

Warszawa, dnia 28 maja 2020 r.

Prof. dr hab. Elżbieta Chojna – Duch
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

OPINIA PRAWNA

w przedmiocie oceny przepisów projektu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania

Niniejsza opinia prawna („Opinia”) została sporządzona na zlecenie Krajowej Izby Gospodarczej Elektroniki i Telekomunikacji („Zleceniodawca”), na podstawie dokumentów, materiałów i wyjaśnień otrzymanych do dn. 25 maja 2020 r. od Zleceniodawcy i jego przedstawicieli.

Opinia oparta jest na Naszej wiedzy (według stanu prawnego na dzień 25 maja 2020 r.), obiektywnym i uczciwym spojrzeniu na prezentowane zagadnienie i Naszym silnym przekonaniu, co do słuszności przeprowadzonego wnioskowania.

Zakres Opinii

Opinia stanowi ocenę prawną projektu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, dalej: Rozporządzenie oraz zawiera postulaty *de lege ferenda* dotyczące możliwości regulacji w opisywanym zakresie, w tym optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z kas rejestrujących mających postać oprogramowania, dalej: kas wirtualnych.

Opinia obejmuje swoim zakresem problematykę prawa finansów publicznych i zasad prawnych ujętych w Konstytucji RP, w szczególności regulacji prawnopodatkowych, dorobku orzecznictwa i organów administracji skarbowej w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym oraz porusza zasady prawidłowej legislacji i wykonywania delegacji ustawowych.

Z uwagi na szeroki zakres poruszanej problematyki oraz w celu zapewnienia przejrzystości Opinii, została ona opracowana w formie omówienia trzech zagadnień prawnych: zgodności z Konstytucją i oceną poprawności legislacyjnej Rozporządzenia, kwestii bezpieczeństwa systemu finansów publicznych (dochody z VAT) oraz kwestii określenia grupy podatników uprawnionych do korzystania z kas rejestrujących mających postać oprogramowania.

Zasadnicza część Opinii została poprzedzona przedstawieniem najważniejszych wniosków i tez ustalonych przez Sporządzających niniejszą Opinię.

Końcowa część Opinii zawiera wyłączenie odpowiedzialności.

Problemy prawne:

1. Zgodność regulacji z zasadami prawidłowej legislacji oraz zasadą wykonania delegacji zawartych w ustawie zasadniczej oraz ustawach zwykłych.
2. Zapewnienie bezpieczeństwa (szczelności) systemu finansów publicznych oraz zgodności z wymogami wytyczonymi w ustawie o podatku od towarów i usług przy wprowadzeniu w życie kas rejestrujących w postaci oprogramowania.
3. Wybór optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do wykorzystania kas wirtualnych.

Kluczowe podstawy prawne opinii:

1. Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. dalej: Konstytucja RP)
2. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE 2006 C/321, dalej : TWE)
3. Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. EU C 326/49, dalej TFUE)
4. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2020 poz. 106)
5. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2019 poz. 869 z późn. zm.)
6. Ustawa z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2019 poz. 900 z późn. zm.)
7. Projekty rozporządzeń Ministra Finansów przygotowane na podst. art. 111b ustawy o podatku od towarów i usług, dostęp za rcl.gov.pl.

Wnioski wynikające z Opinii:

1. Materia regulowana przepisami Rozporządzenia powinna zostać uregulowana w formie ustawy, a nie aktu wykonawczego, który powinien określać jedynie grupy podatników lub czynności objęte regulacją oraz kwestie techniczne.
2. Przepisy proponowanego Rozporządzenia zostały w części przygotowane z naruszeniem delegacji ustawowej określonej w ustawie o podatku od towarów i usług i z naruszeniem wytycznych określonych w tej ustawie.
3. Rozporządzenie nie wprowadza instrumentów prawnych umożliwiających weryfikację wiarygodności producentów oprogramowania oraz sposobu wykorzystania informacji pozyskanych przez producentów, które stanowią tajemnicę skarbową.
4. Rozporządzenie nie wprowadza i nie odwołuje się do sankcji karnoskarbowych za naruszenie przepisów. W szczególności nie kreuje odpowiedzialności po stronie producentów w przypadku naruszenia interesów Skarbu Państwa oraz może prowadzić do ograniczenia odpowiedzialności karnoskarbowej podatników.

5. Przepisy dotyczące określenia grup podatników i rodzajów czynności uprawnionych do używania kas rejestrujących mających postać oprogramowania powinny być przedstawione w jednym akcie prawnym.
6. Przedmiotowa propozycja legislacyjna ma charakter ustrojowy, jest merytorycznie na tyle istotna, wręcz rewolucyjna z punktu widzenia finansów publicznych, że powinna być poprzedzona szerokimi analizami, konsultacjami i debatą parlamentarną oraz uregulowana w drodze ustawy, a nie w oparciu o rozporządzenie Ministra.
7. Ministerstwo Finansów powinno ze szczególną odpowiedzialnością i na podstawie pogłębionej analizy ryzyka dokonać wskazania optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z kas wirtualnych; szczególnie w początkowym okresie wykorzystania tego rozwiązania powinno mieć ono charakter pilotażowy i ograniczony. Proponowany wybór branż wydaje się zbyt szeroki, zwłaszcza iż brak praktycznych doświadczeń w stopniowej realizacji takiego projektu (testów funkcjonowania kasy wirtualnej w Polsce); zamiast planowanej „walki z oszustwami i szarą strefą” (wg uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na 2020 rok), przy niepowodzeniu eksperymentu może to skutkować rozszczelnieniem systemu podatku VAT i ubytkiem dochodów budżetowych.
8. Przepisy rozporządzenia nie wprowadzają odpowiedniego pouczenia użytkowników o odpowiedzialności karnoskarbowej, co słusznie proponował Minister Sprawiedliwości w swym wystąpieniu do Ministra Finansów.

Stan faktyczny i zarys problemu

Jak wynika z informacji dostępnych publicznie oraz otrzymanych od Zleceniodawcy, Ministerstwo Finansów opracowało i przygotowało projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania opublikowany przez Rządowe Centrum Legislacyjne pod nr 990 („Rozporządzenie”)¹. Rozporządzenie ma zostać wydane na

¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12323808/katalog/12623140#12623140>

podstawie art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 i 568) i planowane jest jego ogłoszenia dn. 1 czerwca 2020 r.

Zgodnie z uzasadnieniem do Rozporządzenia, projekt „określa wymagania techniczne dla kas, sposób używania kas, rodzaje danych zawartych we wniosku o wydanie potwierdzenia oraz rodzaje dokumentów i urządzeń niezbędnych do wydania potwierdzenia, okres, na który jest wydawane potwierdzenie, zakres badań kas, rodzaje danych zawartych w sprawozdaniu z badań kasy oraz sposób oznaczania kasy numerami unikatowymi i warunki ich przydzielania oraz dokumenty, które powinny być dołączone do kasy przy wprowadzaniu jej do obrotu. wprowadza możliwość stosowania kas rejestrujących mających postać oprogramowania, czyli tzw. kas wirtualnych”.

W praktyce, projektowane rozporządzenie wprowadzić ma możliwość posługiwania się zdematerializowanymi kasami fiskalnymi („urządzeniami rejestrującymi”) poprzez wykorzystanie różnych urządzeń elektronicznych. Rozwiązanie zrywa z koniecznością stosowania tradycyjnych kas fiskalnych i wprowadza fakultatywną możliwość zastąpienia ich.

Należy dodać, że w związku z wejściem w życie przepisów zmieniających ustawę o VAT z dnia 15 marca 2019 roku (Dz.U. z 2019 r., poz. 675), został wprowadzony system bazujący na urządzeniach - tzw. kasach fiskalnych online. Kasy te zostały pozytywnie przyjęte przez rynek (ponad dwieście tysięcy zafiskalizowanych urządzeń przesyłających online dane o sprzedaży do Centralnego Repozytorium Kas), a nowa, sprzed roku, regulacja prawna wprowadziła szczelny system, który stopniowo jest obecnie rozszerzany.

Zleceniodawca zwrócił się do sporządzających Opinię o przedstawienie oceny prawnej przepisów projektu Rozporządzenia oraz zarysowanie możliwych skutków wprowadzenia regulacji do krajowego porządku prawnego.

Problemy prawne i odpowiedzi

Ad.1. Zgodność regulacji z zasadami prawidłowej legislacji oraz zasadą wykonania delegacji zawartych w ustawie zasadniczej oraz ustawie o podatku od towarów i usług

Dokonując oceny prawnej aktów prawnych należy rozpocząć ich analizę od oceny ich legalności, czyli właściwej podstawy prawnej oraz ustalenia zgodności z obowiązującymi ustawami, w szczególności ustawą zasadniczą, a w przypadku rozporządzeń - z aktem wyższego rzędu, stanowiącego jego podstawę.

Przedmiotowe dla Opinii Rozporządzenie zostało przygotowane i ma zostać wprowadzone do krajowego porządku prawnego na podstawie art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług („ustawa o VAT”). Przywołany przepis ustawy o VAT upoważnia Ministra Finansów i wyznacza fakultatywne uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia:

- grupy podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących, i
- wymagań technicznych dla kas rejestrujących oraz sposobu ich używania.

