

Warszawa, dnia 24 stycznia 2020 r.

Instytut Studiów Podatkowych
ul. Kaleńska 8
04-367 Warszawa
Prof. dr hab. Witold Modzelewski
doradca podatkowy
nr wpisu 00001

ISP/ /01/20/BG/RL

EKSPERTYZA PRAWNA

w sprawie oceny prawnopodatkowej przepisów projektu rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania

I. Stan faktyczny i pytanie prawne

Krajowa Izba Gospodarcza Elektroniki i Telekomunikacji (dalej zwana: „KIGEIT”) zwróciła się z prośbą dotyczącą oceny prawnej projektu rozporządzenia z dnia 13 stycznia 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania¹. KIGEIT przedłożyła do wglądu ISP w szczególności następujące dokumenty:

- pismo Prezesa Głównego Urzędu Miar nr BDG-WP.0230.28.2019,
- pismo Krajowej Izby Gospodarczej Elektroniki i Telekomunikacji Sekcja Dostawców Fiskalnych Urzędzeń Rejestrujących z dnia 26 listopada 2019 r.,
- pismo Krajowej Izby Gospodarczej Elektroniki i Telekomunikacji z dnia 26 listopada 2019 r.,
- materiały prasowe dotyczące nadużyć związanych z używaniem kas wirtualnych w innych krajach UE.

¹ <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12323808/katalog/12623113#12623113>, zwany dalej „Projektem”.

Przedmiot ekspertyzy

Przedmiotem ekspertyzy jest ocena zaproponowanych w Projekcie rozwiązań prawnych.

II. Opinia w sprawie

1. Charakter prawny ewidencji na kasie fiskalnej

Ewidencjonowanie sprzedaży przy pomocy kasy rejestrującej jest podstawowym narzędziem zapewnienia wywiązywania się z obowiązków podatkowych podatników dokonujących sprzedaży detalicznych, jak również istotnym elementem uszczelniającym system podatkowy. Zgodnie z art. 3 pkt 4 Ordynacji podatkowej², przez pojęcie ksiąg podatkowych należy rozumieć księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Ustawodawca nadaje księgom podatkowym szczególną moc dowodową. Zgodnie z art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej, księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Z powołanego przepisu wynika domniemanie, że zdarzenia odnotowane w księdze rzeczywiście miały miejsce, a ich przebieg był taki, jak z owej księgi wynika. Domniemanie to wiąże organ podatkowy, wobec czego nie może on dokonać ustaleń wbrew księdze. Utrata mocy dowodowej ksiąg może nastąpić jedynie w przypadku obalenia tego domniemania. Może to nastąpić, jeżeli na podstawie art. 193 § 4 Ordynacji podatkowej stwierdzone zostanie, że księga prowadzona była w sposób nierzetelny lub wadliwy. Inicjatywa stwierdzenia tego rodzaju okoliczności należy do organu podatkowego, który może przeprowadzić odpowiednie badanie w tym względzie. Stwierdzenie nierzetelności, zgodnie z art. 193 § 4 Ordynacji podatkowej prowadzi do utraty przez księgę szczególnej mocy dowodowej³.

Ponadto, szczególną moc dowodową ksiąg podatkowych wyrażoną w art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej należy interpretować jako **zakaz określania w postępowaniu podatkowym elementów mających wpływ na wysokość podatku, bez uprzedniego odniesienia się w sposób uregulowany prawem do prowadzenia ksiąg w sposób nierzetelny lub wadliwy**. Możliwość przyjęcia za podstawę rozstrzygnięcia innego stanu niż wynikającego z ksiąg podatkowych zachodzi dopiero wówczas, gdy domniemanie rzetelności ksiąg zostanie obalone i to wyłącznie w sposób przewidziany prawem. Dla oceny, czy księga jest

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2019 r., poz. 900.

³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Ld 109/19, CBOSA.

rzetelna, decydujące znaczenie ma to, czy w oparciu o zapisy z niej wynikające można ustalić prawidłową podstawę opodatkowania, a zatem czy zawiera prawidłowe zapisy dotyczące wszystkich zdarzeń mających wpływ na jej ustalenie⁴. Art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej zawiera zatem szczególny nakaz dowodowy obowiązujący w postępowaniu podatkowym, stanowiący ograniczenie zasady prawdy materialnej na rzecz prawdy formalnej⁵.

Unormowania dotyczące ewidencji oraz rejestrów niezbędnych do określania lub ustalania zobowiązań podatkowych, **zawarte są przede wszystkim w podatkowym prawie materialnym**. O tym, czy daną ewidencję lub rejestr będzie można traktować jako księgę podatkową w rozumieniu Ordynacji podatkowej, decyduje cel (podatkowy) jakiemu służy oraz krąg podmiotów (podatnik, płatnik lub inkasent), które są zobligowane do ich prowadzenia⁶.

Ewidencje, o których mowa w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług⁷, należy uznać za księgi podatkowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Na podstawie art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych **obowiązani są do prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących**. Zatem również ewidencje prowadzone przy pomocy kas rejestrujących traktowane są na gruncie Ordynacji podatkowej jako księgi podatkowe. Potwierdza to Naczelny Sąd Administracyjny, który uznał, iż ewidencjonowanie sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej powinno także spełniać wymogi rzetelności i niewadliwości⁸. Spełnienie tych przesłanek oznacza, że ewidencja sprzedaży przy pomocy kasy rejestrującej korzysta z domniemania prawdziwości ksiąg podatkowych.

Ustanowienie przez ustawodawcę domniemania prawdziwości ksiąg podatkowych, implikuje również konieczność ustanowienia restrykcyjnego systemu kas rejestrujących, będących szczególnym rodzajem ksiąg podatkowych. Należy przy tym zaznaczyć, że księgi podatkowe (KPiR oraz rachunkowe), są prowadzone w oparciu o dokumenty (dowody księgowo: faktury, rachunki). Biorąc jednak pod uwagę, że dokumenty te pochodzą od różnych podmiotów (wystawca faktury/rachunku, bank), objęcie domniemaniem ksiąg prowadzonych na ich podstawie jest uzasadnione konstrukcyjnie. Manipulacja treścią tych dowodów (w stosunku do zdarzenia gospodarczego) jest utrudniona i wymaga współdziałania wszystkich zainteresowanych podmiotów. Inaczej rzecz się ma z ewidencją na kasach fiskalnych. W przypadku sprzedaży konsumenckiej brak jest innych dowodów potwierdzających treść zdarzenia gospodarczego.

⁴ Wyrok NSA z dnia 17 października 2018 r., sygn. II FSK 847/18, CBOSA.

⁵ Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2011 r., sygn. I FSK 26/11, CBOSA.

⁶ S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, art. 3, LEX.

