
| 8.8. Sprzedaż towarów na aukcjach internetowych .....                                                                                                                  | 183 |
| 8.9. Zaliczka od osoby fizycznej.....                                                                                                                                  | 184 |
| 8.10. Kasy rejestrujące w przedsiębiorstwie wielozakładowym .....                                                                                                      | 185 |
| 8.11. Kasa rejestrująca przy sprzedaży wysyłkowej.....                                                                                                                 | 186 |
| 8.12. Ewidencjonowanie obrotu przez osobę trzecią (dystrybutora) w kasie<br>rejestrującej dostawcy towaru i w lokalu należącym do dystrybutora .....                   | 189 |
| 8.13. Rejestracja za pośrednictwem kasy rejestrującej wpłat od klientów<br>dokonywanych na rachunek bankowy.....                                                       | 191 |
| 8.14. Nieodpłatne przekazanie płyt CD.....                                                                                                                             | 192 |
| 8.15. Odpłatne świadczenie na rzecz pracowników usług przewozowych .....                                                                                               | 193 |
| 8.16. Dokumentowanie za pomocą kasy rejestrującej bonifikat udzielanych<br>przez aptekę .....                                                                          | 196 |
| 8.17. Świadczenie przez lekarzy (przychodnie) usług medycznych objętych<br>kontraktem z NFZ a obowiązek ewidencjonowania przy zastosowaniu<br>kasy rejestrującej ..... | 199 |

## Akty prawne

|                                                                                                                                                                                                                       |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie<br>zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu<br>kas rejestrujących.....                                                         | 201 |
| Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie<br>odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących .....                                                                      | 212 |
| Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 listopada 2008 r. w sprawie<br>kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy<br>rejestrujące oraz warunków ich stosowania .....                          | 215 |
| Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 czerwca 2011 r. zmieniające<br>rozporządzenie w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym<br>muszą odpowiadać kasy rejestrujące oraz warunków ich stosowania ..... | 255 |
| Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (wyciąg) .....                                                                                                                                            | 256 |
| Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów<br>i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (wyciąg) .....                                                                                          | 263 |
| Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie<br>nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia<br>skarbowe .....                                                               | 265 |

|                                                                            |     |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|
| Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (wyciąg).....    | 273 |
| Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (wyciąg) ... | 282 |
| <b>Bibliografia</b> .....                                                  | 285 |
| <b>O Autorach</b> .....                                                    | 287 |

## Wykaz skrótów

### AKTY PRAWNE

|                       |                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
|-----------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| dyrektywa 2006/112/WE | - dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.)                                                                                                                    |
| k.c.                  | - ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.)                                                                                                                                                                                                |
| k.k.s.                | - ustawa z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 z późn. zm.)                                                                                                                                                                |
| k.p.k.                | - ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)                                                                                                                                                                                    |
| o.p.                  | - ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.)                                                                                                                                                                     |
| r.n.k.g.m.            | - rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz. U. Nr 94, poz. 552)                                                                                                                  |
| r.o.z.k.r.            | - rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 grudnia 2010 r. w sprawie odliczania i zwrotu kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących (Dz. U. Nr 257, poz. 1733)                                                                                                                    |
| r.w.f.                | - rozporządzenie 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) |
| r.w.t.k.r.            | - rozporządzenie 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 z późn. zm.)                                                               |
| r.z.k.r.              | - 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)                                                                                                          |
| u.r.                  | - ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn. zm.)                                                                                                                                                                       |
| ustawa o VAT          | - ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)                                                                                                                                                             |

**CZASOPISMA I PUBLIKATORY**

|              |                                                       |
|--------------|-------------------------------------------------------|
| Biul. Skarb. | - Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów             |
| Dz. U.       | - Dziennik Ustaw                                      |
| Dz. Urz. MF  | - Dziennik Urzędowy Ministra Finansów                 |
| EP           | - Edukacja Prawnicza                                  |
| M. Pod.      | - Monitor Podatkowy                                   |
| ONSA         | - Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego      |
| OSNKW        | - Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa |
| OTK          | - Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego              |
| Prok. i Pr.  | - Prokuratura i Prawo                                 |
| Prz. Pod.    | - Przegląd Podatkowy                                  |
| S. Podat.    | - Serwis Podatkowy                                    |
| ZNSA         | - Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego       |

**INNE**

|       |                                                                                                     |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|
| CBOSA | - Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych                                                   |
| ETS   | - Europejski Trybunał Sprawiedliwości (od 01.12.2009 r. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) |
| GIIF  | - Generalny Inspektor Informacji Finansowej                                                         |
| GIKS  | - Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej                                                            |
| GUM   | - Główny Urząd Miar                                                                                 |
| KRS   | - Krajowy Rejestr Sądowy                                                                            |
| LEX   | - System informacji prawnej                                                                         |
| NBP   | - Narodowy Bank Polski                                                                              |
| NIK   | - Najwyższa Izba Kontroli                                                                           |
| NIP   | - Numer Identyfikacji Podatkowej                                                                    |
| NSA   | - Naczelny Sąd Administracyjny                                                                      |
| SKO   | - Samorządowe Kolegium Odwoławcze                                                                   |
| SN    | - Sąd Najwyższy                                                                                     |
| TK    | - Trybunał Konstytucyjny                                                                            |
| WDT   | - wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów                                                               |
| WSA   | - Wojewódzki Sąd Administracyjny                                                                    |

## Wprowadzenie

Dynamika obrotu gospodarczego oraz bogactwo zdarzeń zachodzących w jego ramach stawia przed podatnikami, a także organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej wiele wyzwań interpretacyjnych. Poszczególne zdarzenia gospodarcze mogą sprawiać i sprawiają problemy interpretacyjne zarówno organom podatkowym, jak i podatnikom. Do wielu dylematów związanych z praktycznymi aspektami stosowania prawa podatkowego można zaliczyć wcale niełatwe zagadnienia związane z interpretacją i stosowaniem przepisów dotyczących kas rejestrujących. Z pewnością nie ułatwiają tego również często zmieniające się przepisy prawa. Niejednokrotnie w przypadku braku jasnych regulacji prawnych, konieczne staje się przystosowanie zaistniałych stanów faktycznych (praktycznych problemów podatników) do aktualnie istniejących regulacji prawnych.

Celem niniejszego opracowania jest uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy, kiedy i w jaki sposób poszczególne transakcje winny zostać zaewidencjonowane za pomocą kasy rejestrującej przez zobligowanych do tego podatników. W pierwszej kolejności zatem wyjaśnione zostaną Czytelnikom pojęcia podatnika VAT oraz działalności gospodarczej na podstawie przepisów krajowych i dorobku wspólnotowego. Następnie dokonana zostanie analiza istotnych okoliczności w świetle tak sformułowanych pojęć, by szczegółowo omówić zagadnienia dotyczące powstania obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej. System ewidencjonowania oparty jest na jednolitej podstawie, od której odstępstwa są enumeratywnie określone przez ustawodawcę, zatem w niniejszym opracowaniu pragniemy przedstawić Czytelnikom szczegółowo zasady stosowania zwolnień podmiotowych i przedmiotowych w ww. zakresie, a także omówić praktyczne aspekty stosowania kas rejestrujących, przydatne w codziennym stosowaniu przepisów aktów wykonawczych. Na tle powyższych zagadnień rodzą się także wątpliwości dotyczące sprecyzowania szczegółowych kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące. Na potrzeby jak najszerszego zastosowania opracowania została przedstawiona także problematyka sankcji zawartych w ustawie o VAT oraz sankcji karnoskarbowych zawartych w k.k.s., związanych z nieewidencjonowaniem przy pomocy kasy rejestrującej lub ewidencjonowaniem w nieprawidłowy sposób obrotu i kwot podatku należnego.