Jednocześnie w/w przepis wprowadza bezwzględnie obowiązujące normy prawne wyznaczające wymagania techniczne i cele jakie, mając zostać osiągnięte przez wprowadzenie Rozporządzenia do porządku prawnego, tj. „przeciwdziałanie nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas, konieczność zapewnienia nabywcy prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowości zaewidencjonowania sprzedaży i wystawiania dowodu potwierdzającego jej dokonanie oraz optymalne dla danego rodzaju sprzedaży rozwiązania techniczne dla tych kas”.

Rozporządzenia, jako najniższy w hierarchii konstytucyjnej rodzaj aktu prawnego mogą być wydawane jedynie w oparciu o inny akt prawa jedynie przez podmiot określony w wyższym rangą akcie prawa i mogą regulować tylko kwestie w sposób jasny i czytelny określone w akcie wyznaczającym delegację ustawową (por. Leszek Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne*, Warszawa 2008r., wyd. 12, s. 136 i n.). Zgodnie z art. 92 ust.1 Konstytucji RP rozporządzenia mogą obejmować swym zakresem jedynie te zagadnienia, które zostały przekazane do uregulowania i muszą spełniać wytyczne określone w akcie wyższej rangi. Zgodnie z przepisami ustawy zasadniczej organ nie może przekraczać zakresu spraw przekazanych w ramach delegacji ustawowej. Organ nie może w tym względzie również przekraczać swego

mandatu (zasada *ultra vires*). Znajduje to rozwinięcie w obszernym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, którego Sędziowie stwierdzili, że „akt wykonawczy do ustawy nie może w sposób samoistny zmieniać ani modyfikować treści norm zawartych w aktach hierarchicznie wyższych (...) uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej określonej w ustawie lub takich elementów procedury, które nie odpowiadają jej ustawowym założeniom” (zob. Wyrok TK z dn. 16 lutego 2010 r., sygn.: P 16/09) i „jeśli wymagania takie nie są spełnione, to przepisy podustawowe należy uznać za niekonstytucyjne” (Wyrok TK z dnia 7 lutego 2018 r. sygn.: K 39/15). Zgodnie z wieloletnią i utrwaloną linią orzecniczą TK wszelki przepisy aktu wykonawczego muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym z rozwiązaniami ustawowymi (por. wyrok TK z 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06).

Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione przepisy i poglądy nauki i judykatury, należy wskazać, że to na organie wykonawczym (tu: Ministrze Finansów) spoczywa obowiązek należytego sprawdzenia zakresu upoważnienia oraz przygotowania odpowiedniej treści norm prawnych pod rygorem uznania rozporządzenia za niezgodne z Konstytucją RP. Przekładając powyższe na grunt niniejszej Opinii, należy stwierdzić, że ustawodawca w ustawie o VAT jasno wytyczył krąg podmiotowy (art. 111b ust. 1), zakres delegacji (art. 111b ust. 3 pkt. 1 i 2) oraz wytyczne, którymi musi się kierować Minister Finansów (art. 111b ust. 3 *in fine*).

Na poziomie ustawy o VAT wskazano następujące, bezwzględnie wiążące wymagania dotyczące Rozporządzenia, które muszą zostać spełnione łącznie:

- ma dotyczyć jedynie niektórych grup podatników;
- ma wyznaczać wymagania techniczne dla kas rejestrujących;
- ma określać sposób ich używania i wystawiania dokumentów;
- ma uwzględniać przeciwdziałanie nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników;
- ma gwarantować bezpieczeństwo danych, w tym przesyłania do Centralnego Repozytorium Kas;
- ma zapewniać prawo nabywcy do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług.

Dokonując oceny Rozporządzenia należy wskazać, że nie spełnia ono wymagań wyznaczonych w art. 91 ust. 1 Konstytucji RP i może zostać uznane za wydane z naruszeniem delegacji ustawowej określonej w ustawie o podatku od towarów i usług.

Przepisy Rozporządzenia regulują sprawy wykraczające poza zakres delegacji wytyczony w art. 111b ust. 3 pkt. 1 i 2 ustawy o VAT. Kwestie takie jak np. zwroty i reklamacje, odrębna procedura administracyjna dot. wniosków o wydanie pozwolenia (potwierdzenia), certyfikacja oprogramowania, prawa i obowiązki podmiotów w toku postępowania nie są wymienione w wyżej przywołanym przepisie i nie powinny się znaleźć w Rozporządzeniu. **Organ samoistnie i arbitralnie przekroczył upoważnienie wynikające z ustawy o VAT, która zezwala organowi jedynie na określenie wymagań technicznych i sposobu użytkowania urządzeń rejestrujących, ale nie upoważnia go do wprowadzania np. nowych procedur administracyjnych.** Zakaz stosowania takich rozwiązań wynika wprost z treści art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym organ może działać tylko na podstawie szczegółowego upoważnienia. Oznacza to, że organy władzy, które są objęte zasadą legalizmu, nie mogą interpretować przepisów ustawy zasadniczej lub przepisów delegujących uprawnienie w sposób rozszerzający i arbitralny.

Na tym samym stanowisku stanął Trybunał Konstytucyjny w wyroku P 16/09 (op.cit.) stwierdzając, że „rozporządzenie nie może jednak uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej określonej w ustawie lub takich elementów procedury, które nie odpowiadają jej ustawowym założeniom. Modyfikacja czy uzupełnianie ustawy w drodze rozporządzenia nie mogą być usprawiedliwiane tym, że w przepisie upoważniającym zawarte zostało sformułowanie „*określa szczegółowe zasady i tryb postępowania*” (pogląd powtórzony za wyrokiem TK U 7/01). Ten pogląd znajduje potwierdzenie w stanowisku Rządowego Centrum Legislacyjnego, które w piśmie z dnia 15 stycznia 2020 r. zgłosiło zastrzeżenia do przepisów Rozporządzenia i wskazało, że proponowane normy prawne zawarte w rozdziałach 4-7 wykraczają poza delegację ustawową. Poparcie powyższego poglądu znajduje się również w stanowisku Krajowej Izby Gospodarczej Elektroniki i Telekomunikacji oraz w opinii prawej opracowanej przez prof. W. Modzelewskiego przedłożonych do wglądu sporządzającym opinię.

Ponadto, **Rozporządzenie nie określa grup podatników, co jest wymogiem art. 111b. ust. 3 pkt. 1 ustawy o VAT. Ustawodawca celowo użył sformułowania „rozporządzenie” w liczbie pojedynczej oraz koniunkcji (przez użycie spójnika „i”), tym samym kreując**

obowiązek określenia zarówno grup podatników, jak i wymagań technicznych w jednym akcie prawnym. Wymóg ten ma na celu zapewnienie zgodności z wytycznymi określonymi części końcowej art. 111b ust. 3. W obecnym stanie nie jest więc możliwe pełne i poprawne zbadanie zgodności Rozporządzenia z ustawą o VAT, gdyż nie jest znana ostateczna grupa podatników, którzy będą mogli korzystać z kas wirtualnych. Zgodnie z § 67. 1. Obwieszczenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 lutego 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” - w jednym artykule ustawy należy formułować przepis upoważniający do wydania jednego rozporządzenia, co przemawia za koniecznością połączenia rozporządzenia dot. grup podatkowych mogących korzystać z tzw. kas wirtualnych z Rozporządzeniem.

Następnie, istotne wątpliwości prawne budzi kreowanie nowych obowiązków prawnych i faktycznych po stronie podatników na poziomie Rozporządzenia. Zgodnie z § 12 Rozporządzenia, podatnicy będą podlegali obowiązkowi dokonania wielu zgłoszeń do Naczelnika Urzędu Skarbowego (np. w razie awarii lub odzyskania kasy), czy do szeroko pojętych organów ścigania (np. w razie kradzieży). Poza oczywistym naruszeniem zakazu kreowania nowych obowiązków po stronie podatnika w trakcie trwania roku podatkowego, należy podkreślić brak możliwości egzekucji wykonania, niejednoznacznych przy tym, przywołanych przepisów. W praktyce przepisy stanowią jedynie instrukcje dla podatnika, których spełnienie jest uzależnione od jego woli. Brak sankcji za naruszenie tych obowiązków będzie skutkowało ignorowaniem i wprowadzeniem do porządku prawnego przepisów, które od początku obowiązywania będą miały charakter *lex desuetudo*.²

Rekapitulując argumenty podniesione w powyższej części **Opinii** należy stwierdzić, że **Rozporządzenie zostało przygotowane z naruszeniem przepisów Konstytucji RP dotyczących delegacji ustawowej i przepisów ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących szczegółowego zakresu oraz wytycznych, którym treść przepisów musi czynić zadość oraz z pominięciem zasad prawidłowej legislacji. Skutkiem tych naruszeń może być uchylenie aktu prawnego lub jego części przez Trybunał Konstytucyjny, zaś w ujęciu**

² W ujęciu praktycznym, można się spodziewać kradzieży urządzenia rejestrujących lub prób ich celowego „gubienia” w celu wystawienia dokumentów fiskalnych, które będą wykorzystywane w sposób nielegalny do zmniejszenia podstawy opodatkowania, a w skrajnych przypadkach do prób wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług.

praktycznym wadliwie skonstruowane przepisy mogą prowadzić do pogorszenia ściągalności podatku od towarów i usług, a pośrednio również podatków dochodowych.