⁷ Dz. U z 2018 r., poz. 2174 ze zm., dalej jako „ustawa z dnia 11 marca 2004 r.”.

⁸ Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2019 r., sygn. I FSK 1860/16, CBOSA.

Późniejsza manipulacja jest zatem trudna do zweryfikowania, brak jest bowiem możliwości identyfikacji drugiej strony czynności. Nie ma również innych dowodów z dokumentów. Z tych powodów od 1994 r. doskonalono technikę zabezpieczeń pamięci kasy fiskalnej. Szło o to, aby jakakolwiek ingerencja w urządzenie lub jego pamięć pozostawiała ślady i została wychwycona przez serwis.

W polskim ustawodawstwie, oprócz ustawy z dnia 11 marca 2004 r., regulacje dotyczące kas rejestrujących znajdują się przede wszystkim w następujących aktach prawnych:

- rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących⁹,
- rozporządzeniu Ministra Przedsiębiorczości i Technologii z dnia 28 maja 2018 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące¹⁰,
- rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących¹¹.

Podstawowym aktem wykonawczym regulującym funkcjonowanie kas rejestrujących w Polsce jest rozporządzenie z dnia 29 kwietnia 2019 r., które obejmuje swym zakresem stosowanie zarówno kas z papierowym oraz elektronicznym zapisem kopii, jak również kas online. Rozporządzenie określa sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (w tym o zastosowaniu specjalnym dla danego rodzaju czynności), warunki i sposób używania kas rejestrujących (w tym sposób zakończenia używania kas w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas), szczególne przypadki i sposób wystawiania dokumentów w postaci innej niż wydruk przy zastosowaniu kas oraz rodzaje dokumentów składanych w związku z używaniem kas, a także sposób ich składania oraz wzory tych dokumentów. Zgodnie z § 3 ust. 1 tegoż rozporządzenia, podatnicy prowadzą ewidencję każdej czynności sprzedaży, w tym sprzedaży zwolnionej od podatku, przy użyciu kas, które zostały nabyte w okresie obowiązywania potwierdzenia, że kasa spełnia funkcje wymienione odpowiednio w art. 111 ust. 6a lub w art. 145a ust. 2 ustawy oraz wymagania techniczne (kryteria i warunki techniczne) dla kas, wyłącznie w trybie fiskalnym pracy tej kasy, po dokonaniu jej fiskalizacji.

Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, iż w obecnym stanie prawnym kasy rejestrujące muszą spełniać wiele obligatoryjnych wymogów technicznych, jak również podlegają szczegółowej weryfikacji, nad którą pieczę – ustawowo – sprawuje Prezes Głównego Urzędu Miar¹². W szczególności rozporządzenie z dnia 28 maja 2018 r. zawiera szereg przepisów

⁹ Dz. U. z 2019 r., poz. 816, dalej jako „rozporządzenie z dnia 29 kwietnia 2019 r.”.

¹⁰ Dz. U. z 2018 r., poz. 1206, dalej jako „rozporządzenie z dnia 28 maja 2018 r.”.

¹¹ Dz. U. z 2018 r., poz. 2519, dalej jako „rozporządzenie w sprawie zwolnień”.

¹² Zob. art. 111 ust. 6b i n. ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

mających stanowić gwarancję pełnej ochrony danych znajdujących się w kasach rejestrujących, jak również zapobiegających jakiegokolwiek ingerencji osób nieuprawnionych, przykładowo:

„ § 7.

1. *Dostęp do wnętrza kasy jest zabezpieczony co najmniej jedną plombą mechaniczną, przy czym plomba jest:*

- 1) *umieszczona na obudowie kasy;*
- 2) *nieusuwalna albo ulega zniszczeniu przy jej usuwaniu;*
- 3) *oznaczona cechą identyfikującą serwisanta kasy.*

2. *Sposób plombowania oraz zamknięcia obudowy kasy uniemożliwia dostęp do wszystkich elementów wewnętrznych konstrukcji kasy, przy czym wymaganie to może nie dotyczyć zasilania akumulatorowego kasy.*

(...)

§ 8.

1. *Pamięć fiskalna:*

- 1) *jest kontrolowana wyłącznie bezpośrednio przez program pracy kasy;*
- 2) *jest umieszczona w gnieździe związanym nierozłącznie z obudową kasy, zalanym twardą, nieprzezroczystą masą w sposób uniemożliwiający dostęp do tej pamięci;*
- 3) *uniemożliwia usunięcie lub zmianę zapisanych danych i programu pamięci fiskalnej w przypadku jego stosowania;*
- 4) *zapewnia:*
 - a) *odczyt zapisanych danych przez podmiot prowadzący serwis główny w przypadku uszkodzenia kasy,*
 - b) *trwałe i niezmiennie przechowywanie zapisanych danych.*

2. *W przypadku stosowania programu pamięci fiskalnej jest on jednoznacznie identyfikowalny wyłącznie w trybie serwisowym przez nazwę, wersję i sumę kontrolną raportowaną na żądanie.*

3. *W przypadku zapełnienia lub uszkodzenia pamięci fiskalnej jej wymiana jest wykonywana wyłącznie przez podmiot prowadzący serwis główny. Wymiana pamięci fiskalnej wymaga wymiany pamięci chronionej.*

(...)

§ 10.

1. Pamięć chroniona:

- 1) zapewnia przyrostowy i trwały zapis oraz wielokrotny odczyt zapisanych w niej danych w sposób zapewniający weryfikację niezmienności zapisanych dokumentów fiskalnych i нефiskalnych;*
- 2) jest kontrolowana wyłącznie bezpośrednio przez program pracy kasy;*
- 3) jest wymieniana w trybie serwisowym w przypadku jej zapełnienia lub uszkodzenia;*
- 4) jest chroniona zabezpieczeniem z naniesionymi cechami producenta, zapewniającym nierozłączność pamięci chronionej z konstrukcją wewnętrzną kasy;*
- 5) zapewnia trwałe przechowywanie zapisanych danych w przypadku utraty zasilania;*
- 6) przechowuje dane spójne z danymi w pamięci fiskalnej, z którą współpracuje;*
- 7) zapewnia odczyt zapisanych danych przez podatnika;*
- 8) jest powiązana z pamięcią fiskalną.*

(...)

§ 18.