Niniejszy komentarz skierowany jest przede wszystkim do osób profesjonalnie zajmujących się stosowaniem przepisów prawa podatkowego: radców

prawnych, doradców podatkowych, właścicieli biur rachunkowych, pracowników organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Przede wszystkim jednak wydaje się, że będzie szczególnie przydatny przedsiębiorcom, tj. osobom samodzielnie prowadzącym działalność gospodarczą, jak i wszystkim zainteresowanym problematyką ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Idea komentarza narodziła się w ramach współpracy Forum Prawa Finansowego Stowarzyszenia Prawa Finansowego „Aureus”, działającego przy Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Opolskiego. Autorami komentarza są w przeważającej części praktycy związani z aparatem skarbowym (Urzędem Kontroli Skarbowej w Opolu) oraz sędzia i radcowie prawni, stosujący w codziennej pracy regulacje dotyczące kas rejestrujących. Komentarz zawiera efekt ich wieloletnich doświadczeń, przemyśleń i refleksji w stosowaniu tych regulacji, wsparty dorobkiem doktryny oraz orzecznictwa sądowego.

Mamy nadzieję, że przyjęty układ treści i wyjaśnienia powyższych zagadnień sprzyjać będzie optymalnemu i praktycznemu wykorzystaniu opracowania.

W naszym zamiarze prezentowany komentarz ma być kompleksowym omówieniem przepisów dotyczących kas rejestrujących i jako autorzy mamy nadzieję, że w tym zakresie spełni on oczekiwania Czytelników.

Opracowanie zawiera stan prawny na dzień 1 września 2011 r., uwzględniając w niniejszym opracowaniu ostatnią nowelizację ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), wprowadzoną ustawą z dnia 18 marca 2011 r.<sup>1</sup>, którą dokonano m.in. zmian w art. 111 ustawy o VAT, dotyczących warunków stosowania kas przez podatników oraz wprowadzono nowe procedury badań spełnienia przez kasy rejestrujące określonych przepisami wymagań, zgodnie z nowymi przepisami prowadzone przez Główny Urząd Miar.

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach (Dz. U. Nr 64, poz. 332).

# **Część ogólna.**

## **Podstawowe pojęcia i zasady związane z powstaniem obowiązku w zakresie podatku od towarów i usług**

Kasy rejestrujące, zwane także kasami fiskalnymi, stosowane przez poszczególne grupy podatników są urządzeniami służącymi do szczególnego rodzaju ewidencji podatkowej. Ewidencja obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących ma charakter ewidencji sprzedaży, gdyż rejestruje się w niej transakcje podlegające opodatkowaniu realizowane przez podatnika. Ustawodawca zatem zobowiązuje podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, dokonującego transakcji handlowych, w ściśle określonych warunkach do ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Wprowadzenie wymogu stosowania przez poszczególne grupy podatników kas rejestrujących miało na celu przede wszystkim zapewnienie kontroli nad rzetelnością deklarowanych podstaw opodatkowania przez pewne grupy podatników. Rzetelne ewidencjonowanie sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących zapobiega działaniu w „szarej strefie” i propagowaniu nieuczciwej konkurencji – co więcej, ma dyscyplinować podatników i przeciwdziałać przypadkom zaniżania obrotów.

Obowiązek wprowadzenia dla ewidencji obrotu i kwot podatku należnego kas rejestrujących nie wygasa wskutek tego, że w dniu, w którym powinien być wykonany, podatnik nie dokonuje czynności podlegających opodatkowaniu. Podjęcie przez podatnika po upływie tego terminu sprzedaży towarów lub świadczenia usług na rzecz określonych podmiotów powinno uwzględniać rejestrowanie obrotów i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Obowiązek ewidencjonowania w kasie fiskalnej dotyczy bowiem tych transakcji, w przypadku których nie ma bezwzględneho 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<sup>1</sup>.

W przepisach VI dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: jednolita podstawa opodatkowania (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23, z późn. zm.) nie został wprost wyrażony obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej (lub innego podobnego urządzenia), podobnie jak od 1 stycznia 2007 r. obowiązku tego nie regulowały przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, z późn. zm.). Jednakże podstawy prawnej dla przedmiotowego obowiązku należy upatrywać w przepisie art. 242<sup>2</sup> dyrektywy Rady 2006/112/WE. Zgodnie z ww. przepisem, prawodawca zobowiązuje do prowadzenia ewidencji w sposób na tyle szczegółowy, aby umożliwiała ona stosowanie podatku od towarów i usług oraz dla umożliwienia kontroli przez organy (władze) podatkowe. Stąd właśnie forma ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących obrotu i kwot podatku należnego jest w tym przypadku spowodowana koniecznością umożliwienia kontroli przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej deklarowanych podstaw opodatkowania.

Na gruncie polskich przepisów obowiązek stosowania kas rejestrujących w działalności gospodarczej wynika z art. 111 ust. 1 ustawy o VAT. W rozumieniu ww. przepisu obowiązek ten ciąży na podatnikach, którzy dokonują sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

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

Natomiast w myśl art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, działalność gospodarcza 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 lub w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonania czynności w sposób częstotliwy. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Oznacza to, że każdy, kto prowadzi zarobkową działalność w sposób zorganizowany i ciągły – choćby nie była ona zarejestrowana – prowadzi działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów podatkowych.

Z przepisu art. 111 ust. 1 ustawy o VAT należy wyprowadzić wniosek, że dokonanie choćby pojedynczej sprzedaży na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej oraz rolnika ryczałtowego powoduje, co

<sup>1</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, LEX/el. 2009, komentarz do art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535 z późn. zm.).

<sup>2</sup> Odpowiednio art. 22 ust. 2 lit. a VI dyrektywy.

do zasady, konieczność zaewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej. Ustawodawca zatem zobowiązuje podatnika do zaewidencjonowania wszelkich czynności, które kreują obrót i podatek należny. Należy także podkreślić, że obowiązek ewidencjonowania w kasie rejestrującej dotyczy nie każdej poszczegółnej sprzedaży dokonanej przez podatnika, ale wyłącznie sprzedaży dokonanej na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

## Rozdział 2

# Obowiązek prowadzenia ewidencji za pomocą kas rejestrujących (podmioty zobowiązane, zwolnienia podmiotowe)

### 2.1. OBOWIĄZEK PROWADZENIA EWIDENCJI OBROTU I KWOT PODATKU NALEŻNEGO PRZY ZASTOSOWANIU KAS REJESTRUJĄCYCH

Obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących wynika wprost z brzmienia przepisu art. 111 ust. 1 ustawy o VAT.