Ad.2. Zapewnienie bezpieczeństwa (szczelności) systemu finansów publicznych oraz zgodności z wymogami wytyczonymi w ustawie o podatku od towarów i usług przy wprowadzeniu w życie kas rejestrujących w postaci oprogramowania

Wszelkie regulacje dotyczące prawa finansów publicznych, w tym prawa podatkowego powinny być przygotowane ze szczególną starannością oraz zgodnie z utrwalonymi zasadami prawnymi wyrażonymi w Konstytucji RP, TFUE, prawie podatkowym oraz uwzględnieniem dorobku orzeczniczego TK. Podstawową zasadą, którą powinien kierować się prawodawca przy przygotowaniu rozwiązań prawnych mających istotny wpływ na dochody budżetowe jest zasada nadrzędności interesu publicznego, w tym finansowego państwa nad interesami podmiotów prywatnych (indywidualnymi), określana również jako zasada zagwarantowania ochrony interesów finansowych państwa (zob. E. Ruśkowski, *Finanse Publiczne i Prawo Finansowe*, Warszawa 2006r, oraz C. Kosikowski, *Konstytucyjne Uwarunkowania Tworzenia i Stosowania Prawa Finansowego i Podatkowego*, Warszawa 2010r., s. 107). Nadrzędność ochrony interesów finansów Państw Członkowskich wprowadza również *acquis communautaire*, zarówno na gruncie TWE, jak i w rozporządzeniach Rady (zob. np. Dz. Urz. UE z 23.12.1995 r., L 312, s. 1).

Szczególnie istotne jest zapewnienie poszanowania interesu finansowego państwa podczas przygotowania regulacji dotyczących podatku od towarów i usług. Podatek ten stanowi główne źródło dochodów Budżetu Państwa (dochody planowane według ustawy budżetowej na rok 2020 r. mają wynieść 200,1 mld zł, wobec całości dochodów Budżetu państwa na 2020r. - 392, 5 mld zł).

W latach 2015-2019 działania Rządu nakierowane na uszczelnienie systemu podatku VAT oraz większości parlamentarnej umożliwiły znaczącą poprawę ściągalności podatku od towarów i usług, zmniejszyły skalę nadużyć i bezprawnych wyludzeń zwrotu podatku, w rezultacie przyczyniając się do znaczącej poprawy sytuacji budżetu państwa. Polska jest dziś europejskim i globalnym liderem w ograniczaniu luki podatkowej i szarej strefy. Według szacunków ośrodka analitycznego CASE, udało się ograniczyć lukę VAT z blisko 27 proc. dochodów podatkowych w 2015 r. do 7,2 proc. w 2018 r. W wyniku zmian regulacyjnych

uniemożliwiających niezgodne z prawem działania w obszarze podatku VAT odnotowano zmniejszenie szarej strefy z poziomu 16,7 proc. PKB w 2015 r. do 14,1 proc. w 2018 r.

Doświadczenie lat poprzednich jasno wykazały, że zbyt łagodne regulacje prowadziły do nadużyć na wielką skalę, podczas gdy działania zgodne z interesem finansowym państwa (uszczelniające) pozawalają zwiększyć ściągalność, przekładając się na wzrost dochodów budżetu państwa. Potwierdza to stanowisko Ministra Finansów przedstawione w dokumencie pt. *Przeciwdziałanie Szarej Strefie w Polsce 2018/19*, w którym stwierdził: „*Obszarem najbardziej narażonym na nadużycia i oszustwa jest system podatku VAT, co wynika z jego konstrukcji i skali. Wyłudzenia VAT są problemem z którym walczy cała Unia Europejska. Doświadczenia Polski, z ostatnich lat, pokazują, że możliwe jest uszczelnienie poboru tego podatku oraz wprowadzenie takich rozwiązań organizacyjnych i legislacyjnych, które zwiększają odporność finansów publicznych na działania grup przestępczych*”.

Zapewnienie bezpieczeństwa dochodów z podatków oraz ich ściągalności jest szczególnie istotne wobec konieczności zwiększonych wydatków budżetowych i rosnącego długu publicznego, które są następstwem przeciwdziałania negatywnym skutkom gospodarczym pandemii COVID-19. Jest to oczywiste. Przekładając więc wyżej przytoczone ogólne zasady prawa finansowego na grunt Opinii, należy szczególną uwagę zwrócić na bardzo szeroki charakter regulacji, która w praktyce wyznacza nowy, dotąd nieznaną sposób prowadzenia sprzedaży towarów i usług konsumentom. Zmiana objęta swym zakresem wiele tysięcy codziennych transakcji o wartości liczonej w miliardach złotych, wobec czego powinna być starannie przygotowana, przetestowana na ograniczonej liczbie podmiotów i zawierać stosowne zabezpieczenia przed „nieewidencjonowaniem lub nieprawidłowym prowadzeniem ewidencji sprzedaży przez podatników”.

Należy w tym miejscu wskazać, że zmiany wprowadzające tzw. kasy on-line w 2018 r. skonsumowały już w pełni kwestie zapewnienia bezpieczeństwa danych fiskalnych oraz wygody odczytu archiwum transakcji. W uzasadnieniu do projektu ustawy o *zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach* (z projektami aktów wykonawczych) z dnia 26 kwietnia 2018 r. Prezes Rady Ministrów Pan Mateusz Morawiecki stwierdził: „*Planowane wprowadzenie nowego typu kas rejestrujących (online) zostało podyktowane koniecznością modernizacji istniejącego systemu kas rejestrujących, który funkcjonuje w Polsce od ponad 20 lat w niezmienionej formie, i wykorzystania nowych rozwiązań technologicznych. Unowocześniony system posłuży uszczelnieniu systemu podatku*

VAT, a także walce z szarą strefą, przez co przyczyni się do wzmocnienia uczciwej konkurencji wśród przedsiębiorców. Obecnie podatnicy mogą stosować kasy rejestrujące z papierowym lub z elektronicznym zapisem kopii. Kasy z kopią papierową nie spełniają wymagań stawianych obecnie. Podatnicy gromadzą dane z tych kas tylko na rolce papierowej, której odczyt i sprawdzenie dla kontrolujących stanowi znaczne utrudnienie. Kasy te nie mają możliwości przesyłania i gromadzenia danych w formie elektronicznej. W związku z tym stopniowe wycofywanie tych kas z rynku będzie służyć celom zakładanym w projektowanej ustawie, tj. zapewnieniu szczelności systemu podatkowego i zwiększeniu konkurencyjności wśród uczciwych podatników. Stopniowe wycofywanie z rynku kas z papierowym zapisem kopii (przez ograniczenie ważności ich potwierdzeń do końca 2018 r.) i zastąpienie ich kasami online będzie służyło zabezpieczeniu interesu publicznego przez większą kontrolę realizowanych transakcji, zwiększenie pewności ewidencjonowania transakcji i poboru podatku, co będzie zabezpieczało interes budżetu państwa”.

Analiza zaś przepisów Rozporządzenia prowadzi do wniosku, że nie wprowadza ono jakichkolwiek sankcji za dokonanie sprzedaży nieewidencjonowanej z winy producenta lub z powodu błędów technicznych. Co więcej, w przypadku awarii (bez względu na jej przyczynę) lub utraty nośnika oprogramowania nie wprowadza ono sankcji za niepowiadomienie o tym fakcie Krajowej Administracji Skarbowej. **W rezultacie, Rozporządzenie kreuje zachętę dla nieuczciwych podatników do celowego omijania obowiązku wystawiania paragonów pod pretekstem awarii.** Szerzej o tej sprawie pisał W. Modzelewski w artykułach prasowych (np. Rzeczpospolita z dn. 15 maja 2020 r.).

Rozporządzenie nie wprowadza norm prawnych mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa informacji objętych tajemnicą skarbową, o której mowa w art. 293 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej po przekazaniu jej do producenta oprogramowania.

Przepisy Rozporządzenia w § 8 kreują nową kategorię osób, czyli „osoby prowadzące ewidencje” oraz wyznacza obowiązki przeszkolenia takich osób przez podatnika oraz podpisania oświadczenia o treści określonej w załączniku nr 3. Warto wskazać, że pomimo uwag ministra Ministra Sprawiedliwości wyrażonych w piśmie z dn. 6 września 2019 r. do p. ministra T. Robaczyńskiego nie została poprawnie uregulowana kwestia odpowiedzialności karnoskarbowej osób prowadzących ewidencje u podatnika oraz pouczenia o tej odpowiedzialności. Jest to szczególnie niepokojący aspekt sprawy, ponieważ dzięki

wprowadzeniu kategorii „osób prowadzących ewidencję u podatnika” wyłączona częściowo lub ograniczona została odpowiedzialność karnoskarbowa podatnika, zaś odpowiedzialność „osób prowadzących ewidencję u podatnika” może zostać ograniczona brakiem pouczenia. Wydaje się, że nie przewidziano efektywnego i bezpiecznego z punktu widzenia interesów budżetu państwa rozwiązania dotyczącego odpowiedzialności karnej i odszkodowawczej osób używających kas wirtualnych, lecz nie będących ich użytkownikami. Nie jest również jasne różnicowanie sytuacji materialnoprawnej pomiędzy osobami obsługującymi już istniejące kasy fiskalne, a „osobami osób prowadzącymi ewidencję u podatnika” z użyciem oprogramowania.³

Osobną kwestią jest zgodność przepisów Rozporządzenia z wytycznymi wskazanymi określonymi w art. 111b ust. 3 *in fine* ustawy o VAT, zgodnie z którymi Rozporządzenie musi być przygotowane:

„uwzględniając potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas, konieczność zapewnienia nabywcy prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowości zaewidencjonowania sprzedaży i wystawiania dowodu potwierdzającego jej dokonanie oraz optymalne dla danego rodzaju sprzedaży rozwiązania techniczne dla tych kas”.