- 1. Konstrukcja kasy nie może umożliwiać zaprogramowania w jej pamięciach wewnętrznych oraz wykonywania programów nieuwzględnionych w wykazie oprogramowania kasy, o którym mowa w § 55 ust. 1 pkt 15.*
- 2. Kasa nie może zawierać rozwiązań konstrukcyjnych, również w zakresie oprogramowania, umożliwiających nieuprawnioną ingerencję w dane przetwarzane i zapisane przez kasę albo skutkujących utratą lub zmianą tych danych, w szczególności w przypadku wystąpienia sytuacji awaryjnych, z wyjątkiem zerowania pamięci operacyjnej.*
- 3. Kasa nie może zawierać rozwiązań konstrukcyjnych, które prowadzą do nieprawidłowej ewidencji obrotu oraz nieprawidłowego wyliczania kwot podatku należnego”.*

Należy podkreślić, iż prawidłowe funkcjonowanie obecnego systemu kas rejestrujących w Polsce jest również obwarowane możliwością poniesienia przez podatników odpowiedzialności karnoskarbowej. Kodeks karny skarbowy¹³ zawiera bowiem przepisy, na podstawie których

¹³ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy, Dz. U z 2020 r., poz. 19, dalej jako „KKS”

podatnicy mogą ponosić odpowiedzialność za naruszenie obowiązków ewidencjonowania sprzedaży przy pomocy kasy rejestrującej. Zgodnie z art. 60 § 1 KKS, kto wbrew obowiązkowi **nie prowadzi księgi**, podlega karze grzywny do 240 stawek dziennych. W przypadku mniejszej wagi sprawca takiego czynu zabronionego podlega natomiast karze grzywny za wykroczenie skarbowe (art. 60 § 4). Zgodnie z art. 53 § 21 pkt 5 KKS, **księgą są również zapisy kasy rejestrującej**.

Ponadto, przepisy KKS przewidują sankcje za inne uchybienia związane z używaniem kas rejestrujących. Zgodnie z art. 61 KKS, karze podlega również podmiot, który prowadzi księgę **nierzetelnie lub wadliwie**. Zatem **odpowiedzialność karnoskarbowa występuje w przypadku, gdy ewidencja prowadzona przy użyciu kasy rejestrującej jest niezgodna ze stanem rzeczywistym lub sposób ewidencjonowania nie jest zgodny z przepisami prawa**. Wówczas sprawcy grozi kara grzywny do 240 stawek dziennych za nierzetelne prowadzenie ewidencji lub karą grzywny za wykroczenie skarbowe, jeżeli czyn jest mniejszej wagi oraz w razie wadliwego prowadzenia ewidencji.

W Projekcie proponuje się wprowadzenie możliwości stosowania przez podatników kas rejestrujących mających postać oprogramowania. W obecnej wersji Projektu usunięto przepis określający grupę podatników, którzy mogą używać tych kas¹⁴. Z pisma przewodniego z dnia 7 stycznia 2020 r. skierowanego przez Departament Prawny Ministerstwa Finansów do Rządowego Centrum Legislacji¹⁵ wynika, że grupy te będą określone w oddzielnym rozporządzeniu. Zgodnie z regulacjami zawartymi w Projekcie, podatnicy prowadzić będą ewidencję każdej czynności sprzedaży, w tym sprzedaży zwolnionej od podatku, przy użyciu kas, które spełniają wymagania techniczne określone w załączniku nr 1 oraz zapewniają połączenie z drukarką i posiadają ważny certyfikat producenta danej kasy. Projekt rozporządzenia określa obowiązek zapewnienia przez podatnika, po uruchomieniu kasy w trybie fiskalnym, automatycznego lub na żądanie przesyłania danych między kasą a CRK. Projekt rozporządzenia określa również wymagania techniczne dla kas mających postać oprogramowania oraz sposób ich używania. Kasa ma posiadać certyfikat kasy wystawiony przez producenta danej kasy. Kasy mające postać oprogramowania stanowią alternatywę dla obecnie użytkowanych kas rejestrujących. Względem poprzedniej wersji, do Projektu dodano regulacje dotyczące zakresu badań kas mających postać oprogramowania oraz dane dotyczące wniosku o wydanie potwierdzenia przez Główny Urząd Miar o spełnieniu przez kasę funkcji i warunków technicznych, a także okres na który zostanie wydane to potwierdzenie.

¹⁴ Zgodnie z wersją poprzedzającą, u których wartość sprzedaży bez podatku nie przekroczyła w co najmniej jednym z dwóch poprzednich lat podatkowych równowartości w złotych **10 mln euro**.

¹⁵ PR5 022 166 2019 S.C.I

Ponadto Projekt uzupełniono o sposób oznaczenia kas numerami unikatowymi, a także określono warunki ich przydzielania.

Przyjęcie rozwiązań zaproponowanych w Projekcie stworzy sytuację, w której funkcjonować będą dwa niezależne systemy kas rejestrujących, oparte na odmiennych regulacjach prawnych, tj. system kas sprzętowych oraz system kas wirtualnych. Należy mieć na względzie, iż domniemanie prawdziwości ksiąg podatkowych obejmie wówczas swym zakresem ewidencje powstałe przy użyciu kas wirtualnych, zapisane na urządzeniu, na którym zainstalowano aplikację fiskalną, mimo iż nie ma wystarczającej gwarancji co do ich ochrony oraz zabezpieczenia przed ingerencją osób niepowołanych (podatnik, osoby trzecie). Jak bowiem zauważył Prezes Głównego Urzędu Miar: *„(...) w rozwiązaniach czysto programowych trudne lub nawet niemożliwe jest zabezpieczenie przed utratą danych wskutek np. zaniku zasilania, niekontrolowanych zmian nastaw czasu, czy błędów nośnika danych”*. Również z tychże względów, podatnicy użytkujący kasy wirtualne, będą musieli liczyć się z możliwością poniesienia odpowiedzialności wynikającej z powołanych przepisów KKS. Należy wskazać, iż takie ryzyko jest zminimalizowane w przypadku stosowania kas rejestrujących dostępnych obecnie na rynku, z uwagi na określony prawem wysoki poziom zabezpieczeń, o czym świadczą cytowane wcześniej przepisy rozporządzenia z dnia 28 maja 2018 r.

Z kolei w załączniku nr 1 do Projektu ustanawiającym wymagania techniczne dla kas dotyczące ich zawartości, zapisu i przechowywania danych, wystawianych dokumentów, pracy kasy oraz kas o zastosowaniu specjalnym, określono wyłącznie wymagania dotyczące samej aplikacji kasy wirtualnej, bez odniesienia się do sprzętu i systemu operacyjnego, na którym będzie funkcjonować, przykładowo:

„§ 1.

(...)

4. Dane zapisane w bazie danych kasy są szyfrowane przy użyciu klucza. Odczyt danych z bazy danych kasy jest niemożliwy bez klucza użytego do szyfrowania danych”.

W samym zaś Projekcie, sformułowano jedynie ogólne wytyczne dotyczące ochrony danych zawartych w tychże kasach, przerzucając jednocześnie odpowiedzialność za jej zapewnienie na producentów:

„Rozdział 4

Rodzaje danych zawartych we wniosku o wydanie potwierdzenia oraz rodzaje dokumentów i urządzeń niezbędnych do wydania potwierdzenia

§ 21. Wniosek o wydanie potwierdzenia, o którym mowa w art. 111 ust. 6b ustawy, zawiera:

(...)