Zgodnie z treścią ww. przepisu ustawy o VAT – w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 czerwca 2005 r. – 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. Z powyższego przepisu wynika, że obowiązek ten dotyczy podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz dwóch grup podmiotów, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych (grupy te nazwać można ogólnie ludnością). Nie podlega więc ewidencjonowaniu w kasie rejestrującej sprzedaż na rzecz podmiotów gospodarczych, także w przypadkach gdy są to osoby fizyczne. Ewidencji w kasie rejestrującej podlega natomiast sprzedaż na rzecz osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą w sytuacji, gdy w odniesieniu do konkretnej transakcji występuje ona jako osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej. W kasie rejestrującej ewidencjonowana jest więc przede wszystkim sprzedaż nieudokumentowana fakturami.

Warto w tym miejscu zauważyć, że negatywne skutki, jakie zgodnie z art. 111 ust. 2 ustawy o VAT związane są z nierozpoznanieniem statusu nabywcy i w konsekwencji brakiem zaewidencjonowania sprzedaży w kasie fiskalnej (ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług), zawsze będą obciążać podatnika, niezależnie od tego, z jakich powodów sprzedaż nie została zaewidencjonowana. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się.

Obowiązek ewidencjonowania określonego rodzaju sprzedaży w kasie rejestrującej ma charakter bezwzględny. W sytuacji gdy ewidencjonowanie obrotu

w kasie jest niemożliwe, podatnik nie może dokonywać sprzedaży. Sprzedaż z pominięciem kasy rejestrującej jest przez ustawodawcę zabroniona, nawet wówczas, gdy podatnik mógłby zaewidencjonować sprzedaż w inny sposób.

W przypadku gdy z przyczyn niezależnych od podatnika nie może być prowadzona ewidencja obrotu i kwot podatku należnego, przepisy ustawy o VAT (art. 111 ust. 3 ustawy o VAT) pozwalają podatnikowi jedynie na korzystanie z kasy rezerwowej.

Obowiązek stosowania kas rejestrujących dotyczy wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz podmiotów wskazanych w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, nawet jeżeli sprzedaż taka prowadzona jest sporadycznie lub jest to sprzedaż jednorazowa. Definicję pojęcia sprzedaży ustawodawca sformułował w przepisie art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, który stanowi, iż przez sprzedaż rozumie się odpłatną dostawę towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów.

W kasie rejestrującej powinna być zatem ewidencjonowana – co do zasady – każda odpłatna dostawa towarów i każde odpłatne świadczenie usług na rzecz podmiotów wskazanych w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, niezależnie od miejsca (kraju) zamieszkania nabywcy, gdyż jedynym kryterium decydującym o obowiązku ewidencjonowania jest rodzaj odbiorcy sprzedawanej przez podatnika usługi lub towaru, natomiast nieistotny jest adres zamieszkania czy pochodzenie kupującego.

Z powyższej definicji sprzedaży wynika także, iż zarówno eksport towarów, jak i WDT, które zrównane zostały ze sprzedażą towarów, winny być – co do zasady – zaewidencjonowane w kasie rejestrującej. Podobnie wypowiadają się organy podatkowe (interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 12 grudnia 2005 r., PI/005-90/05/Z/09, interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 26 września 2008 r., IBPP2/443-884/08/ASz, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl)). Jeżeli natomiast jakaś czynność nie jest uznawana za sprzedaż, o której mowa w art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, to podatnikowi dokonującemu takiej czynności nie można przypisać obowiązku zaewidencjonowania jej w kasie rejestrującej.

Taką czynnością było, w stanie prawnym obowiązującym do dnia 1 kwietnia 2011 r., przekazanie przez podatnika towarów na cele związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem. Potwierdzeniem takiego stanowiska są liczne orzeczenia sądów administracyjnych, np. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 17 sierpnia 2007 r., III SA/Wa 984/07, M. Pod. 2007, nr 10, poz. 2, stwierdził, że: „Nieodpłatne przekazywanie towarów na cele związane z przedsiębiorstwem nie stanowi sprzedaży w rozumieniu VATU, a co za tym idzie nie musi być ewidencjonowane za pomocą kas rejestrujących”. Konsekwencją takiego stanowiska było uznanie, że czynność taka nie musi być ewidencjonowana w kasie rejestrującej.

Natomiast od dnia 1 kwietnia 2011 r. zmieniono brzmienie art. 7 ust. 2 ustawy o VAT i zgodnie z treścią tego przepisu za dostawę towarów uznaje się każde przekazanie nieodpłatne przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego

przy nabyciu tych towarów. Przekazania takie są więc – co do zasady – objęte obowiązkiem ewidencji za pomocą kas rejestrujących.

Zauważyć należy, że powyższe przekazanie towarów zwolnione zostało jednak przez ustawodawcę z obowiązku ewidencjonowania w kasie rejestrującej na podstawie przepisu § 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z poz. 44 załącznika do 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), w której to pozycji umieszczone zostały m.in. czynności wymienione w art. 7 ust. 2 oraz art. 8 ust. 2 ustawy o VAT.

Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży z zastosowaniem kasy dotyczy nie tylko dostaw towarów w kraju, ale również – co do zasady – dostaw, w ramach których towar wysyłany jest za granicę, a więc także sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju oraz eksportu towarów. Natomiast pomimo tego, że w ustawowej definicji sprzedaży zawiera się również WDT, to jednak dostawa taka, zdefiniowana w art. 13 ustawy o VAT, nie będzie z reguły powodowała obowiązku ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Nabywcami towarów sprzedawanych przez podatnika w ramach WDT są bowiem, w zasadzie tylko, podatnicy podatku od wartości dodanej oraz osoby prawne (art. 13 ust. 2 pkt 1–3 ustawy o VAT).

W komentarzach wskazuje się, że „co prawda definicja sprzedaży obejmuje również wewnątrzwspólnotową dostawę towarów, jednakże w tym przypadku nie powstanie obowiązek ewidencjonowania w kasie, gdyż wewnątrzwspólnotowa dostawa nie może być zasadniczo wykonana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych”<sup>1</sup>.

Natomiast obowiązek taki występuje – zdaniem autorów – w odniesieniu do WDT dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, jeżeli przedmiotem dostawy są nowe środki transportu (art. 13 ust. 2 pkt 4 ustawy o VAT).

Co prawda można się spotkać ze zdaniem, że treść przepisu art. 106 ust. 5 ustawy o VAT – wskazująca, iż w przypadku WDT nowych środków transportu występuje obowiązek potwierdzania takiej sprzedaży w każdym przypadku fakturą – pozwala przyjąć, iż sprzedaż taka nie podlega obowiązkowi ewidencji w kasie rejestrującej.

Jest to jednak pogląd odosobniony i nie zasługuje on w opinii autorów na aprobatę. Sam fakt dokumentowania takiej sprzedaży fakturą nie jest bowiem wystarczający do zwolnienia sprzedawcy z obowiązku zaewidencjonowania transakcji w kasie rejestrującej, gdyż sprzedaż taka spełnia dyspozycję przepisu art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, a więc co do zasady podlega ona obowiązkowi ewidencji w kasie rejestrującej.