Prawodawca w uzasadnieniu do Rozporządzenia nie wyjaśnia w jaki sposób przedmiotowa legislacja ma się przysłużyć do realizacji wyżej wymienionych celów. Uzasadnienie do projektu rozporządzenia nie podaje choćby jednego przykładu branży lub czynności, w której wprowadzenie kas rejestrujących mających postać oprogramowania przysporzy przeciwdziałaniu nieewidencjonowania lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników.

Podsumowując argumenty przedstawione w powyższej części Opinii, należy wskazać, że **Przepisy Rozporządzenia nie przyczyniają się do spełnienia wymogów zapewnienia**

³ Szczególnym zagrożeniem może być podanie fikcyjnych danych „osób prowadzących ewidencję u podatnika”, co w praktyce może wykluczyć możliwość ścigania za przestępstwa popełnione z użyciem tzw. kas wirtualnych.

bezpieczeństwa (szczelności) systemu finansów publicznych oraz zgodności z wytycznymi określonymi w ustawie o podatku od towarów i usług w ramach.

Ad.3. Wybór optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do wykorzystania tzw. kas wirtualnych

We wcześniejszej części Opinii wskazano, że pełna ocena prawna Rozporządzenia jest możliwa jedynie w przypadku, w którym znana będzie grupa podatników lub rodzaje czynności, w odniesieniu do których możliwe będzie używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania. Wskazano również, że te kwestie powinny być ujęte w jednym akcie prawnym, gdyż wymaga tego wprost ustawa o VAT oraz zasady prawidłowej techniki legislacyjnej. To stanowisko pokrywa się z pismem RCL, w którym stwierdzono, że brak równoczesnego określenia grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest stosowanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, powoduje niejasność co do stosowania art. 111 b ust. 1 ustawy, a w konsekwencji stosowania projektowanego rozporządzenia.⁴

Poprawne uregulowanie tej kwestii, poza zachowaniem wymogów prawnych wynikających z ustawy o VAT, jest istotne z dwóch przyczyn:

1. wybór grupy podatników lub rodzaje czynności mogących stosować tzw. kasy wirtualne ma przyczynić się do przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas,
2. od wyboru właściwych grup lub rodzajów czynności zależy efektywność ściągalności podatku od towarów i usług.

Oznacza to, że z punktu widzenia *ratio legis* ustawy o VAT oraz w związku z wytycznymi określonymi w delegacji ustawowej kas wirtualnych, będących odstępstwem od kas sprzętowych, nie można stosować w branżach, w których stwierdzono nieprawidłowości.

⁴ 13 i 17 stycznia 2020 r. na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji (dalej „RCL”) opublikowano materiały związane z rozporządzeniem wydawanym na podstawie przepisu art. 111b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm. – „ustawa o VAT”). W ramach tych materiałów przedstawiono zarówno projekt przedmiotowego Rozporządzenia w sprawie kas fiskalnych mających postać oprogramowania, wraz z wymaganiami technicznymi (dalej „rozporządzenie”), jak i pismo z dnia 15 stycznia 2020 r. RCL (RCL.DPG.555.419/2019), zawierające stanowisko dotyczące przedmiotowego projektu Rozporządzenia.

Przeciwnie, w zakresie działalności kas mających postać oprogramowania ryzyko nadużyć powinno być najmniejsze. Dlatego też Ministerstwo Finansów ograniczyło wstępnie krąg podmiotów do szeroko rozumianej branży transportowej (Minister Jan Sarnowski odpowiadając na interpelację poselską Posła Jacka Żalka (nr 2062) wskazał: „*Ponadto Minister Finansów postanowił ograniczyć możliwość stosowania kas wirtualnych dla wybranej grupy podatników. Przewiduje się, że grupą tą będzie branża transportowa, w szczególności usługi przewozu osób taksówkami. W oparciu o analizę działania system kas wirtualnych u tej grupy podatników podjęta zostanie w następnej kolejności decyzja w sprawie rozszerzania grup podatników, którzy mogą stosować kasy mające postać oprogramowania.*”). Zanim jednak wprowadzono w życie te propozycje rozszerzył się zakres podmiotowy o branże wrażliwe.

Obecne propozycje Ministerstwa Finansów zakładają, że kasy rejestrujące mające postać oprogramowania będą mogły być wykorzystane przez podatników z branż: transportowej, hotelarskiej i powiązanych, „Ho-Re-Ca”, eventowej czy z branży sprzedaży paliw.⁵

Oznacza to bezpośrednio zignorowanie wymogu ustawowego określonego w art. 111b ust. 3 ustawy o VAT, ponieważ branże hotelarska, gastronomiczna czy handlu paliwami zostały uznane za tzw. branże wrażliwe, czyli te, w których zaobserwowano nadużycia. Zostało to potwierdzone m.in. w uzasadnieniu do ustawy z dnia 15 marca 2019 r., w którym jasno stwierdzono, że branże te należy poddać szczególnemu reżimowi „(...) ze względu na wiele sygnałów ze strony służb kontrolnych, wskazujących obszary podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży (...)”. Stanowisko znajduje potwierdzenie również w licznych wyrokach sądów administracyjnych.

Zgodzić się należy z W. Modzelewskim, że: „wprowadzenie kasy programowej [tzw. wirtualnej – autor] – tam gdzie ustawodawca zaostrza wymogi sprzętowe (kasy sprzętowe online) – jest niespójne z przyjętą praktyką i **stanowi „krok wstecz”** w stosunku do przyjętego rozwiązania, tj. obowiązku stosowania kas online. Zjawisko zaniżania podstawy opodatkowania przy usługach gastronomicznych oraz hotelowych powiązane z koniecznością jej oszacowania przez organy podatkowe trwa od lat (...)”⁶. Potwierdzają to liczne wyroki Naczelnego Sądu

⁵ Pismo prof. dr hab. W. Modzelewskiego do Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów p. Jana Sarnowskiego z dn. 12 maja 2020 r.

⁶ Op.cit.

Administracyjnego.⁷ Podwyższone ryzyko oszustw podatkowych w branży gastronomicznej było również przedmiotem wielu artykułów prasowych, których tytuły obrazują problem mający miejsce w tej branży, np. publikacji z portalu Bankier.pl pt. *Gastronomia wciąż jedzie na paragonach kelnerskich. Tak firmy ratują się przed kosztami, ryzykując wysokie kary.*⁸

Wydaje się zatem, że racjonalny prawodawca powinien wybrać, szczególnie w fazie implementacji nowego rozwiązania prawnego, jedynie te branże lub rodzaje czynności, z którymi łączy się najmniejsze ryzyko nadużyć i działania na szkodę Skarbu Państwa. Należy pamiętać, że każda transakcja dokonana z pominięciem kasy fiskalnej, a związana z wydaniem dokumentu imitującego paragon fiskalny oznacza jej wykonanie w tzw. szarej strefie, przekładając się na spadek dochodów budżet państwa.

Wyłączenie odpowiedzialności

Niniejsza Opinia została sporządzona w oparciu o dokumenty lub informacje przekazane przez Zleceniodawcę. Jakkolwiek niniejsza Opinia została sporządzona przy zachowaniu najwyższej staranności, wymaganej profesjonalnym charakterem świadczonego doradztwa, nie stanowi ona gwarancji, że rozstrzygnięcia organów administracji lub sądów będą zgodne z konkluzjami.

Elżbieta Chojna-Duch

⁷ Zob. np. wyroki NSA: z dn. 10.03.2011, sygn. I FSK 614/10; z dn. 26.05.2015 sygn. I FSK 1854/13, z dn. 27.04.2016, sygn. I FSK 1834/14, z dn. 12.03.2018, sygn. I FSK 937/16.

⁸ <https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/arttykul/gastronomia-wciaz-jedzie-na-paragonach,167,0,2411175.html>

Warszawa, dnia 28 maja 2020 r.

Prof. dr hab. Elżbieta Chojna – Duch
Katedra Prawa Finansowego
Wydział Prawa i Administracji
Uniwersytet Warszawski

OPINIA PRAWNA

w przedmiocie oceny przepisów projektu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania

Niniejsza opinia prawna („Opinia”) została sporządzona na zlecenie Krajowej Izby Gospodarczej Elektroniki i Telekomunikacji („Zleceniodawca”), na podstawie dokumentów, materiałów i wyjaśnień otrzymanych do dn. 25 maja 2020 r. od Zleceniodawcy i jego przedstawicieli.

