



Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji

Warszawa, dn. 03.02.2020 r.
KIGEiT/357/02/2020

Sz. P.
Jan Sarnowski
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów
ul. Świętokrzyska 12
00-916 Warszawa

Jednym z warunków wysokiej efektywności podatku od towarów i usług jest sprawna kontrola ewidencjonowania sprzedaży detalicznej, prowadzonej przy pomocy systemu kas rejestrujących. **Obecnie w Polsce funkcjonuje ugruntowany i bezpieczny system kas rejestrujących**, w ramach którego podatnicy ustawowo zobligowani do prowadzenia ewidencji z ich użyciem, stosują kasy z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii (etapowo wycofywane z rynku), jak również kasy nowego typu (online), zapewniające transmisję danych z kasy rejestrującej do Centralnego Repozytorium Kas, będącego narzędziem analizy i kontroli systemu sprzedaży. To właśnie kasy online były kolejnym krokiem do uszczelnienia podatku od towarów i usług, zmniejszenia szarej strefy, a tym samym zwiększenia konkurencyjności przedsiębiorców rzetelnie rozliczających podatki. Działania te mogą zapewnić istotny wzrost dochodów budżetowych w 2020 roku i w latach następnych.

Wykonanie tej prognozy jest jednak zagrożone, z uwagi na możliwość wprowadzenia zmian w systemie kas rejestrujących, przewidzianych w projekcie z dnia 13 stycznia 2020 r. rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania¹. **Projektowane przepisy tego rozporządzenia są realnym zagrożeniem również dla bezpieczeństwa finansów publicznych** w Polsce, a także stanowią przekroczenie delegacji ustawowej określonej w art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług². Jednocześnie istnieje poważna wątpliwość, czy Projekt ten rzeczywiście stanowi prawidłowe wykonanie delegacji ustawowej, z uwagi na treść art. 111b ust. 1 powołanej ustawy.

Zgodnie bowiem z art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących. Stosownie zaś do art. 111b ust. 1 tej ustawy, ewidencja sprzedaży, o której mowa w art. 111 ust. 1, w odniesieniu do niektórych grup podatników lub rodzajów czynności, może być prowadzona przy użyciu kas rejestrujących mających postać oprogramowania, spełniających wymagania, o których mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Natomiast zgodnie z art. 111b ust. 2 tej ustawy, do kas rejestrujących, o których mowa w ust. 1, przepisy art. 111 i art. 111a stosuje się odpowiednio. Mając na uwadze treść powyższych przepisów, należy zadać pytanie: czy „oprogramowanie”, o którym mowa w Projekcie, może zostać uznane za „kasę rejestrującą”, a co za tym idzie – czy podatnicy, którzy będą stosować takie oprogramowanie, będą prawidłowo wywiązywać się z obowiązku określonego w art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.? Jest to niezwykle istotne, gdyż w przypadku stwierdzenia, że podatnik narusza obowiązek określony

¹ Udostępnionym pod adresem: <https://legislacja.gov.pl/projekt/12323808/katalog/12623138#12623138>, dalej jako „Projekt”.

² Dz. U. z 2020 r., poz. 106 ze zm., dalej jako „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.

w tym artykule, naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego ustala za okres do momentu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących, dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług³, a naruszenie tego obowiązku jest również deliktem karnoskarbowym (art. 60-61 KKS).

Z analizy treści art. 111 oraz art. 111a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wynika, że oprogramowanie przewidziane w Projekcie nie spełnia cech kasy rejestrującej. **Kasy rejestrujące powinny mieć bowiem odpowiednią konstrukcję, mieć zapewniony serwis oraz ich używanie musi podlegać nadzorowi publicznemu.** Nie sposób uznać, aby jakkolwiek aplikacja służąca do ewidencjonowania mogła te wymagania spełnić.

Jeżeliby jednak przyjąć, że Projekt nie narusza w sensie przedmiotowym art. 111b ust. 1, to można przedstawić mu zarzut przekroczenia delegacji ustawowej, z uwagi na brzmienie ust. 3 tego artykułu, zgodnie z którym Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:

1. grupy podatników lub rodzaje czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących, o których mowa w ust. 1,
2. wymagania techniczne dla kas rejestrujących, o których mowa w ust. 1, oraz sposób ich używania, w tym sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy ich użyciu, sposób zakończenia ich używania w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas oraz szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów w postaci innej niż wydruk przy zastosowaniu tych kas

– 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.