- 11) sposoby zabezpieczenia kasy przed nieuprawnioną zmianą, z uwzględnieniem sposobu kontroli oryginalności komponentów i modułów kasy;
- 12) opis sposobu zabezpieczenia kasy przed uruchomieniem kasy na innym urządzeniu niż urządzenie, na którym dokonano fiskalizacji;
- 13) opis sposobu weryfikacji integralności i niezaprzeczalności danych zapisanych w bazie danych kasy”.

Tymczasem zagadnienia z zakresu bezpieczeństwa danych zapisanych w kasach sprzętowych, dotyczące wymaganej treści wniosku o wydanie potwierdzenia przez Główny Urząd Miar, są znacznie obszerniejsze i uszczegółowione w rozporządzeniu z dnia 28 maja 2018 r.:

„§ 55.

1. Wniosek o wydanie potwierdzenia, o którym mowa w art. 111 ust. 6b ustawy, zawiera:

(...)

- 13) sposoby zabezpieczenia kasy i jej podzespołów przed dostępem osób nieuprawnionych wraz z opisem sposobu autoryzacji narzędzi umożliwiających dostęp do trybu serwisowego na wszystkich poziomach dostępu;
- 14) opis konstrukcji mechanicznej i elektronicznej zawierający:
 - a) opis i schemat blokowy budowy wewnętrznej kasy, układów elektronicznych wraz z ich połączeniami i kierunkiem przepływu danych i sterowania oraz zasady działania poszczególnych modułów funkcjonalnych,
 - b) opis funkcjonalny oprogramowania stosowanego w modułach kasy oraz jego identyfikacji,
 - c) rysunki techniczne elementów konstrukcji mechanicznej kasy, obudowy i elementów mechanicznych zabezpieczających dostęp do jej konstrukcji oraz elementów mocujących pamięci fiskalnej, w postaci rzutów płaskich, z wyłączeniem rysunków technicznych dotyczących w szczególności przewodów, typowych gniazd i połączeń, wkrętów, nitów oraz klawiszy,

- d) *charakterystykę zastosowanych w konstrukcji kasy układów pamięci w sposób zapewniający ich identyfikację, lokalizację w kasie, określenie pojemności oraz zastosowanie, wskazanie liczby możliwych do zarejestrowania w danej pamięci dokumentów i zdarzeń poszczególnych rodzajów, o ile struktura pamięci umożliwia określenie tych wartości,*
- e) *schematy ideowe kompletne i czytelne w stopniu umożliwiającym analizę zastosowanych rozwiązań układowych oraz schematy montażowe elementów elektronicznych kasy;*
- 15) *wykaz oprogramowania kasy wraz z oznaczeniem ich wersji i sum kontrolnych, obejmujący oprogramowanie wewnętrzne kasy i program do odczytu pamięci;*
- 16) *mapę pamięci fiskalnej;*
- 17) *wykaz elementów konstrukcyjnych kasy wraz z opisem ich przeznaczenia, w tym podzespołów realizujących funkcje pamięci operacyjnej, pamięci chronionej, pamięci fiskalnej, zegara czasu oraz zastosowanych w budowie kasy mikrokontrolerów;*
- 18) *wykaz wszystkich części systemu kasowego wraz ze schematem;*
- 19) *szczegółowy opis sposobu zabezpieczeń pamięci programu pracy kasy i pamięci fiskalnej, wraz z niezbędnymi algorytmami, schematami i kodami źródłowymi oprogramowania, w postaci umożliwiającej weryfikację wymagań dotyczących niezmienności danych w tych pamięciach; opis obejmuje zastosowane w kasie rozwiązania techniczne zapewniające niezmienność i weryfikowalność zapisów w pamięci programu pracy kasy i pamięci fiskalnej; w przypadku gdy skuteczność zastosowanego w kasie zabezpieczenia pamięci programu pracy kasy oraz pamięci fiskalnej jest uzależniona od przebiegu połączeń na płycie drukowanej topologii ścieżek, należy wraz z opisem sposobu zabezpieczeń dostarczyć schematy montażowe ilustrujące przebieg ścieżek połączeniowych”.*

Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż jedną z kluczowych zasad dotyczących tworzenia prawa podatkowego jest postulat, by przepisy były napisane w taki sposób, aby adresat norm w nich zawartych był w stanie zrozumieć, jakie są jego obowiązki i uprawnienia. Każda regulacja prawna musi spełniać wymóg dostatecznej określoności, zatem przepisy prawne powinny być formułowane w sposób poprawny, jasny oraz precyzyjny. Stanowienie przepisów niejasnych i wieloznacznych, wskutek których jednostka nie może przewidzieć konsekwencji prawnych swych zachowań, jest sprzeczne z zasadą prawidłowej legislacji (w tym z zasadą określoności prawa), wywodzonej z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawa. Z kolei cytowane projektowane regulacje, nie tworzą skonkretyzowanych i jasnych wymogów – jak ma to miejsce w

przypadku rozporządzenia z dnia 28 maja 2018 r. – dzięki którym dane ewidencyjne będą w sposób dostateczny zabezpieczone.

Ponadto, za zbyt ogólne należy uznać przepisy dotyczące zakresu badań kasy oraz rodzajów danych zawartych w sprawozdaniu z badań kasy. W przypadku kas sprzętowych, Główny Urząd Miar przeprowadza proces homologacji w oparciu o szczegółowe regulacje dotyczące bezpieczeństwa zapisanych w kasie danych (m.in. powołane we wcześniejszych fragmentach niniejszego opracowania), zestawiając i porównując z nimi parametry i funkcje badanej kasy. Inaczej jest w przypadku proponowanego Projektu, gdzie zaniechano stosowania sformułowań konkretyzujących zakres ochrony danych ewidencyjnych zapisanych na urządzeniu, na którym funkcjonuje kasa wirtualna, a jedynie określono (wzorując się przy tym wybiórczo na przepisach rozporządzenia z dnia 28 maja 2018 r.), iż bezpieczeństwo kasy jest jednym z kryteriów obejmującym proces badania kasy:

„§ 25. Badania kasy obejmują:

- 1) sprawdzenie poprawności i kompletności wniosku, o którym mowa w § 21;*
- 2) badania w zakresie:*
 - a) bezpieczeństwa kasy, w szczególności obsługi sytuacji awaryjnych,*
 - b) poprawności realizacji funkcji kasy dostępnych dla użytkownika,*
 - c) protokołów komunikacyjnych kasy”.*

Tym samym badanie będzie w przypadku kas wirtualnych znacząco okrojone i skupiać się będzie jedynie na stosowaniu kryterium bezpieczeństwa względem kasy wirtualnej jako oprogramowania, nie zaś środowiska (systemu i urządzenia) w którym funkcjonuje.