Opinia oparta jest na Naszej wiedzy (według stanu prawnego na dzień 25 maja 2020 r.), obiektywnym i uczciwym spojrzeniu na prezentowane zagadnienie i Naszym silnym przekonaniu, co do słuszności przeprowadzonego wnioskowania.

Zakres Opinii

Opinia stanowi ocenę prawną projektu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 stycznia 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, dalej: Rozporządzenie oraz zawiera postulaty *de lege ferenda* dotyczące możliwości regulacji w opisywanym zakresie, w tym optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z kas rejestrujących mających postać oprogramowania, dalej: kas wirtualnych.

Opinia obejmuje swoim zakresem problematykę prawa finansów publicznych i zasad prawnych ujętych w Konstytucji RP, w szczególności regulacji prawnopodatkowych, dorobku orzecznictwa i organów administracji skarbowej w przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym oraz porusza zasady prawidłowej legislacji i wykonywania delegacji ustawowych.

Z uwagi na szeroki zakres poruszanej problematyki oraz w celu zapewnienia przejrzystości Opinii, została ona opracowana w formie omówienia trzech zagadnień prawnych: zgodności z Konstytucją i oceną poprawności legislacyjnej Rozporządzenia, kwestii bezpieczeństwa systemu finansów publicznych (dochody z VAT) oraz kwestii określenia grupy podatników uprawnionych do korzystania z kas rejestrujących mających postać oprogramowania.

Zasadnicza część Opinii została poprzedzona przedstawieniem najważniejszych wniosków i tez ustalonych przez Sporządzających niniejszą Opinię.

Końcowa część Opinii zawiera wyłączenie odpowiedzialności.

Problemy prawne:

1. Zgodność regulacji z zasadami prawidłowej legislacji oraz zasadą wykonania delegacji zawartych w ustawie zasadniczej oraz ustawach zwykłych.
2. Zapewnienie bezpieczeństwa (szczelności) systemu finansów publicznych oraz zgodności z wymogami wytyczonymi w ustawie o podatku od towarów i usług przy wprowadzeniu w życie kas rejestrujących w postaci oprogramowania.
3. Wybór optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do wykorzystania kas wirtualnych.

Kluczowe podstawy prawne opinii:

1. Konstytucja RP z 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm. dalej: Konstytucja RP)
2. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz. Urz. UE 2006 C/321, dalej : TWE)
3. Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. EU C 326/49, dalej TFUE)
4. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. 2020 poz. 106)
5. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2019 poz. 869 z późn. zm.)
6. Ustawa z dnia z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2019 poz. 900 z późn. zm.)
7. Projekty rozporządzeń Ministra Finansów przygotowane na podst. art. 111b ustawy o podatku od towarów i usług, dostęp za recl.gov.pl.

Wnioski wynikające z Opinii:

1. Materia regulowana przepisami Rozporządzenia powinna zostać uregulowana w formie ustawy, a nie aktu wykonawczego, który powinien określać jedynie grupy podatników lub czynności objęte regulacją oraz kwestie techniczne.
2. Przepisy proponowanego Rozporządzenia zostały w części przygotowane z naruszeniem delegacji ustawowej określonej w ustawie o podatku od towarów i usług i z naruszeniem wytycznych określonych w tej ustawie.
3. Rozporządzenie nie wprowadza instrumentów prawnych umożliwiających weryfikację wiarygodności producentów oprogramowania oraz sposobu wykorzystania informacji pozyskanych przez producentów, które stanowią tajemnicę skarbową.
4. Rozporządzenie nie wprowadza i nie odwołuje się do sankcji karnoskarbowych za naruszenie przepisów. W szczególności nie kreuje odpowiedzialności po stronie producentów w przypadku naruszenia interesów Skarbu Państwa oraz może prowadzić do ograniczenia odpowiedzialności karnoskarbowej podatników.

5. Przepisy dotyczące określenia grup podatników i rodzajów czynności uprawnionych do używania kas rejestrujących mających postać oprogramowania powinny być przedstawione w jednym akcie prawnym.
6. Przedmiotowa propozycja legislacyjna ma charakter ustrojowy, jest merytorycznie na tyle istotna, wręcz rewolucyjna z punktu widzenia finansów publicznych, że powinna być poprzedzona szerokimi analizami, konsultacjami i debatą parlamentarną oraz uregulowana w drodze ustawy, a nie w oparciu o rozporządzenie Ministra.
7. Ministerstwo Finansów powinno ze szczególną odpowiedzialnością i na podstawie pogłębionej analizy ryzyka dokonać wskazania optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do korzystania z kas wirtualnych; szczególnie w początkowym okresie wykorzystania tego rozwiązania powinno mieć ono charakter pilotażowy i ograniczony. Proponowany wybór branż wydaje się zbyt szeroki, zwłaszcza iż brak praktycznych doświadczeń w stopniowej realizacji takiego projektu (testów funkcjonowania kasy wirtualnej w Polsce); zamiast planowanej „walki z oszustwami i szarą strefą” (wg uzasadnienia do projektu ustawy budżetowej na 2020 rok), przy niepowodzeniu eksperymentu może to skutkować rozszczelnieniem systemu podatku VAT i ubytkiem dochodów budżetowych.
8. Przepisy rozporządzenia nie wprowadzają odpowiedniego pouczenia użytkowników o odpowiedzialności karnoskarbowej, co słusznie proponował Minister Sprawiedliwości w swym wystąpieniu do Ministra Finansów.

Stan faktyczny i zarys problemu

Jak wynika z informacji dostępnych publicznie oraz otrzymanych od Zleceniodawcy, Ministerstwo Finansów opracowało i przygotowało projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania opublikowany przez Rządowe Centrum Legislacyjne pod nr 990 („Rozporządzenie”)¹. Rozporządzenie ma zostać wydane na

¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12323808/katalog/12623140#12623140>

podstawie art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2020 r. poz. 106 i 568) i planowane jest jego ogłoszenia dn. 1 czerwca 2020 r.

Zgodnie z uzasadnieniem do Rozporządzenia, projekt „określa wymagania techniczne dla kas, sposób używania kas, rodzaje danych zawartych we wniosku o wydanie potwierdzenia oraz rodzaje dokumentów i urządzeń niezbędnych do wydania potwierdzenia, okres, na który jest wydawane potwierdzenie, zakres badań kas, rodzaje danych zawartych w sprawozdaniu z badań kasy oraz sposób oznaczania kasy numerami unikatowymi i warunki ich przydzielania oraz dokumenty, które powinny być dołączone do kasy przy wprowadzaniu jej do obrotu. wprowadza możliwość stosowania kas rejestrujących mających postać oprogramowania, czyli tzw. kas wirtualnych”.

W praktyce, projektowane rozporządzenie wprowadzić ma możliwość posługiwania się zdematerializowanymi kasami fiskalnymi („urządzeniami rejestrującymi”) poprzez wykorzystanie różnych urządzeń elektronicznych. Rozwiązanie zrywa z koniecznością stosowania tradycyjnych kas fiskalnych i wprowadza fakultatywną możliwość zastąpienia ich.

Należy dodać, że w związku z wejściem w życie przepisów zmieniających ustawę o VAT z dnia 15 marca 2019 roku (Dz.U. z 2019 r., poz. 675), został wprowadzony system bazujący na urządzeniach - tzw. kasach fiskalnych online. Kasy te zostały pozytywnie przyjęte przez rynek (ponad dwieście tysięcy zafiskalizowanych urządzeń przesyłających online dane o sprzedaży do Centralnego Repozytorium Kas), a nowa, sprzed roku, regulacja prawna wprowadziła szczelny system, który stopniowo jest obecnie rozszerzany.

Zleceniodawca zwrócił się do sporządzających Opinię o przedstawienie oceny prawnej przepisów projektu Rozporządzenia oraz zarysowanie możliwych skutków wprowadzenia regulacji do krajowego porządku prawnego.

Problemy prawne i odpowiedzi

Ad.1. Zgodność regulacji z zasadami prawidłowej legislacji oraz zasadą wykonania delegacji zawartych w ustawie zasadniczej oraz ustawie o podatku od towarów i usług

Dokonując oceny prawnej aktów prawnych należy rozpocząć ich analizę od oceny ich legalności, czyli właściwej podstawy prawnej oraz ustalenia zgodności z obowiązującymi ustawami, w szczególności ustawą zasadniczą, a w przypadku rozporządzeń - z aktem wyższego rzędu, stanowiącego jego podstawę.

Przedmiotowe dla Opinii Rozporządzenie zostało przygotowane i ma zostać wprowadzone do krajowego porządku prawnego na podstawie art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług („ustawa o VAT”). Przywołany przepis ustawy o VAT upoważnia Ministra Finansów i wyznacza fakultatywne uprawnienie do określenia w drodze rozporządzenia:

- grupy podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących, i
- wymagań technicznych dla kas rejestrujących oraz sposobu ich używania.