Rola ewidencji podatkowej prowadzonej przy użyciu kas rejestrujących w systemie podatkowym jest niezwykle istotna. Prawidłowość jej prowadzenia warunkuje ostatecznie prawidłowość danych zawartych w deklaracji podatkowej. **Ewidencja sprzedaży prowadzona przy pomocy kasy rejestrującej jest przeciw księgą podatkową** w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej, korzystającą tym samym z domniemania prawdziwości danych w niej zawartych. Z powyższych powodów dotychczas istniejące kasy rejestrujące musiały spełnić wiele rygorystycznych wymogów, zapewniających bezpieczeństwo prowadzonej przez podatników ewidencji podatkowej. Obecna technika zabezpieczeń kas rejestrujących uniemożliwia jakkolwiek ingerencję w pamięć tych kas, a wszelkie jej próby są łatwe do wychwycenia. Producenci krajowi oraz podmioty dokonujące wewnątrzwspólnotowego nabycia lub importu kas rejestrujących, w celu wprowadzenia ich na terytorium kraju do obrotu, są obowiązani do uzyskania dla danego typu kas rejestrujących potwierdzenia Prezesa Głównego Urzędu Miar, że kasy te spełniają odpowiednie funkcje (tj. prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy rejestrującej na zewnętrzne nośniki danych oraz połączenie i przesyłanie danych między kasą a Centralnym Repozytorium Kas) i wymagania techniczne. Przede wszystkim kasy rejestrujące muszą posiadać odpowiednią konstrukcję o charakterze zabezpieczającym i zapobiegawczym.

W raporcie z konsultacji do Projektu, resort finansów zdaje się niedoceniać problemu bezpieczeństwa danych zapisanych w ewidencji utworzonej w formie oprogramowania, stwierdzając: *„Z założenia kasy software’owe są oprogramowaniem, które może być instalowane w różnych środowiskach i na różnych urządzeniach. W gestii producenta jest określenie na jakim sprzęcie i systemie kasa ma działać oraz określić procedury awaryjne dla danej kasy co nie mieści się w regulacjach prawnych”*. Tymczasem, jak zauważył Prezes Głównego Urzędu Miar: *„(...)*

³ Art. 111 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Sekcja Dostawców Fiskalnych Urzędzeń Rejestrujących KIGEiT

w rozwiązaniach czysto programowych trudne lub nawet niemożliwe jest zabezpieczenie przed utratą danych wskutek np. zaniku zasilania, niekontrolowanych zmian nastaw czasu, czy błędów nośnika danych⁴”.

Projekt zaś – w przeciwieństwie do istniejących już unormowań – **nie przewiduje prawnego zabezpieczenia urzędzeń, na których mają funkcjonować kasy pod postacią oprogramowania, gdyż Projekt nie reguluje istoty problemu, czyli kasy, na których będzie stosowane owe oprogramowanie.** Zatem tzw. kasy wirtualne, bez zdefiniowanego bezpiecznego środowiska, w którym działają, posiadają podatności i umożliwiają dokonywanie oszustw, które nie są obiektywnie możliwe w przypadku stosowania obecnie dostępnych na rynku kas rejestrujących. **Projekt przewiduje wyłącznie zapewnienie ochrony dla samej aplikacji,** z której będą korzystał podatnicy chcący prowadzić ewidencję przy pomocy oprogramowania, nie uwzględniając należytego i adekwatnego zabezpieczenia dla jej zapisu i przechowywania, co stanowi tym samym naruszenie delegacji ustawowej poprzez naruszenie art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Reasumując, **Projekt przy obecnym brzmieniu** ustawy z dnia 11 marca 2004 r. stanowi niewykonanie delegacji ustawowej określonej w art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., gdyż kasa mająca postać oprogramowania **nie może być uznana za kasę rejestrującą** w rozumieniu ustawy. Jednocześnie z treści tego Projektu wynika **przekroczenie delegacji ustawowej określonej w art 111 ust. 3,** poprzez brak możliwości zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych.

Ponadto należy mieć również na uwadze, iż **system kas rejestrujących** w Polsce, budowany od 2004 roku **może być trwale zdestabilizowany** przez wprowadzenie konkurencyjnego systemu ewidencjonowania, nieprzetestowanego wcześniej oraz niesprawdzonego pod względem bezpieczeństwa i funkcjonowania. Niepokojącym jest również fakt, iż do tej pory nie jest jasne, do jakiej grupy podatników rozwiązanie ma być adresowane. Pochopne zaś rozszerzenie cyfryzacji przez administrację państwową na obszary szczególnego ryzyka, tak jak miałyby to miejsce w przypadku wejścia w życie regulacji przewidzianych w Projekcie, może osiągnąć skutek odwrotny do zamierzonego i doprowadzić do poważnego spadku dochodów budżetowych, gdyż zaoferowanie wadliwego urządzenia ewidencyjnego będzie natychmiast wykorzystane przez podatników, którzy będą mogli je używać bezterminowo (oprogramowanie nie może się zużyć). Co więcej, dopuszczenie do funkcjonowania w systemie podatkowym możliwości prowadzenia ewidencji podatkowej z wykorzystaniem wadliwego oprogramowania ewidencyjnego, pociągnie za sobą nieodwracalne skutki, z uwagi na powszechność dostępu do tego typu rozwiązań.

Z poważaniem

Prezes Zarządu



Stefan Kamiński

Załącznik:

1. *Ekspertyza prawna w sprawie oceny prawnopodatkowej przepisów projektu rozporządzenia w sprawie. kas rejestrujących mających postać oprogramowania.*

⁴ Pismo Prezesa Głównego Urzędu Miar opiniujące Projekt, sygn. BDG-WP.0230.28.2019.