Podsumowując, projektowane przepisy nie tworzą odpowiedniej gwarancji ochrony zapisanych danych w kasie mającej postać oprogramowania, będących jednocześnie ewidencją podatkową i korzystającą tym samym z domniemania prawdziwości księgi podatkowej. Dla organów podatkowych wiążące będzie to, co jest zapisane w kasie rejestrującej, a nie w CRK. Domniemaniem prawnym wiarygodności będzie objęta ewidencja zapisana w kasie rejestrującej. W przeciwieństwie do kas sprzętowych, w przypadku kas wirtualnych nie ma możliwości zastosowania plomb, czy też wykorzystania pamięci chronionej dla zapewnienia adekwatnej ochrony danych stanowiących ewidencję. Oprócz tego, określenie procedury uzyskania potwierdzenia dla kas wirtualnych, nadawanego przez Główny Urząd Miar w kształcie przewidzianym w Projekcie jest nieprecyzyjne oraz stanowi naruszenie zasady pewności prawa, zgodnie z którą analogiczne sprawy powinny być załatwiane w taki sam sposób i zakazane jest odstępowanie od utrwalonej praktyki załatwiania spraw bez ważnej przyczyny. Takie odstępstwo

będzie zaś miało miejsce w przypadku istnienia dwóch różnych procedur uzyskania homologacji, tj. w oparciu o przepisy przewidziane w Projekcie oraz o przepisy zawarte w rozporządzeniu z dnia 28 maja 2018 r.

2. Treść delegacji ustawowej

Ustawodawca na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r., delegację do wydania rozporządzenia w zakresie wprowadzenia kas rejestrujących mających postać oprogramowania przewidział w art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Instytucję upoważnienia do wydania rozporządzenia reguluje z kolei art. 92 Konstytucji. Zgodnie z tym przepisem:

1. *Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.*
2. *Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji, o których mowa w ust. 1, innemu organowi.*

Jednym z konstytucyjnych wymogów delegacji jest zatem „szczegółowość upoważnienia zawartego w ustawie” pod kątem podmiotowym, przedmiotowym i treściowym. Każde upoważnienie do wydania rozporządzenia powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia, zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Co istotne rozporządzenie powinno regulować tylko te kwestie, które są już (przynajmniej ogólnie) unormowane w samej ustawie¹⁶. Nadmienić należy również, że „*akt wykonawczy do ustawy nie może w sposób samoistny zmieniać ani modyfikować treści norm zawartych w aktach hierarchicznie wyższych. Zmiana albo modyfikacja taka jest możliwa jedynie wówczas, gdy jest to wyraźnie wyrażone w przepisie upoważniającym. (...) Rozporządzenie nie może (...) uzupełniać ustawy, rozbudowywać przesłanek zrealizowania jakiejś normy prawnej określonej w ustawie lub takich elementów procedury, które nie odpowiadają jej ustawowym założeniom*”¹⁷.

Zatem to właśnie brzmienie art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest kluczowe dla rozstrzygnięcia jakie grupy podatników lub rodzaje czynności mogłyby ewentualnie korzystać z kas mających postać oprogramowania.

W myśl art. 111b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.:

¹⁶ P. Tuleja (red.), Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz 2019, Warszawa

¹⁷ Wyrok TK, sygn. P 16/09

- „1. 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 ust. 3 pkt 2.
2. Do kas rejestrujących, o których mowa w ust. 1, przepisy art. 111 i art. 111a stosuje się odpowiednio.
3. 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”.

Należy zauważyć, że delegacja do wydania rozporządzenia zawarta w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. wskazuje w szczególności zakres spraw przekazanych do uregulowania, oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Naruszenie przez akt wykonawczy celu ustawy jest równoznaczne z wykroczeniem poza zakres delegacji ustawowej. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, iż „*cel ustawy musi być określony w oparciu o analizę przyjętych w ustawie rozwiązań, nie może więc być on rekonstruowany samoistnie, arbitralnie i w oderwaniu od konstrukcji aktu zawierającego delegację. (...) W konsekwencji przepisy wykonawcze muszą pozostawać w związku merytorycznym i funkcjonalnym w stosunku do rozwiązań ustawowych, ponieważ tylko w ten sposób mogą być wyznaczone granice, w jakich powinna mieścić się regulacja zawarta w przepisach wykonawczych*”¹⁸.

¹⁸ Wyroki TK, sygn. SK 11/98 oraz K 2/13.

Przepis art. 111b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. precyzuje natomiast, że prawo do zastosowania kas wirtualnych ma dotyczyć **grupy podatników lub czynności** w stosunku, do których **możliwe** jest stosowanie tego typu kas. Przepis wskazuje, zatem iż ma dotyczyć:

- 1) grupy podatników,
- 2) uwzględnić potrzebę przeciwdziałania nieprawidłowościom w zakresie ewidencjonowania oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania danych.

W przeciwieństwie do projektu z dnia 22 listopada 2019 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, które miało stanowić wykonanie delegacji ustawowej określonej w art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., Projekt ma stanowić wykonanie upoważnienia ustawowego zawartego jedynie w art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Jak już wcześniej wskazano, z pisma przewodniego do Projektu skierowanego przez MF do RCL wynika, że grupy będą określone w oddzielnym rozporządzeniu. Pominęto zatem w Projekcie regulacje, które miałyby określać grupę podatników mających prawo korzystać z kas wirtualnych. W stosunku do poprzedniej wersji Projektu, usunięto wskazanie podmiotów, które mają mieć możliwość stosowania kas rejestrujących w formie oprogramowania, przy jednoczesnym braku opublikowania projektu rozporządzenia, które miałyby być wydane na podstawie art. 111b ust. 3 pkt 1 ustawy.

Wskazać należy, że w poprzedniej wersji rozporządzenia z dnia 22 listopada 2019 r. błędnie określona została grupa podmiotów mających mieć prawo do stosowania kas wirtualnych. W myśl § 3 projektu z dnia 22 listopada 2019 r. przewidziano, iż „kasy mogą być używane przez podatników, u których wartość sprzedaży bez podatku nie przekroczyła w **co najmniej jednym z dwóch poprzednich lat podatkowych równowartości w złotych 10 milionów euro**”. W tym miejscu warto zauważyć, iż de facto możliwość zastosowania kas programowych w myśl par. 3 projektu z dnia 22 listopada 2019 r. mogła dotyczyć nawet 96 % podatników czynnych i zwolnionych co oznacza, że wprowadzenie tego typu przepisów **stanowiłoby rażące przekroczenie upoważnienia przewidzianego w ustawie w celu jej wykonania** w art. 111b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Tymczasem art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. precyzuje, że rozporządzenie, ma dotyczyć **jedynie niektórych grup podatników**. Zatem przyjęcie kryterium, które zezwoliłoby na stosowanie kas wirtualnych przez większość podatników, z wyjątku uczyniłoby regułą jest **bezsprzecznie niedopuszczalne**. Z brzmienia przepisu wynika jasno, że zastosowanie kas mających postać oprogramowania ma

dotyczyć **grupy podmiotów lub czynności**, a zatem ma być rozwiązaniem wyjątkowym, które – co oczywiste - nie powinno dotyczyć większości podatników¹⁹.