Jednocześnie w/w przepis wprowadza bezwzględnie obowiązujące normy prawne wyznaczające wymagania techniczne i cele jakie, mając zostać osiągnięte przez wprowadzenie Rozporządzenia do porządku prawnego, tj. „przeciwdziałanie nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas, konieczność zapewnienia nabywcy prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowości zaewidencjonowania sprzedaży i wystawiania dowodu potwierdzającego jej dokonanie oraz optymalne dla danego rodzaju sprzedaży rozwiązania techniczne dla tych kas”.

Rozporządzenia, jako najniższy w hierarchii konstytucyjnej rodzaj aktu prawnego mogą być wydawane jedynie w oparciu o inny akt prawa jedynie przez podmiot określony w wyższym rangą akcie prawa i mogą regulować tylko kwestie w sposób jasny i czytelny określone w akcie wyznaczającym delegację ustawową (por. Leszek Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne*, Warszawa 2008r., wyd. 12, s. 136 i n.). Zgodnie z art. 92 ust.1 Konstytucji RP rozporządzenia mogą obejmować swym zakresem jedynie te zagadnienia, które zostały przekazane do uregulowania i muszą spełniać wytyczne określone w akcie wyższej rangi. Zgodnie z przepisami ustawy zasadniczej organ nie może przekraczać zakresu spraw przekazanych w ramach delegacji ustawowej. Organ nie może w tym względzie również przekraczać swego

mandatu (zasada *ultra vires*). Znajduje to rozwinięcie w obszernym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, którego Sędziowie stwierdzili, że „akt wykonawczy do ustawy nie może w sposób samoistny zmieniać ani modyfikować treści norm zawartych w aktach hierarchicznie wyższych (...) uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej określonej w ustawie lub takich elementów procedury, które nie odpowiadają jej ustawowym założeniom” (zob. Wyrok TK z dn. 16 lutego 2010 r., sygn.: P 16/09) i „jeśli wymagania takie nie są spełnione, to przepisy podustawowe należy uznać za niekonstytucyjne” (Wyrok TK z dnia 7 lutego 2018 r. sygn.: K 39/15). Zgodnie z wieloletnią i utrwaloną linią orzecniczą TK wszelki przepis aktu wykonawczego muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym z rozwiązaniami ustawowymi (por. wyrok TK z 12 lipca 2007 r., sygn. U 7/06).

Biorąc pod uwagę wyżej przedstawione przepisy i poglądy nauki i judykatury, należy wskazać, że to na organie wykonawczym (tu: Ministrze Finansów) spoczywa obowiązek należytego sprawdzenia zakresu upoważnienia oraz przygotowania odpowiedniej treści norm prawnych pod rygorem uznania rozporządzenia za niezgodne z Konstytucją RP. Przekładając powyższe na grunt niniejszej Opinii, należy stwierdzić, że ustawodawca w ustawie o VAT jasno wytyczył krąg podmiotowy (art. 111b ust. 1), zakres delegacji (art. 111b ust. 3 pkt. 1 i 2) oraz wytyczne, którymi musi się kierować Minister Finansów (art. 111b ust. 3 *in fine*).

Na poziomie ustawy o VAT wskazano następujące, bezwzględnie wiążące wymagania dotyczące Rozporządzenia, które muszą zostać spełnione łącznie:

- ma dotyczyć jedynie niektórych grup podatników;
- ma wyznaczać wymagania techniczne dla kas rejestrujących;
- ma określać sposób ich używania i wystawiania dokumentów;
- ma uwzględniać przeciwdziałanie nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników;
- ma gwarantować bezpieczeństwo danych, w tym przesyłania do Centralnego Repozytorium Kas;
- ma zapewniać prawo nabywcy do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług.

Dokonując oceny Rozporządzenia należy wskazać, że nie spełnia ono wymagań wyznaczonych w art. 91 ust. 1 Konstytucji RP i może zostać uznane za wydane z naruszeniem delegacji ustawowej określonej w ustawie o podatku od towarów i usług.

Przepisy Rozporządzenia regulują sprawy wykraczające poza zakres delegacji wytyczony w art. 111b ust. 3 pkt. 1 i 2 ustawy o VAT. Kwestie takie jak np. zwroty i reklamacje, odrębna procedura administracyjna dot. wniosków o wydanie pozwolenia (potwierdzenia), certyfikacja oprogramowania, prawa i obowiązki podmiotów w toku postępowania nie są wymienione w wyżej przywołanym przepisie i nie powinny się znaleźć w Rozporządzeniu. **Organ samoistnie i arbitralnie przekroczył upoważnienie wynikające z ustawy o VAT, która zezwala organowi jedynie na określenie wymagań technicznych i sposobu użytkowania urządzeń rejestrujących, ale nie upoważnia go do wprowadzania np. nowych procedur administracyjnych.** Zakaz stosowania takich rozwiązań wynika wprost z treści art. 92 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym organ może działać tylko na podstawie szczegółowego upoważnienia. Oznacza to, że organy władzy, które są objęte zasadą legalizmu, nie mogą interpretować przepisów ustawy zasadniczej lub przepisów delegujących uprawnienie w sposób rozszerzający i arbitralny.

Na tym samym stanowisku stanął Trybunał Konstytucyjny w wyroku P 16/09 (op.cit.) stwierdzając, że „rozporządzenie nie może jednak uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej określonej w ustawie lub takich elementów procedury, które nie odpowiadają jej ustawowym założeniom. Modyfikacja czy uzupełnianie ustawy w drodze rozporządzenia nie mogą być usprawiedliwiane tym, że w przepisie upoważniającym zawarte zostało sformułowanie „*określa szczegółowe zasady i tryb postępowania*” (pogląd powtórzony za wyrokiem TK U 7/01). Ten pogląd znajduje potwierdzenie w stanowisku Rządowego Centrum Legislacyjnego, które w piśmie z dnia 15 stycznia 2020 r. zgłosiło zastrzeżenia do przepisów Rozporządzenia i wskazało, że proponowane normy prawne zawarte w rozdziałach 4-7 wykraczają poza delegację ustawową. Poparcie powyższego poglądu znajduje się również w stanowisku Krajowej Izby Gospodarczej Elektroniki i Telekomunikacji oraz w opinii prawej opracowanej przez prof. W. Modzelewskiego przedłożonych do wglądu sporządzającym opinię.

Ponadto, Rozporządzenie nie określa grup podatników, co jest wymogiem art. 111b. ust. 3 pkt. 1 ustawy o VAT. Ustawodawca celowo użył sformułowania „rozporządzenie” w liczbie pojedynczej oraz koniunkcji (przez użycie spójnika „i”), tym samym kreując

obowiązek określenia zarówno grup podatników, jak i wymagań technicznych w jednym akcie prawnym. Wymóg ten ma na celu zapewnienie zgodności z wytycznymi określonymi części końcowej art. 111b ust. 3. W obecnym stanie nie jest więc możliwe pełne i poprawne zbadanie zgodności Rozporządzenia z ustawą o VAT, gdyż nie jest znana ostateczna grupa podatników, którzy będą mogli korzystać z kas wirtualnych. Zgodnie z § 67. 1. Obwieszczenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 29 lutego 2016 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” - w jednym artykule ustawy należy formułować przepis upoważniający do wydania jednego rozporządzenia, co przemawia za koniecznością połączenia rozporządzenia dot. grup podatkowych mogących korzystać z tzw. kas wirtualnych z Rozporządzeniem.

Następnie, istotne wątpliwości prawne budzi kreowanie nowych obowiązków prawnych i faktycznych po stronie podatników na poziomie Rozporządzenia. Zgodnie z § 12 Rozporządzenia, podatnicy będą podlegali obowiązkowi dokonania wielu zgłoszeń do Naczelnika Urzędu Skarbowego (np. w razie awarii lub odzyskania kasy), czy do szeroko pojętych organów ścigania (np. w razie kradzieży). Poza oczywistym naruszeniem zakazu kreowania nowych obowiązków po stronie podatnika w trakcie trwania roku podatkowego, należy podkreślić brak możliwości egzekucji wykonania, niejednoznacznych przy tym, przywołanych przepisów. W praktyce przepisy stanowią jedynie instrukcje dla podatnika, których spełnienie jest uzależnione od jego woli. Brak sankcji za naruszenie tych obowiązków będzie skutkowało ignorowaniem i wprowadzeniem do porządku prawnego przepisów, które od początku obowiązywania będą miały charakter *lex desuetudo*.²

Rekapitułując argumenty podniesione w powyższej części **Opinii** należy stwierdzić, że **Rozporządzenie zostało przygotowane z naruszeniem przepisów Konstytucji RP dotyczących delegacji ustawowej i przepisów ustawy o podatku od towarów i usług dotyczących szczegółowego zakresu oraz wytycznych, którym treść przepisów musi czynić zadość oraz z pominięciem zasad prawidłowej legislacji. Skutkiem tych naruszeń może być uchylenie aktu prawnego lub jego części przez Trybunał Konstytucyjny, zaś w ujęciu**

² W ujęciu praktycznym, można się spodziewać kradzieży urządzenia rejestrujących lub prób ich celowego „gubienia” w celu wystawienia dokumentów fiskalnych, które będą wykorzystywane w sposób nielegalny do zmniejszenia podstawy opodatkowania, a w skrajnych przypadkach do prób wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług.

praktycznym wadliwie skonstruowane przepisy mogą prowadzić do pogorszenia ściągalności podatku od towarów i usług, a pośrednio również podatków dochodowych.