Inną kwestią mogącą budzić wątpliwości jest zagadnienie dotyczące ewidencji w kasie rejestrującej sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju zdefiniowanej w art. 2 pkt 23 ustawy o VAT, gdyż w znacznej części przypadków sprzedaż wysyłkowa będzie związana z dostawą towarów na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, którymi często będą osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej.

<sup>1</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 1122.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 ustawy o VAT w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium państwa członkowskiego przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów, z zastrzeżeniem ust. 2. Natomiast ust. 2 stanowi, że w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium kraju, jeżeli całkowita wartość towarów innych niż wyroby akcyzowe wysyłanych lub transportowanych do tego samego państwa członkowskiego w ramach sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju, pomniejszona o kwotę podatku, jest mniejsza lub równa w danym roku od kwoty wyrażonej w złotych, odpowiadającej kwocie ustalonej przez państwo członkowskie przeznaczenia dla wysyłanych lub transportowanych towarów.

Zasadnicze znaczenie dla rozstrzygnięcia tego problemu ma więc wskazanie miejsca, w którym świadczona jest sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju. W związku z powyższym, jeżeli dostawę towarów uznaje się za dokonaną na terytorium kraju, dostawa taka opodatkowana jest w Polsce, co oznacza, że sprzedawca opodatkowuje sprzedaż jak krajową, według stawki obowiązującej w Polsce i tutaj ją rozlicza na zasadach obowiązujących w polskiej ustawie o VAT. W związku z tym sprzedaż wysyłkowa będzie podlegała zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej tylko wówczas, gdy miejscem jej świadczenia będzie Polska.

W literaturze można się spotkać z opinią, że ze względu na treść przepisu art. 106 ust. 4 i 5 ustawy o VAT sprzedaż wysyłkowa z terytorium kraju nie musi być ewidencjonowana w kasie rejestrującej, gdyż sprzedaż ta w każdym przypadku musi być potwierdzona fakturą. Jednakże pogląd ten – w ocenie autorów – jest błędny, ponieważ sam fakt dokumentowania sprzedaży wysyłkowej fakturą nie zwalnia podatnika z obowiązku zaewidencjonowania tej sprzedaży także w kasie rejestrującej.

Natomiast podatnik dokonujący sprzedaży wysyłkowej może korzystać bądź ze zwolnienia podmiotowego (ze względu na osiągnięty obrót): kwota obrotu 40 000 zł (§ 3 ust. 1 pkt 2 r.z.k.r.) lub 20 000 zł (§ 3 ust. 7 r.z.k.r.), bądź też ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie § 2 ust. 1 w zw. z poz. 36 załącznika do r.z.k.r.

Nie będzie natomiast zobowiązany do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kasy rejestrującej podatnik podatku od wartości dodanej dokonujący sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, która to sprzedaż zdefiniowana została w art. 2 pkt 24 ustawy o VAT. W przypadku bowiem dostaw towarów w ramach sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju cały proces sprzedaży będzie realizowany poza terytorium kraju, a podatnik podatku od wartości dodanej nie będzie podlegać przepisom ustawy o VAT. Podobnie wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z dnia 31 sierpnia 2009 r., IPPP2/443-725/09-2/IK, [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl): „Art. 111 ust. 1 ustawy określa obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących dla podatników dokonujących sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Przepis ten nie odnosi się jednak do sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju”.

Obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących dotyczy także odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych.

Warto tutaj jednak zwrócić uwagę, że usług świadczonych na rzecz podmiotów wskazanych w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, których miejscem świadczenia, zgodnie z zapisami ustawy o VAT, nie jest terytorium kraju, nie dotyczy obowiązek ewidencji w kasie rejestrującej. Określenie miejsca świadczenia niektórych usług poza terytorium kraju powoduje bowiem, że usługi takie nie podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT w Polsce. Należy przy tym zauważyć, że w świetle przepisów ustawy o VAT faktyczne miejsce wykonywania danej czynności, dla celów opodatkowania podatkiem VAT, nie w każdym przypadku jest zgodne z miejscem jej świadczenia. Zgodnie z art. 28c ust. 1 ustawy o VAT (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 lipca 2011 r.) miejscem świadczenia usług na rzecz podmiotów niebędących podatnikami jest miejsce, w którym usługodawca posiada siedzibę działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 28d, 28e, 28f ust. 1, 2 i 3, art. 28g ust. 2 i art. 28h–28n ustawy o VAT. Zasada dotycząca miejsca świadczenia określona w ww. przepisie nie dotyczy więc m.in. usług związanych z nieruchomościami (art. 28e ustawy o VAT) ani też usług restauracyjnych i cateringowych (art. 28i ustawy o VAT).

W tym miejscu powołać się można na interpretację Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu z dnia 9 maja 2005 r., PP/443-44-2-2/05, S. Podat. 2005, nr 12, s. 57, która chociaż wydana została przed zmianą przepisów dotyczących miejsca świadczenia przy świadczeniu usług (obowiązującą od 1 stycznia 2010 r.), jest nadal aktualna. Naczelnik wywiódł w niej, że „[...] w przypadku świadczenia usług związanych z konkretną nieruchomością położoną na terytorium Niemiec, czynności te nie będą opodatkowane (polskim) podatkiem od towarów i usług. Miejscem świadczenia tych usług jest miejsce położenia nieruchomości, w opisanym stanie faktycznym Niemcy, w konsekwencji opodatkowanie nastąpi na terytorium tego państwa według zasad w państwie tym obowiązujących. Tak więc, jeżeli będzie Pan świadczył usługi montażu schodów wraz z ich dostawą na konkretnej nieruchomości na terenie Niemiec, a nabywcą będzie osoba fizyczna to będzie Pan zobowiązany dokonać rejestracji w kraju położenia nieruchomości. Oznacza to, że w konsekwencji opodatkowanie nastąpi na terytorium tego państwa według zasad w państwie tym obowiązujących. W przypadku rejestracji w kraju członkowskim należy natomiast stosować takie zasady ewidencjonowania jakie obowiązują w kraju rejestracji”.

Warto też zauważyć, iż część usług korzystać może ze zwolnień przedmiotowych (czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania). Usługi powyższe wymienione zostały w załączniku do r.z.k.r.

Z brzmienia przepisu art. 111 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących podmioty, które nie są podatnikami w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Obowiązek ewidencjonowania nie dotyczy także rolników ryczałtowych będących podmiotami, do których odnoszą się szczególne procedury zawarte w przepisach art. 115–118 ustawy o VAT.

Potwierdzeniem takiego stanowiska są liczne interpretacje organów podatkowych, m.in. interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 13 października 2008 r., ITPP1/443-621/08/AJ, S. Podat. 2008, nr 12, s. 58, stwierdzająca, że: „Wspólnoty mieszkaniowe, które nie są podatnikami podatku od towarów i usług, nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z tytułu pobierania od członków wspólnot opłat na pokrycie kosztów zarządu”, czy też interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 12 marca 2009 r., ITPP1/443-1145/08/MN, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl), w której wskazano, że: „Sprzedaż przez rolnika ryczałtowego artykułów rolnych pochodzących z prowadzonego gospodarstwa rolnego nie podlega obowiązkowi ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej”.