Biorąc pod uwagę powyższe uwarunkowania prawne należy wskazać, że przyjęcie rozwiązania polegającego na dopuszczeniu do użytkowania kas wirtualnych zbyt dużej grupy podatników (na co wskazywało m.in. brzmienie § 3 projektu z dnia 22 listopada 2019 r.), stanowiłoby przekroczenie delegacji ustawowej określonej w art. 111b ust. 3 ustawy.

Zauważyć należy, że na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (aktów wykonawczych do ustawy) ewentualne odstępstwa od zasady opodatkowania, ewidencjonowania itp. są każdorazowo określone dla małych grup podatników i dotyczą de facto niewielkich kwot. Tak dzieje się np. w przypadku wyznaczenia grupy podmiotów uprawnionych do zwolnienia podmiotowego, czy grupy podmiotów uprawnionych do nieewidencjonowania obrotu na kasie fiskalnej.

Przykładowo zwolnienie podmiotowe z art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., dotyczy jedynie podmiotów realizujących obroty na niskim poziomie. W myśl art. 113 ust.1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zwalnia się od podatku sprzedaż dokonywaną przez podatników, u których

¹⁹ Według „Raportu o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce” opublikowanego przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości Grupa PFR (czerwiec 2019 r.)¹⁹ liczba mikroprzedsiębiorstw w Polsce systematycznie rośnie. Zachodzą powolne przeobrażenia strukturalne w sektorze przedsiębiorstw i zdaniem autorów Raportu (str. 5) widać wzrost udziału mikrofirm (o 0,6 p.p. do 96,5%). W Raporcie wskazano:

„Polski sektor przedsiębiorstw jest zdominowany przez mikroprzedsiębiorstwa, których udział w strukturze wszystkich przedsiębiorstw wynosi aż 96,5%. Na przestrzeni ostatnich lat nastąpił wzrost liczby mikrofirm. Obecnie jest ich ponad 2mln, o 3,5% więcej niż w 2016 r. i o 12% więcej niż w 2008r.

Największą liczbą mikroprzedsiębiorstw działa w usługach (53,0%) i handlu (23,9%). Co siódma firma prowadzi działalność w budownictwie (13,6%), a co dziesiąta w przemyśle (9,4%). Mają one największy, spośród wszystkich grup przedsiębiorstw, udział w tworzeniu PKB – 31%, a przyjmując wartość PKB generowaną przez sektor przedsiębiorstw jako 100% – 41%. Ponadto, istotnie wpływają na rynek pracy – w sektorze przedsiębiorstw generują 40% miejsc pracy (liczba pracujących w takich firmach wynosi ok. 4mln osób).

W roku 2017 blisko trzy czwarte populacji mikroprzedsiębiorstw działało na polskim rynku pięć lat lub dłużej (72,6% – 1,46 mln firm), zaś blisko jedna piąta – od dwóch do czterech lat (18,4% – 370 tys. firm). Co jedenasta mikrofirma to podmiot młody, funkcjonujący na rynku nie dłużej niż rok (8,9% – 179 tys. firm). Na przestrzeni lat 2009-2017 zauważyć można wzrostowy trend udziału w strukturze mikroprzedsiębiorstw podmiotów najstarszych. W krótkim okresie (porównanie roku 2017 z 2016) w strukturze najmniejszych firm spadł udział podmiotów młodszych (działających na rynku do czterech lat), a wzrost najstarszych (funkcjonujących 5 lat lub dłużej).

W 2017r. mikroprzedsiębiorstwa przeznaczyły na inwestycje ponad 34 mld zł (18% wartości nakładów całego sektora przedsiębiorstw). W przeliczeniu na jedną mikrofirmę przeciętnie nakłady wynosiły nieco ponad 17 tys. zł. i było to o 1,5 tys. zł więcej niż przed rokiem. Większość mikrofirm koncentruje się wyłącznie na rynku krajowym – rzadko eksportują i importują i osiągają niski udział tych wielkości w swoich przychodach/kosztach. W 2017 r. odsetek eksporterów i importerów wyrobów i usług był na poziomie – eksporterów: wyrobów (3,3%) i usług (0,41%) oraz importerów: wyrobów (6,1%) i usług (0,64%). W 2017 r. zanotowano spadek (o 0,7 p.p.) udziału eksportu w przychodach ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów do poziomu 5,2%.

Polskie mikroprzedsiębiorstwa charakteryzuje pozytywny trend rozwojowy: na przestrzeni ostatnich lat rośnie ich liczba, wartość produkcji, przychody, nakłady inwestycyjne, liczba pracujących i zatrudnianych. Mikrofirmy wyróżniają się najniższym tempem wzrostu wartości dodanej. W latach 2007-2016 wzrosła ona o 57%”.

Zgodnie natomiast z art 7 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców¹⁹ określenie mikroprzedsiębiorca oznacza - przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:

- a) zatrudniał średniorocznie mniej niż 10 pracowników oraz
- b) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 2 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 milionów euro

wartość sprzedaży **nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym kwoty 200 000 zł.** Do wartości sprzedaży nie wlicza się kwoty podatku. Wskazać należy, że zwolnienie podmiotowe nie oznacza automatycznie zwolnienia z obowiązku stosowania kas, co już samo w sobie obrazuje, że ustawodawca rygorystycznie podchodzi do jakichkolwiek odstępstw w zakresie ewidencjonowania.

Również jeśli idzie o samo zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących, które uregulowane są na mocy wydawanych rozporządzeń w zakresie kas rejestrujących, należy zauważyć, że również dotyczy ono podmiotów realizujących obroty na niskim poziomie.

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

Kwestie dotyczące zwolnień na czas określony niektórych grup podatników i niektórych czynności z obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz warunki korzystania ze zwolnienia reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 grudnia 2018 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących²⁰. Regulacje w nim zawarte przewidują zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących ze względu na wysokość obrotu - do określonej tym przepisem wysokości obrotów (zwolnienie podmiotowe) oraz zgodnie z załącznikiem do tego rozporządzenia (zwolnienie przedmiotowe)²¹.

²⁰ Dz. U. z 2018 r., poz. 2519, zwane dalej: "rozporządzeniem w sprawie zwolnień".

²¹ Stosownie do zapisu § 2 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień, zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2021 r., czynności wymienione w załączniku do rozporządzenia.