Ad.2. Zapewnienie bezpieczeństwa (szczelności) systemu finansów publicznych oraz zgodności z wymogami wytyczonymi w ustawie o podatku od towarów i usług przy wprowadzeniu w życie kas rejestrujących w postaci oprogramowania

Wszelkie regulacje dotyczące prawa finansów publicznych, w tym prawa podatkowego powinny być przygotowane ze szczególną starannością oraz zgodnie z utrwalonymi zasadami prawnymi wyrażonymi w Konstytucji RP, TFUE, prawie podatkowym oraz uwzględnieniem dorobku orzeczniczego TK. Podstawową zasadą, którą powinien kierować się prawodawca przy przygotowaniu rozwiązań prawnych mających istotny wpływ na dochody budżetowe jest zasada nadrzędności interesu publicznego, w tym finansowego państwa nad interesami podmiotów prywatnych (indywidualnymi), określana również jako zasada zagwarantowania ochrony interesów finansowych państwa (zob. E. Ruśkowski, *Finanse Publiczne i Prawo Finansowe*, Warszawa 2006r, oraz C. Kosikowski, *Konstytucyjne Uwarunkowania Tworzenia i Stosowania Prawa Finansowego i Podatkowego*, Warszawa 2010r., s. 107). Nadrzędność ochrony interesów finansów Państw Członkowskich wprowadza również *acquis communautaire*, zarówno na gruncie TWE, jak i w rozporządzeniach Rady (zob. np. Dz. Urz. UE z 23.12.1995 r., L 312, s. 1).

Szczególnie istotne jest zapewnienie poszanowania interesu finansowego państwa podczas przygotowania regulacji dotyczących podatku od towarów i usług. Podatek ten stanowi główne źródło dochodów Budżetu Państwa (dochody planowane według ustawy budżetowej na rok 2020 r. mają wynieść 200,1 mld zł, wobec całości dochodów Budżetu państwa na 2020r. - 392, 5 mld zł).

W latach 2015-2019 działania Rządu nakierowane na uszczelnienie systemu podatku VAT oraz większości parlamentarnej umożliwiły znaczącą poprawę ściągalności podatku od towarów i usług, zmniejszyły skalę nadużyć i bezprawnych wyludzeń zwrotu podatku, w rezultacie przyczyniając się do znaczącej poprawy sytuacji budżetu państwa. Polska jest dziś europejskim i globalnym liderem w ograniczaniu luki podatkowej i szarej strefy. Według szacunków ośrodka analitycznego CASE, udało się ograniczyć lukę VAT z blisko 27 proc. dochodów podatkowych w 2015 r. do 7,2 proc. w 2018 r. W wyniku zmian regulacyjnych

uniemożliwiających niezgodne z prawem działania w obszarze podatku VAT odnotowano zmniejszenie szarej strefy z poziomu 16,7 proc. PKB w 2015 r. do 14,1 proc. w 2018 r.

Doświadczenie lat poprzednich jasno wykazały, że zbyt łagodne regulacje prowadziły do nadużyć na wielką skalę, podczas gdy działania zgodne z interesem finansowym państwa (uszczelniające) pozawalają zwiększyć ściągalność, przekładając się na wzrost dochodów budżetu państwa. Potwierdza to stanowisko Ministra Finansów przedstawione w dokumencie pt. *Przeciwdziałanie Szarej Strefie w Polsce 2018/19*, w którym stwierdził: „*Obszarem najbardziej narażonym na nadużycia i oszustwa jest system podatku VAT, co wynika z jego konstrukcji i skali. Wyludzenia VAT są problemem z którym walczy cała Unia Europejska. Doświadczenia Polski, z ostatnich lat, pokazują, że możliwe jest uszczelnienie poboru tego podatku oraz wprowadzenie takich rozwiązań organizacyjnych i legislacyjnych, które zwiększają odporność finansów publicznych na działania grup przestępczych*”.

Zapewnienie bezpieczeństwa dochodów z podatków oraz ich ściągalności jest szczególnie istotne wobec konieczności zwiększonych wydatków budżetowych i rosnącego długu publicznego, które są następstwem przeciwdziałania negatywnym skutkom gospodarczym pandemii COVID-19. Jest to oczywiste. Przekładając więc wyżej przytoczone ogólne zasady prawa finansowego na grunt Opinii, należy szczególną uwagę zwrócić na bardzo szeroki charakter regulacji, która w praktyce wyznacza nowy, dotąd nieznaną sposób prowadzenia sprzedaży towarów i usług konsumentom. Zmiana obejmuje swym zakresem wiele tysięcy codziennych transakcji o wartości liczonej w miliardach złotych, wobec czego powinna być starannie przygotowana, przetestowana na ograniczonej liczbie podmiotów i zawierać stosowne zabezpieczenia przed „nieewidencjonowaniem lub nieprawidłowym prowadzeniem ewidencji sprzedaży przez podatników”.

Należy w tym miejscu wskazać, że zmiany wprowadzające tzw. kasy on-line w 2018 r. skonsumowały już w pełni kwestie zapewnienia bezpieczeństwa danych fiskalnych oraz wygody odczytu archiwum transakcji. W uzasadnieniu do projektu ustawy o *zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy - Prawo o miarach* (z projektami aktów wykonawczych) z dnia 26 kwietnia 2018 r. Prezes Rady Ministrów Pan Mateusz Morawiecki stwierdził: „*Planowane wprowadzenie nowego typu kas rejestrujących (online) zostało podyktowane koniecznością modernizacji istniejącego systemu kas rejestrujących, który funkcjonuje w Polsce od ponad 20 lat w niezmienionej formie, i wykorzystania nowych rozwiązań technologicznych. Unowocześniony system posłuży uszczelnieniu systemu podatku*

VAT, a także walce z szarą strefą, przez co przyczyni się do wzmocnienia uczciwej konkurencji wśród przedsiębiorców. Obecnie podatnicy mogą stosować kasy rejestrujące z papierowym lub z elektronicznym zapisem kopii. Kasy z kopią papierową nie spełniają wymagań stawianych obecnie. Podatnicy gromadzą dane z tych kas tylko na rolce papierowej, której odczyt i sprawdzenie dla kontrolujących stanowi znaczne utrudnienie. Kasy te nie mają możliwości przesyłania i gromadzenia danych w formie elektronicznej. W związku z tym stopniowe wycofywanie tych kas z rynku będzie służyć celom zakładanym w projektowanej ustawie, tj. zapewnieniu szczelności systemu podatkowego i zwiększeniu konkurencyjności wśród uczciwych podatników. Stopniowe wycofywanie z rynku kas z papierowym zapisem kopii (przez ograniczenie ważności ich potwierdzeń do końca 2018 r.) i zastąpienie ich kasami online będzie służyło zabezpieczeniu interesu publicznego przez większą kontrolę realizowanych transakcji, zwiększenie pewności ewidencjonowania transakcji i poboru podatku, co będzie zabezpieczało interes budżetu państwa”.

Analiza zaś przepisów Rozporządzenia prowadzi do wniosku, że nie wprowadza ono jakichkolwiek sankcji za dokonanie sprzedaży nieewidencjonowanej z winy producenta lub z powodu błędów technicznych. Co więcej, w przypadku awarii (bez względu na jej przyczynę) lub utraty nośnika oprogramowania nie wprowadza ono sankcji za niepowiadomienie o tym fakcie Krajowej Administracji Skarbowej. **W rezultacie, Rozporządzenie kreuje zachętę dla nieuczciwych podatników do celowego omijania obowiązku wystawiania paragonów pod pretekstem awarii.** Szerzej o tej sprawie pisał W. Modzelewski w artykułach prasowych (np. Rzeczpospolita z dn. 15 maja 2020 r.).

Rozporządzenie nie wprowadza norm prawnych mających na celu zapewnienie bezpieczeństwa informacji objętych tajemnicą skarbową, o której mowa w art. 293 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej po przekazaniu jej do producenta oprogramowania.