Pogląd taki ugruntowany jest nie tylko w orzecznictwie organów podatkowych, ale także wśród przedstawicieli doktryny. Pogląd taki prezentuje w swoim komentarzu Tomasz Michalik, stwierdzając, „[...] iż można przyjąć, że rolnicy ryczałtowi (ale tylko ci, którzy nie zrezygnowali ze zwolnienia w trybie określonym w art. 43 ust. 3 ustawy o VAT), w zakresie prowadzonej działalności rolniczej, sprzedając produkty rolne, są w zw. z art. 117 ustawy o VAT zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej. Wynika to z faktu, iż na podstawie art. 117 pkt 2 ustawy o VAT są oni zwolnieni z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży i zakupu towarów i usług”<sup>2</sup>.

Do rozważenia pozostaje także kwestia obowiązku stosowania kas rejestrujących dla podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego w podatku od towarów i usług lub wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od VAT.

Z treści przepisu art. 111 ust. 1 ustawy o VAT można z jednej strony wysnuć wniosek, że dotyczy on wszystkich podatników, a zatem zarówno podatników VAT czynnych, jak i podatników VAT zwolnionych, jednak z drugiej strony przepis ten stanowi o ewidencji obrotu i kwot podatku należnego, natomiast w przypadku podatników VAT zwolnionych podmiotowo, a także przedmiotowo podatek należny nie występuje.

Stanowisko, iż obowiązek stosowania kas rejestrujących dotyczy wszystkich podatników VAT, a więc zarówno podatników VAT czynnych, jak i podatników VAT zwolnionych, można oprzeć zarówno na wykładni celowościowej przepisu art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, jak również na brzmieniu art. 111 ust. 5 ustawy o VAT, a także § 5 r.z.k.r.

Należy bowiem zauważyć, że podmioty wskazane w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT nie są zainteresowane otrzymaniem faktury, gdyż nie służy im prawo do odliczenia podatku. Podmioty te nie są również objęte podatkiem dochodowym z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej, a zatem faktura nie ma dla nich waloru dokumentu kosztowego. Dlatego też, aby zapobiec przypadkom unikania opodatkowania w zakresie transakcji realizowanych dla tych podmiotów, wprowadzono generalny obowiązek ewidencjonowania sprzedaży na ich rzecz w kasie rejestrującej.

Natomiast z treści przepisu art. 111 ust. 5 ustawy o VAT wynika, że w przypadku gdy podatnik rozpoczął ewidencjonowanie obrotu w obowiązujących ter-

<sup>2</sup> T. Michalik, *VAT. Komentarz. Rok 2004*, Warszawa 2004, s. 643.

minach i wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub jest podatnikiem zwolnionym od podatku na podstawie art. 113 ust. 1 lub 9, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty określonej w ust. 4 na rachunek bankowy podatnika.

Z kolei przepis § 5 r.z.k.r. stanowi, że podatnicy, o których mowa w art. 111 ust. 5 ustawy o VAT, osiągnięty obrót ewidencjonują jako obrót zwolniony od podatku od towarów i usług.

Ponadto, porównując limity obrotów do zwolnienia podmiotowego w zakresie kas rejestrujących (odpowiednio 40 000 zł i 20 000 zł) z limitami obrotów do zwolnienia podmiotowego w podatku od towarów i usług (w 2011 r. – 150 000 zł), można zauważyć, że zamiarem ustawodawcy jest objęcie obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących wszystkich podatników, którzy dokonują sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Dlatego też autorzy niniejszej publikacji stoją na stanowisku, że podatnicy zwolnieni podmiotowo oraz przedmiotowo od VAT mogą być jednocześnie obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

Podobnie wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Kielcach w interpretacji z dnia 15 lutego 2007 r., PP2-443-9/2007, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl), wskazując, iż „[...] podatnicy korzystający ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ust. 1 lub 9 ustawy o VAT, osiągnięty obrót ewidencjonują jako obrót zwolniony od podatku”.

Potwierdzeniem powyższego stanowiska jest także wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 marca 2011 r., I SA/Bd 19/11, LEX nr 787021, w którym Sąd orzekł, że „[...] 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)”.

Występuje także pogląd, iż podmioty będące podatnikami VAT zwolnionymi od tego podatku nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji obrotu w formie kas rejestrujących. Tak wypowiedzieli się Tomasz Michalik: „[...] To zaś oznacza, w szczególności, iż podatnicy wykonujący wyłącznie czynności zwolnione jak również podatnicy zwolnieni podmiotowo nie mają obowiązku instalowania kas rejestrujących i ewidencjonowania obrotu za ich pomocą [...]”<sup>3</sup>, oraz Adam Bartosiewicz i Ryszard Kubacki: „Uznać należy, że podmioty będące «podatnikami VAT zwolnionymi» nie będą miały obowiązku prowadzenia ewidencji w formie kas rejestrujących. Kasa rejestrująca jest bowiem urządzeniem ewidencyjnym, a obowiązku prowadzenia ewidencji nie mają podmioty będące podatnikami VAT zwolnionymi”<sup>4</sup>.

Jednakże – w ocenie autorów niniejszej publikacji – podzielić należy ww. stanowisko sądu oraz organów podatkowych, że podatnicy zwolnieni podmiotowo od podatku VAT mogą być jednocześnie obowiązani do prowadzenia ewidencji obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących. Ponadto trudno uznać

<sup>3</sup> Tamże, s. 636.

<sup>4</sup> A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT. Komentarz*, Kraków 2004, s. 1177.

słuszność twierdzenia, że podatnicy zwolnieni od VAT nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji, gdyż zgodnie z art. 109 ust. 1 ustawy o VAT są oni obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień.

Jak wynika z treści interpretacji organów podatkowych dotyczących kas rejestrujących, jedną z kwestii często występujących w zapytaniach podatników jest problem dotyczący obowiązku stosowania kas rejestrujących w sytuacji ponownego (po przerwie lub uprzednim zakończeniu działalności gospodarczej) rozpoczęcia wykonywania czynności opodatkowanych. Analiza przepisów ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, iż zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w wyniku likwidacji działalności przez osobę fizyczną, a następnie ponowne rozpoczęcie ich wykonywania, bez względu na to, czy o tym samym profilu, czy innym, powoduje, iż mamy do czynienia z tym samym podatnikiem posługującym się tym samym numerem identyfikacji podatkowej (NIP).

Stanowisko organów podatkowych w tej sprawie jest jednolite i wynika z niego, że podatnik, u którego występował obowiązek ewidencji sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, mimo zaprzestania wykonywania czynności opodatkowanych, ponownie je podejmując, nie może korzystać ze zwolnienia od ewidencjonowania za pomocą kasy rejestrującej, co oznacza, iż od momentu pierwszej sprzedaży winien ją ewidencjonować w kasie.

I tak, w interpretacji Naczelnika Urzędu Skarbowego w Puławach z dnia 1 czerwca 2007 r., PP-406/13/2007/VAT, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl), organ stwierdził, iż: „Podatnik, zobligowany w 2005 r. do ewidencji obrotu za pomocą kasy rejestrującej, rozpoczynając działalność gospodarczą w 2007 r. ma obowiązek ewidencji obrotu za pomocą kasy rejestrującej od pierwszego dnia sprzedaży”.