Zgodnie z § 2 ust. 2 rozporządzenia w sprawie zwolnień w odniesieniu do niektórych czynności wymienionych w załączniku do rozporządzenia, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się zgodnie z warunkami określonymi w tym załączniku.

Zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 1 i 2 wskazanego rozporządzenia zwalnia się z obowiązku ewidencjonowania w danym roku podatkowym, nie dłużej jednak niż do dnia 31 grudnia 2021 r.:

- 1) podatników, u których obrót zrealizowany na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych **nie przekroczył w poprzednim roku podatkowym kwoty 20 000 zł**, a w przypadku podatników rozpoczynających w poprzednim roku podatkowym dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli obrót z tego tytułu nie przekroczył, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w poprzednim roku podatkowym, **kwoty 20 000 zł**;
- 2) podatników rozpoczynających po dniu 31 grudnia 2018 r. dostawę towarów lub świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli przewidywany przez podatnika obrót z tego tytułu nie przekroczy, w proporcji do okresu wykonywania tych czynności w danym roku podatkowym, **kwoty 20 000 zł**.

Poziom zwolnienia z obowiązku rejestrowania przy użyciu kas jest bardzo niski (20.000 zł), a zatem dotyczy jedynie nielicznej grupy podatników o najniższych dochodach. Również samo zwolnienie podmiotowe od opodatkowania określone w art. 113 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. jest określone na niskim poziomie, bowiem dotyczy podatników realizujących obroty na poziomie 200 tys. Jakiegokolwiek odstępstwa na gruncie podatku od towarów i usług dotyczą małych grup podatników oraz dotyczą niskich kwot, co nie wiąże się z istotnym ryzykiem nadużyć.

Biorąc pod uwagę powyższe uwarunkowania prawne należy uznać, że wprowadzenie możliwości stosowania kas w postaci oprogramowania o obniżonym poziomie bezpieczeństwa (na co wskazuje w szczególności GUM), dla jakiegokolwiek dużej grupy podatników bez istotnego uzasadnienia byłoby sprzeczne z dotychczasowymi założeniami ustawodawcy (celem ustawy).

W Projekcie, co prawda nie wskazano żadnej grupy podmiotów objętych możliwością stosowania kas w formie oprogramowania (ten zakres regulować ma inne rozporządzenie), to jednak wobec braku równoczesnego opublikowania projektu określającego adresatów przedmiotowych regulacji dochodzi do sytuacji, w której to pierwsze rozporządzenie nie mogłoby być stosowane. Brak równoczesnego określenia grup podatników czy rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest stosowanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, w odrębnym rozporządzeniu (które już co do przyjęcia samej formuły takiego rozwiązania budzi wątpliwości) oznacza aktualnie brak możliwości określenia jakiegokolwiek grupy, która mogłaby je zastosować. Na niejasności w zakresie stosowania rozporządzenia (de facto zastosowania art. 111b ust. 1 ustawy) wskazuje m.in. Rządowe Centrum Legislacji w piśmie z dnia 15 stycznia 2020 r. W ocenie RCL, przyjęte rozwiązanie „skutkuje niestosowaniem przewidzianej w projekcie rozporządzenia możliwości stosowania kas w postaci oprogramowania, a w konsekwencji stosowania projektowanego rozporządzenia. Żaden podatnik, w odniesieniu do jakiegokolwiek czynności, nie będzie mógł zastosować kasy w postaci oprogramowania, choćby spełniała ona określone w rozporządzeniu (wydanym na podstawie wyłącznie art. 111b ust. 3 pkt 2 ustawy) wymagania. Dotyczy to również – w zakresie prowadzenia ewidencji sprzedaży przy użyciu kas rejestrujących do celów rozliczenia VAT – podmiotów korzystających z aplikacji mobilnej, o której w art. 13b ust. 1 ustawy o transporcie drogowym (który odsyła do spełniania „wymagań dla kas rejestrujących mających postać

Natomiast stosownie do zapisu § 4 ust. 1 rozporządzenia w sprawie zwolnień, zwolnień z obowiązku ewidencjonowania, o których mowa w § 2 i § 3, nie stosuje się w określonych w tym przepisie przypadkach.

Zgodnie z § 5 ust. 3 rozporządzenia w sprawie zwolnień w przypadku podatników korzystających ze zwolnienia, o którym mowa w § 3 ust. 1 pkt 3, zwolnienie to traci moc po upływie dwóch miesięcy, licząc od końca półrocza danego roku podatkowego, w którym podatnik korzysta z tego zwolnienia, jeżeli w okresie tego półrocza udział procentowy obrotu był równy 80% albo niższy niż 80%, z zastrzeżeniem ust. 4.

*oprogramowania określonych w przepisach o podatku od towarów i usług”). **Wydanie projektowanego rozporządzenia powinno być zatem skorelowane z wydaniem rozporządzenia na podstawie art. 111b ust. 3 pkt 1 ustawy”.***

Co więcej, zdaniem ISP, nie jest możliwym prawidłowa ocena skutków regulacji w sytuacji gdy brak jest określonej grupy, która miałby być objęta możliwością stosowania kas wirtualnych. Nadmienić należy, że brak wiedzy o podatnikach może uniemożliwiać rozpoczęcie procesów projektowania i tworzenia kas wirtualnych. Wymagania techniczne muszą być połączone z wiedzą o przeznaczeniu tych rozwiązań, a więc o podatnikach, do których są kierowane.

Analizując zagadnienie wykonania delegacji ustawowej z art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. wskazać należy, że zgodnie z tym przepisem rozporządzenie dotyczące kas mających postać oprogramowania **ma uwzględnić 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.**

Stosownie do art. 111 ust. 6a. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. kasa rejestrująca musi zapewniać prawidłowe zaewidencjonowanie, przechowywanie i bezpieczne przesyłanie danych z kasy rejestrującej na zewnętrzne nośniki danych oraz umożliwiać połączenie i przesyłanie danych między kasą rejestrującą a Centralnym Repozytorium Kas, określone w art. 111a ust. 3. Pamięć fiskalna kasy rejestrującej musi posiadać numer unikatowy nadawany w drodze czynności materialno-technicznych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

W myśl art. 111a ust. 3 ustawy, kasy rejestrujące łączą się z Centralnym Repozytorium Kas za pośrednictwem sieci telekomunikacyjnej w sposób, który zapewnia:

- 1) przesyłanie danych z kas rejestrujących do Centralnego Repozytorium Kas w sposób bezpośredni, ciągły, zautomatyzowany lub na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 193a § 2 Ordynacji podatkowej;
- 2) przesyłanie poleceń z Centralnego Repozytorium Kas do kas rejestrujących, dotyczących pracy kas, i ich odbiór przez te kasy:
 - a) związanych z fiskalizacją kasy rejestrującej,

- b) obejmujących określenie:
 - sposobu i zakresu przesyłania danych z tej kasy,
 - sposobu pracy kasy rejestrującej,
- c) zapewniających prawidłowość pracy kasy rejestrującej.