Przepisy Rozporządzenia w § 8 kreują nową kategorię osób, czyli „osoby prowadzące ewidencje” oraz wyznacza obowiązki przeszkolenia takich osób przez podatnika oraz podpisania oświadczenia o treści określonej w załączniku nr 3. Warto wskazać, że pomimo uwag ministra Ministra Sprawiedliwości wyrażonych w piśmie z dn. 6 września 2019 r. do p. ministra T. Robaczyńskiego nie została poprawnie uregulowana kwestia odpowiedzialności karnoskarbowej osób prowadzących ewidencje u podatnika oraz pouczenia o tej odpowiedzialności. Jest to szczególnie niepokojący aspekt sprawy, ponieważ dzięki

wprowadzeniu kategorii „osób prowadzących ewidencję u podatnika” wyłączona częściowo lub ograniczona została odpowiedzialność karnoskarbowa podatnika, zaś odpowiedzialność „osób prowadzących ewidencję u podatnika” może zostać ograniczona brakiem pouczenia. Wydaje się, że nie przewidziano efektywnego i bezpiecznego z punktu widzenia interesów budżetu państwa rozwiązania dotyczącego odpowiedzialności karnej i odszkodowawczej osób używających kas wirtualnych, lecz nie będących ich użytkownikami. Nie jest również jasne różnicowanie sytuacji materialnoprawnej pomiędzy osobami obsługującymi już istniejące kasy fiskalne, a „osobami osób prowadzącymi ewidencję u podatnika” z użyciem oprogramowania.³

Osobną kwestią jest zgodność przepisów Rozporządzenia z wytycznymi wskazanymi określonymi w art. 111b ust. 3 *in fine* ustawy o VAT, zgodnie z którymi Rozporządzenie musi być przygotowane:

„uwzględniając potrzebę przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas, konieczność zapewnienia nabywcy prawa do otrzymania dowodu nabycia towarów i usług z uwidocznioną kwotą podatku oraz możliwość sprawdzenia przez niego prawidłowości zaewidencjonowania sprzedaży i wystawiania dowodu potwierdzającego jej dokonanie oraz optymalne dla danego rodzaju sprzedaży rozwiązania techniczne dla tych kas”.

Prawodawca w uzasadnieniu do Rozporządzenia nie wyjaśnia w jaki sposób przedmiotowa legislacja ma się przysłużyć do realizacji wyżej wymienionych celów. Uzasadnienie do projektu rozporządzenia nie podaje choćby jednego przykładu branży lub czynności, w której wprowadzenie kas rejestrujących mających postać oprogramowania przysporzy przeciwdziałaniu nieewidencjonowania lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników.

Podsumowując argumenty przedstawione w powyższej części Opinii, należy wskazać, że **Przepisy Rozporządzenia nie przyczyniają się do spełnienia wymogów zapewnienia**

³ Szczególnym zagrożeniem może być podanie fikcyjnych danych „osób prowadzących ewidencję u podatnika”, co w praktyce może wykluczyć możliwość ścigania za przestępstwa popełnione z użyciem tzw. kas wirtualnych.

bezpieczeństwa (szczelności) systemu finansów publicznych oraz zgodności z wytycznymi określonymi w ustawie o podatku od towarów i usług w ramach.

Ad.3. Wybór optymalnego kręgu podmiotów uprawnionych do wykorzystania tzw. kas wirtualnych

We wcześniejszej części Opinii wskazano, że pełna ocena prawna Rozporządzenia jest możliwa jedynie w przypadku, w którym znana będzie grupa podatników lub rodzaje czynności, w odniesieniu do których możliwe będzie używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania. Wskazano również, że te kwestie powinny być ujęte w jednym akcie prawnym, gdyż wymaga tego wprost ustawa o VAT oraz zasady prawidłowej techniki legislacyjnej. To stanowisko pokrywa się z pismem RCL, w którym stwierdzono, że brak równoczesnego określenia grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest stosowanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, powoduje niejasność co do stosowania art. 111 b ust. 1 ustawy, a w konsekwencji stosowania projektowanego rozporządzenia.⁴

Poprawne uregulowanie tej kwestii, poza zachowaniem wymogów prawnych wynikających z ustawy o VAT, jest istotne z dwóch przyczyn:

1. wybór grupy podatników lub rodzaje czynności mogących stosować tzw. kasy wirtualne ma przyczynić się do przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas,
2. od wyboru właściwych grup lub rodzajów czynności zależy efektywność ścigalności podatku od towarów i usług.

Oznacza to, że z punktu widzenia *ratio legis* ustawy o VAT oraz w związku z wytycznymi określonymi w delegacji ustawowej kas wirtualnych, będących odstępstwem od kas sprzętowych, nie można stosować w branżach, w których stwierdzono nieprawidłowości.

⁴ 13 i 17 stycznia 2020 r. na stronach internetowych Rządowego Centrum Legislacji (dalej „RCL”) opublikowano materiały związane z rozporządzeniem wydawanym na podstawie przepisu art. 111b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm. – „ustawa o VAT”). W ramach tych materiałów przedstawiono zarówno projekt przedmiotowego Rozporządzenia w sprawie kas fiskalnych mających postać oprogramowania, wraz z wymaganiami technicznymi (dalej „rozporządzenie”), jak i pismo z dnia 15 stycznia 2020 r. RCL (RCL.DPG.555.419/2019), zawierające stanowisko dotyczące przedmiotowego projektu Rozporządzenia.

Przeciwnie, w zakresie działalności kas mających postać oprogramowania ryzyko nadużyć powinno być najmniejsze. Dlatego też Ministerstwo Finansów ograniczyło wstępnie krąg podmiotów do szeroko rozumianej branży transportowej (Minister Jan Sarnowski odpowiadając na interpelację poselską Posła Jacka Żalka (nr 2062) wskazał: „*Ponadto Minister Finansów postanowił ograniczyć możliwość stosowania kas wirtualnych dla wybranej grupy podatników. Przewiduje się, że grupą tą będzie branża transportowa, w szczególności usługi przewozu osób taksówkami. W oparciu o analizę działania system kas wirtualnych u tej grupy podatników podjęta zostanie w następnej kolejności decyzja w sprawie rozszerzania grup podatników, którzy mogą stosować kasy mające postać oprogramowania.*”). Zanim jednak wprowadzono w życie te propozycje rozszerzył się zakres podmiotowy o branże wrażliwe.

Obecne propozycje Ministerstwa Finansów zakładają, że kasy rejestrujące mające postać oprogramowania będą mogły być wykorzystane przez podatników z branż: transportowej, hotelarskiej i powiązanych, „Ho-Re-Ca”, eventowej czy z branży sprzedaży paliw.⁵

Oznacza to bezpośrednie zignorowanie wymogu ustawowego określonego w art. 111b ust. 3 ustawy o VAT, ponieważ branże hotelarska, gastronomiczna czy handlu paliwami zostały uznane za tzw. branże wrażliwe, czyli te, w których zaobserwowano nadużycia. Zostało to potwierdzone m.in. w uzasadnieniu do ustawy z dnia 15 marca 2019 r., w którym jasno stwierdzono, że branże te należy poddać szczególnemu reżimowi „(...) ze względu na wiele sygnałów ze strony służb kontrolnych, wskazujących obszary podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży (...)”. Stanowisko znajduje potwierdzenie również w licznych wyrokach sądów administracyjnych.

Zgodzić się należy z W. Modzelewskim, że: „wprowadzenie kasy programowej [tzw. wirtualnej – autor] – tam gdzie ustawodawca zaostriża wymogi sprzętowe (kasy sprzętowe online) – jest niespójne z przyjętą praktyką i **stanowi „krok wstecz”** w stosunku do przyjętego rozwiązania, tj. obowiązku stosowania kas online. Zjawisko zaniżania podstawy opodatkowania przy usługach gastronomicznych oraz hotelowych powiązane z koniecznością jej oszacowania przez organy podatkowe trwa od lat (...)”⁶. Potwierdzają to liczne wyroki Naczelnego Sądu

⁵ Pismo prof. dr hab. W. Modzelewskiego do Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów p. Jana Sarnowskiego z dn. 12 maja 2020 r.

⁶ Op.cit.

Administracyjnego.⁷ Podwyższone ryzyko oszustw podatkowych w branży gastronomicznej było również przedmiotem wielu artykułów prasowych, których tytuły obrazują problem mający miejsce w tej branży, np. publikacji z portalu Bankier.pl pt. *Gastronomia wciąż jedzie na paragonach kelnerskich. Tak firmy ratują się przed kosztami, ryzykując wysokie kary.*⁸

Wydaje się zatem, że racjonalny prawodawca powinien wybrać, szczególnie w fazie implementacji nowego rozwiązania prawnego, jedynie te branże lub rodzaje czynności, z którymi łączy się najmniejsze ryzyko nadużyć i działania na szkodę Skarbu Państwa. Należy pamiętać, że każda transakcja dokonana z pominięciem kasy fiskalnej, a związana z wydaniem dokumentu imitującego paragon fiskalny oznacza jej wykonanie w tzw. szarej strefie, przekładając się na spadek dochodów budżet państwa.

Wyłączenie odpowiedzialności

Niniejsza Opinia została sporządzona w oparciu o dokumenty lub informacje przekazane przez Zleceniodawcę. Jakkolwiek niniejsza Opinia została sporządzona przy zachowaniu najwyższej staranności, wymaganej profesjonalnym charakterem świadczonego doradztwa, nie stanowi ona gwarancji, że rozstrzygnięcia organów administracji lub sądów będą zgodne z konkluzjami.



Elżbieta Chojna-Duch

⁷ Zob. np. wyroki NSA: z dn. 10.03.2011, sygn. I FSK 614/10; z dn. 26.05.2015 sygn. I FSK 1854/13, z dn. 27.04.2016, sygn. I FSK 1834/14, z dn. 12.03.2018, sygn. I FSK 937/16.

⁸ <https://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artukul/gastronomia-wciaz-jedzie-na-paragonach,167,0,2411175.html>