Natomiast Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z dnia 12 lutego 2009 r., IBPP4/443-181/08/AZ, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl), wywiódł, że: „Wznowienie działalności po rocznej przerwie spowodowanej likwidacją działalności w rozumieniu odrębnych przepisów, nie ma wpływu na byt osoby fizycznej jako podatnika podatku od towarów i usług. Ustanie bytu prawnopodatkowego w zakresie podatku od towarów i usług powoduje bowiem zmiana formy prawnej prowadzonej działalności, np. zlikwidowanie działalności prowadzonej jednoosobowo jako osoba fizyczna i podjęcie w formie spółki cywilnej lub odwrotnie, a nie zaniechanie na pewien czas wykonywania czynności opodatkowanych”.

Problem powyższy był także przedmiotem wyroku WSA w Kielcach z dnia 17 kwietnia 2008 r., I SA/Ke 21/08, LEX nr 451247, w którym Sąd stwierdził, że: „Skutkiem ponownego rozpoczęcia wykonywania czynności opodatkowanych, nie jest stan, w którym mamy do czynienia z nowym podatnikiem, rozpoczynającym wykonywanie czynności opodatkowanej, lecz tym samym podatnikiem. Skoro podatnik do momentu likwidacji działalności gospodarczej prowadził ewidencję obrotu przy pomocy kasy rejestrującej, po czym w tym samym miesiącu podjął działalność ponownie, nie może być uznany za podatnika rozpoczynającego sprzedaż”.

Możliwość ponownego skorzystania ze zwolnienia od ewidencjonowania mają natomiast podatnicy, którzy dobrowolnie rozpoczęli ewidencjonowanie ob-

rotu w kasie rejestrującej. Nie jest błędem, jeśli podatnik ewidencjonuje w kasie rejestrującej sprzedaż, która nie podlegała takiemu obowiązkowi. Przepisy ustawy o VAT nie sprzeciwiają się bowiem sytuacji, w której podatnik ewidencjonuje w kasie inne dodatkowe transakcje, co do których nie ma takiego obowiązku.

Powyższe twierdzenie można także wywieść z treści przepisu § 3 ust. 1 pkt 2 r.z.k.r. Wynika z niego, że zwolnieni są z obowiązku ewidencjonowania podatnicy, u których kwota obrotu z działalności, wymieniona w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40 000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania. Ponieważ w przepisie mowa jest o obowiązku ewidencjonowania, podatnicy, którzy dobrowolnie rozpoczęli ewidencjonowanie obrotu w kasie rejestrującej, jeżeli nie przekroczą kwoty obrotu w wysokości 40 000 zł, mogą korzystać ze zwolnienia na podstawie § 3 ust. 1 pkt 2 r.z.k.r.

Podobnie stwierdził Naczelnik Urzędu Skarbowego w Łęcznej w interpretacji z dnia 18 sierpnia 2006 r., PE-443/23/06, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl): „Rozpoczęcie przez podatniczkę ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej miało więc charakter dobrowolny. Tym samym podatniczka może nadal korzystać ze zwolnienia od ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas rejestrujących. Podstawę zwolnienia od dnia 1 stycznia 2006 r., stanowi cytowany wyżej przepis § 3 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2006 r. w sprawie kas rejestrujących. Kwota obrotu za 2005 r. nie przekroczyła bowiem u podatniczki 40 000 zł oraz nie powstał wcześniej wobec niej obowiązek ewidencjonowania”.

Natomiast w odmiennej sytuacji są podatnicy, u których w danym roku podatkowym powstał obowiązek ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej, a w następnym roku ich obrót na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, nie przekroczył kwoty 40 000 zł. Podatnicy tacy nie mają możliwości powrotu do zwolnienia podmiotowego, co wynika z treści przepisu § 3 ust. 1 pkt 2 r.z.k.r. Ponadto treść przepisu § 3 ust. 8 pkt 1 r.z.k.r. wskazuje, że zwolnień podmiotowych w zakresie kas rejestrujących nie stosuje się do podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2011 r. utracili prawo do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie rozporządzenia.

Jedną z ważniejszych kwestii w zakresie obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących jest wielkość oraz sposób ustalenia obrotu wyznaczającego ten obowiązek, a zwłaszcza to, jaka sprzedaż wliczana jest do obrotu i w jaki sposób należy ten obrót wyliczyć.

Do obrotu wyznaczającego obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących wlicza się sprzedaż ze wszystkich czynności wykonywanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych, w ramach jednej firmy czy też wykonywanych przez danego podatnika będącego osobą fizyczną. Podatnik, wyliczając powyższą kwotę obrotu, uwzględnia także sprzedaż przedmiotowo zwolnioną z obowiązku ewidencjonowania. Należy zwrócić uwagę, że do wyliczenia kwoty obrotu wyznaczającego obowiązek ewidencjonowania

przyjmuje się obroty netto, czyli bez podatku VAT, i wyłącznie na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Podatnicy zwolnieni od podatku VAT sumują całą wartość sprzedaży na rzecz ww. podmiotów (obrótno netto = obrótno brutto).

W powyższej kwestii wielokrotnie wypowiadały się organy podatkowe. I tak, Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku w interpretacji z dnia 3 lipca 2007 r., PI/443-4/07/Z/03, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl), stwierdził, że: „Kryterium zwolnienia podmiotowego jest wielkość uzyskanych obrotów. Kwotę obrotów uprawniającą do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania za pomocą kas rejestrujących określa się sumując całą sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Obliczając powyższą kwotę obrotu nie wyłącza się sprzedaży towarów i usług, które na mocy rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących jako wymienione w załączniku do rozporządzenia zostały przedmiotowo zwolnione z obowiązku ewidencjonowania. Do obrotu wlicza się zatem kwoty sprzedaży ze wszystkich czynności wykonywanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej i rolników ryczałtowych (wszystkie rodzaje działalności), w ramach jednej firmy, posiadającej jeden numer NIP”.

Natomiast Naczelnik Urzędu Skarbowego w Lubaniu w interpretacji z dnia 10 maja 2006 r., PP/443-6/06/1, [www.mofnet.gov.pl](http://www.mofnet.gov.pl), stwierdził, że „[...] w przypadku sprzedaży środka trwałego, będącego środkiem trwałym firmy, na rzecz osoby fizycznej nieprowadzącej działalności fizycznej, będzie miał zastosowanie art. 111 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, gdyż przedmiotem odpłatnej dostawy jest towar (art. 2 pkt 6 tej ustawy)”.

## **2.2. ZWOLNIENIA PODMIOTOWE Z OBOWIĄZKU PROWADZENIA EWIDENCJI OBROTU I KWOT PODATKU NALEŻNEGO PRZY ZASTOSOWANIU KAS REJESTRUJĄCYCH**

Zwolnienia podmiotowe znoszą obowiązek ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących dla określonych podmiotów, tj. zwalniają podatnika z obowiązku ewidencjonowania w zakresie całej prowadzonej przez niego działalności – zwolnieniu od ewidencjonowania podlega cała sprzedaż dokonywana przez danego podatnika. Podatnik, żeby korzystać z ww. zwolnienia ze względu na obroty, nie musi spełniać żadnych dodatkowych warunków, w tym np. wystawiać faktur VAT. Obecnie zwolnienia podmiotowe z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących określone są w przepisach rozporządzenia wydanego na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy o VAT. Od dnia 1 stycznia 2011 r. obowiązuje r.z.k.r.

Na podstawie przepisów powyższego rozporządzenia do dnia 31 grudnia 2012 r. z obowiązku ewidencjonowania zwolnieni są podatnicy m.in. ze względu na kwotę obrotu, tj. 40 000 zł (§ 3 ust. 1 pkt 2) lub 20 000 zł (§ 3 ust. 7), a także ze względu na osiągnięty procent udziału obrotów z tytułu sprzedaży towarów i usług wymienionych w poz. 1-32 załącznika do rozporządzenia do obrotów ogółem z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, tj. 80% (§ 3 ust. 1 pkt 1).

Natomiast do dnia 30 kwietnia 2011 r. obowiązywało zwolnienie podmiotowe dla podatników opłacających zryczałtowany podatek dochodowy w formie karty podatkowej (§ 2 ust. 1 pkt 2 lit. c) – jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania – w zakresie działalności wymienionej:

- a) w części I w lp. 1, 10, 12, 26, 31–34, 40–45, 47–50, 54, 58, 65, 74, 77, 78, 84, 92–95, w części V w lp. 3 i 4 – usługi w zakresie transportu osób na rzece Dunajec przez flisaków pienińskich, w części VII w lp. 1 i 2, w części X i XI załącznika nr 3 do ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.), wykonywanej bez zatrudniania pracowników, z wyjątkiem małżonka, tj.: ślusarstwa, kotlarstwa, mechaniki maszyn i urządzeń rolniczych, witrażownictwa, bednarstwa, koszykarstwa, wytwarzania mioteł, wytwarzania wyrobów z gałęzi i słomy, greplarstwa, bielizniarstwa, gorseciarstwa, czapnictwa i kapelusznictwa męskiego, modniarstwa, krawiectwa, cerowania i naprawy odzieży, obciążania guzików, okrętkowania, mereżkowania, plisowania, cholewkarstwa, szewstwa miarowego, ortopedycznego i naprawkowego, rymarstwa (z wyjątkiem produkcji plandek), wytwarzania waty z cukru, prażenia kukurydzy, wyrobu i naprawy instrumentów muzycznych elektrycznych i elektronicznych, zduństwa dla ludności, obsługi maszynowej produkcji rolniczej i ogrodniczej, zwalczania szkodników roślin i zwierząt, kominiarstwa, sprzątanía wewnątrz, ważenia osób, radiestezji, usług świadczonych w gospodarstwach domowych, przewozów pasażerskich z wykorzystaniem ludzkiej i zwierzęcej siły pociągowej, transportu osób na Dunajcu przez flisaków pienińskich, sprzedaży posiłków domowych w mieszkaniach do 10 na dobę, sprzedaży posiłków do 20 na dobę, opieki domowej nad dziećmi i osobami chorymi, udzielania lekcji na godziny – dodatkowym warunkiem skorzystania z tego zwolnienia jest wykonywanie powyższej działalności bez zatrudniania pracownika, z wyjątkiem małżonka;
- b) w części I w lp. 2, 7, 28, 35–39, 60–64, 79 i w części VIII załącznika nr 3 do ustawy, o której mowa w tiret pierwszym, tj.: wyrobu i naprawy naczyń blaszanych, pobielenia kotłów i naczyń, kołodziejstwa, kilimiarstwa, koronkarstwa (z wyjątkiem maszynowego), hafciarstwa, dziewiarstwa na drutach i szydełkach, repasacji pończoch, lutnictwa, organomistrzostwa, wyrobu i naprawy instrumentów dętych, perkusyjnych, harmoniowych i fortepianowych, utrzymania i pielęgnacji zwierząt, świadczenia usług z zakresu ochrony zdrowia ludzkiego (lekarze i lekarze stomatolodzy, felczerzy, technicy dentystyczni, pielęgniarzy i położne).

Ponadto na podstawie § 2 ust. 1 pkt 2 lit. b rozporządzenia do dnia 30 kwietnia 2011 r. z obowiązku ewidencjonowania zwolnieni byli podatnicy dokonujący sprzedaży towarów i usług wymienionych w poz. 1–33 załącznika 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), jeżeli w 2010 r. udział obrotów z tytułu tej sprzedaży

w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, był wyższy niż 70%.

Zauważyć należy, że podatnicy wykonujący ww. czynności będą mogli nadal korzystać ze zwolnienia podmiotowego w przypadku nieprzekroczenia obrotu na poziomie 40 000 zł.

Na podstawie r.z.k.r. z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących do dnia 31 grudnia 2012 r. zwolnieni zostali następujący podatnicy:

- 1) podatnicy dokonujący sprzedaży towarów i usług wymienionych w poz. 1-32 załącznika do r.z.k.r., jeżeli w poprzednim roku podatkowym udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT był wyższy niż 80% (§ 3 ust. 1 pkt 1);
- 2) podatnicy, u których kwota obrotu z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty 40 000 zł i jeżeli wcześniej nie powstał wobec nich obowiązek ewidencjonowania (§ 3 ust. 1 pkt 2);
- 3) podatnicy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2010 r. sprzedaż, o której mowa w poz. 1-32 załącznika do r.z.k.r., w przypadkach gdy przewidywany przez podatnika udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, do zrealizowania do końca roku, w którym rozpoczęto wykonywanie sprzedaży, będzie wyższy niż 80% (§ 3 ust. 1 pkt 3);
- 4) podatnicy rozpoczynający sprzedaż w danym roku podatkowym (2011 lub 2012), z tym że w przypadku przekroczenia kwoty obrotów w wysokości 20 000 zł, z działalności, o której mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, zwolnienie obowiązuje do dnia przekroczenia tej kwoty (§ 3 ust. 7).

Zauważyć należy, że zwolnień powyższych (pkt 1-3) nie stosuje się do podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2011 r. utracili prawo do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania zgodnie z przepisami obowiązującymi przed dniem wejścia w życie rozporządzenia oraz do podatników, w odniesieniu do których przepisy obowiązujące przed dniem wejścia w życie rozporządzenia przewidywały powstanie obowiązku ewidencjonowania oraz określały termin rozpoczęcia ewidencjonowania po dniu 31 grudnia 2010 r., w związku z zaistniałymi do dnia 31 grudnia 2010 r. okolicznościami powodującymi utratę prawa do zwolnienia, innymi niż wyznaczony przepisami określony termin obowiązywania zwolnienia do dnia 31 grudnia 2010 r. (§ 3 ust. 8 pkt 1 i 2 r.z.k.r.).

Z powyższego wynika m.in., iż przepis § 3 ust. 1 pkt 2 r.z.k.r. odnosi się wyłącznie do zwolnienia z obowiązku rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, a w związku z tym podatnicy, którzy w 2010 r. byli już obowiązani do stosowania kas rejestrujących i w tymże 2010 r. osiągnęli obrót niższy niż 40 000 zł, nie będą mogli korzystać ze zwolnienia i w dalszym ciągu obowiązani będą do stosowania kas, ponieważ obowiązek ewidencjonowania powstał wobec nich w latach poprzednich.

Zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących ze względu na strukturę sprzedaży (udział obrotów) jest w zasa-

dzie zwolnieniem podmiotowo-przedmiotowym. Powyższe zwolnienie wynika z przepisu § 3 ust. 1 pkt 1 i 3 r.z.k.r.

Podatnicy, których obroty na rzecz osób fizycznych przekraczają (nawet znacznie) kwotę 40 000 zł, mogą korzystać ze zwolnienia z ewidencjonowania w kasie rejestrującej w zakresie całej działalności pod warunkiem, że przeważająca część ich obrotów dotyczy sprzedaży zwolnionej przedmiotowo z ewidencjonowania.

Zgodnie z przepisem § 3 ust. 1 pkt 1 r.z.k.r. do dnia 31 grudnia 2012 r. zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania są podatnicy dokonujący sprzedaży towarów i usług wymienionych w pozycji 1–32 załącznika do r.z.k.r., jeżeli w poprzednim roku podatkowym udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT był wyższy niż 80%.

Natomiast w myśl przepisu § 3 ust. 1 pkt 3 r.z.k.r. podatnicy rozpoczynający po dniu 31 grudnia 2010 r. sprzedaż, o której mowa w poz. 1–32 załącznika, są zwolnieni od ewidencjonowania w przypadku, gdy przewidywany przez nich udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w ich obrotach ogółem z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, do zrealizowania do końca roku, w którym rozpoczęto wykonywanie sprzedaży, będzie wyższy niż 80%.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że zwolnienia powyższe nie obowiązują podatników bezwzględnie. Przypadki, w których zwolnienia powyższe tracą moc, wskazane zostały w przepisach § 3 ust. 2, 4 i 5 r.z.k.r.

I tak np. zwolnienie, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 1, traci moc po upływie 2 miesięcy, licząc od końca pierwszego półrocza danego roku, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział obrotów ze sprzedaży zwolnionej z obowiązku ewidencjonowania wymienionej w poz. 1–32 załącznika do rozporządzenia, w obrotach ogółem podatnika, z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT był równy albo niższy od 80%. Do wyliczenia współczynnika (80%) przyjmuje się wyłącznie wartość sprzedaży na rzecz osób fizycznych oraz rolników ryczałtowych. Ponadto należy zauważyć, że powyższe zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe ma zastosowanie wyłącznie do czynności wymienionych w poz. 1–32 załącznika do r.z.k.r. Gdy udział czynności z poz. 1–32 załącznika do r.z.k.r. jest mniejszy niż 80% w obrotach ogółem, to podatnik traci zwolnienie podmiotowe. Natomiast świadczone usługi jeżeli wymienione są w załączniku do r.z.k.r. mogą korzystać ze zwolnienia przedmiotowego. Obowiązek ewidencjonowania nie będzie dotyczył czynności zwolnionych przedmiotowo od ewidencjonowania, wymienionych w ww. pozycjach załącznika do r.z.k.r., co wynika z przepisu § 2 ust. 1 pkt 1 r.z.k.r.

Podatnicy kontynuujący działalność lub rozpoczynający działalność w pierwszym półroczu 2011 r., chcący korzystać ze zwolnienia od ewidencjonowania, powinni zwrócić uwagę na fakt, że omawiane przepisy obligują ich do tego, aby po każdym 6-miesięcznym okresie prowadzenia sprzedaży w 2011 r. zbadać, czy w okresie tym udział obrotów ze sprzedaży zwolnionej z obowiązku ewidencjonowania, w obrotach ogółem podatnika, z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy, był nadal wyższy niż 80%. Natomiast podatnicy rozpoczynający działalność w drugim półroczu 2011 r. wyliczają wskaźnik na koniec roku.

Przykłady:

*1. Gmina w 2010 r. świadczyła usługi na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej wyłącznie zwolnione z obowiązku ewidencjonowania w kasie fiskalnej, wymienione w poz. 1–33 załącznika 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). W 2010 r. obroty na rzecz osób fizycznych przekroczyły 40 000 zł. W 2011 r. gmina planuje rozpocząć prowadzenie sprzedaży, która nie podlega zwolnieniu z ewidencjonowania. Czy w opisanym przypadku gmina ma obowiązek niezwłocznego zainstalowania kasy fiskalnej?*

Zgodnie z przepisem § 3 ust. 1 pkt 1 r.z.k.r. do dnia 31 grudnia 2012 r. z obowiązku ewidencjonowania zwolnieni zostali podatnicy dokonujący sprzedaży towarów i usług wymienionych w poz. 1–32 załącznika do r.z.k.r., jeżeli w poprzednim roku podatkowym udział obrotów z tytułu tej sprzedaży w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT był wyższy niż 80%. Do wyliczenia powyższego współczynnika przyjmuje się wyłącznie wartość sprzedaży na rzecz osób fizycznych oraz rolników ryczałtowych. Zwolnienie to jednak traci moc po upływie 2 miesięcy, licząc od końca pierwszego półrocza danego roku, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział obrotów ze sprzedaży zwolnionej z obowiązku ewidencjonowania wymienionej w poz. 1–32 załącznika do r.z.k.r., w obrotach ogółem podatnika, uzyskanych ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych będzie równy albo niższy niż 80%.

W sytuacji opisanej w pytaniu, gmina w 2010 r. świadczyła usługi wyłącznie zwolnione z obowiązku ewidencjonowania w kasie fiskalnej. Jeśli w 2011 r. gmina wykona czynność niepodlegającą zwolnieniu przedmiotowemu z ewidencjonowania (niewymienioną w załączniku do r.z.k.r.), to nadal przysługuje jej prawo do zwolnienia z ewidencjonowania w zakresie całej działalności. Zwolnienie to obowiązuje na mocy § 3 ust. 1 pkt 1 r.z.k.r., co najmniej do końca pierwszego półrocza 2011 r., ponieważ w 2010 r. udział obrotów z tytułu sprzedaży towarów i usług wymienionych w poz. 1–32 załącznika do r.z.k.r., w obrotach ogółem z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT był wyższy niż 80% (w przypadku opisanym w pytaniu wynosił 100%). Gmina nie musi więc instalować kasy rejestrującej przed planowaną sprzedażą towaru lub usługi niezwolnionej przedmiotowo z ewidencjonowania. O terminie zainstalowania kasy rejestrującej zdecyduje dopiero rozliczenie sprzedaży w 2011 r. po upływie 6 miesięcy. Jeżeli rozliczenie to wykaże, że w okresie 6 miesięcy udział obrotów ze sprzedaży zwolnionej z obowiązku ewidencjonowania wymienionej w poz. 1–32 załącznika do r.z.k.r., w obrotach ogółem podatnika z działalności określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT był równy albo niższy niż 80%, to gmina będzie musiała zainstalować kasę rejestrującą po upływie 2 miesięcy, licząc od końca pierwszego półrocza danego roku, czyli od 1 września 2011 r.

*2. W 2010 r. gmina prowadziła działalność wymienioną w poz. 1–33 załącznika do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2009 r.*