Zgodnie z art. 145a ust. 1 ustawy, z zastrzeżeniem art. 145b, podatnicy mogą prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii, które nie umożliwiają połączenia i przesyłania danych między kasą rejestrującą, a Centralnym Repozytorium Kas, określonych w art. 111a ust. 3.

W związku z wprowadzonymi zmianami, kasy fiskalne z papierową kopią mogły uzyskać homologację do dnia 31 sierpnia 2019 r., natomiast kasy z kopią elektroniczną do dnia 31 grudnia 2022 r. Po tych terminach kasy starego typu nie będą w sprzedaży, natomiast można korzystać z nich do czasu ich zużycia lub konieczności wymiany pamięci fiskalnej (w przypadku kas z papierowym zapisem kopii)²².

Z oceny skutków regulacji wynika, że stosowanie kas w postaci oprogramowania ma zwiększyć efektywność działań administracji skarbowej w zakresie zwalczania nierejestrowanej sprzedaży detalicznej oraz unikania i uchylania się od opodatkowania w zakresie podatku VAT poprzez wprowadzone mechanizmy kontrolne w czasie rzeczywistym. Tymczasem, jak wynika w szczególności z opinii Prezesa GUM, proponowane rozwiązania nie są w pełni bezpieczne, co automatycznie oznacza, iż nie powinny być stosowane. Wskazać należy, na co zwraca uwagę Prezes GUM, iż powołując się na dane dotyczące innych krajów w uzasadnieniu do projektu w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, pominięto istotne uwarunkowania faktyczne dotyczące tych przypadków. Nie odniesiono się bowiem do faktu, że szczelność systemu w Polsce jest na zupełnie innym, znacznie wyższym poziomie, niż w krajach referencyjnych (Chorwacja, Czechy). W Polsce nadużycia podatkowe są możliwe – dzięki zabezpieczeniom kas sprzętowych - tylko poprzez niezarejestrowanie sprzedaży na kasie (które to ryzyko dodatkowo zmniejszają sprzętowe kasy online).

²² Równocześnie, z uwagi na szczególne ryzyko występowania nieprawidłowości w niektórych branżach, obowiązkiem prowadzenia ewidencji sprzedaży przy pomocy kas rejestrujących podłączonych do sieci, zostały objęte następujące podmioty:

- a) od dnia 1 stycznia 2020 r.: świadczące usługi naprawy pojazdów silnikowych oraz motorowerów, w tym naprawy opon, ich zakładania, bieżnikowania i regenerowania, oraz w zakresie wymiany opon lub kół dla pojazdów silnikowych oraz motorowerów, sprzedaży benzyny silnikowej, oleju napędowego, gazu przeznaczonego do napędu silników spalinowych;
- b) od dnia 1 lipca 2020 r.: świadczące usługi związane z żywnością, wyłącznie świadczonych przez stacjonarne placówki gastronomiczne, w tym również sezonowo oraz usługi w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania, sprzedaży węgla, brykietu i podobnych paliw stałych wytwarzanych z węgla, węgla brunatnego, koksu i półkoksu przeznaczonych do celów opałowych;
- c) od dnia 1 stycznia 2021 r.: świadczące usługi fryzjerskie, kosmetyczne i kosmetyczne, budowlane, w zakresie opieki medycznej świadczonej przez lekarzy i lekarzy dentyistów, prawnicze oraz związane z działalnością obiektów służących poprawie kondycji fizycznej (wyłącznie w zakresie wstępu)

Projekt otwiera nowe pole nadużyć poprzez późniejszą manipulację danymi lub powielanie wcześniej wystawionych paragonów bez ich ponownej rejestracji.

Kasy tradycyjne (w tym online) **podlegają w szczególności homologacji oraz serwisowaniu**. Dzięki wielu **obligatoryjnym rozwiązaniom technicznym, m.in. sprzętowej pamięci fiskalnej, wymaganej długotrwałej pracy z wykorzystaniem wbudowanych baterii - sprzętowe kasy online i cały system jest odporny na jakąkolwiek zamierzoną lub przypadkową modyfikację, czy utratę danych**. Zapewnia integralność i niezaprzeczalność w przypadku wystąpienia awarii, braku zasilania, działa też niezależnie od problemów z dostępem do Internetu. Kasy te mają liczne zabezpieczenia, o czym był mowa wyżej i są całkowicie odporne na nieuprawnioną ingerencję, czy utratę danych. Tymczasem kasy w postaci oprogramowania bez zdefiniowanego bezpiecznego środowiska, w którym działają, posiadają podatności i umożliwiają dokonywanie oszustw, które nie są obiektywnie możliwe w przypadku stosowania kas online w postaci wyspecjalizowanych urządzeń. Nadmienić należy, że w przypadku kas wirtualnych brak jest właściwego nadzoru ze strony osób trzecich, jak ma to miejsce w przypadku pozostałych kas. W projekcie z dnia 13 stycznia 2020 r. wprowadzono zapisy o homologacji kas mających postać oprogramowania w Głównym Urzędzie Miar. Określono zawartość wniosku producenta do GUM, zakresu badań oraz sprawozdania z badań. Określono wymagania jedynie do samej aplikacji kasy wirtualnej, bez odniesienia się do sprzętu i systemu operacyjnego.

Wobec powyższego, dopuszczenie do stosowania rozwiązań o obniżonym poziomie bezpieczeństwa, mogłoby być możliwe wyłącznie w stosunku do wybranych grup podatników, z różnych powodów nie narażonych na szarą strefę, np.: dla podmiotów rozliczających się bezgotówkowo, dotychczas nieobjętych obowiązkiem stosowania kas, czy podmiotów zaufania publicznego (sektora finansów publicznych). W Projekcie zaplanowano jednak dopuszczenie nieprzetestowanego wcześniej, niesprawdzonego pod względem bezpieczeństwa i funkcjonowania rozwiązania i nie jest jasnym przez jaką grupę podatników rozwiązanie to ma być stosowane. W ocenie ISP zasadnym byłoby wcześniejsze przetestowanie proponowanych rozwiązań przykładowo w branżach, które do tej pory nie były objęte kasami fiskalnymi. Obszarem do przetestowania kas wirtualnych może być sprzedaż z automatów, sprzedaż internetowa czy przejazdy przy wykorzystaniu aplikacji Uber.

Reasumując, biorąc pod uwagę brak zapewnienia bezpieczeństwa proponowanych rozwiązań, uznać należy, że nie została wypełniona dyspozycja normy prawnej zawartej w przepisie art. 111 b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., gdyż w szczególności wprowadzone regulacje **nie uwzględniają potrzeby przeciwdziałania nieewidencjonowaniu lub**

nieprawidłowemu prowadzeniu ewidencji sprzedaży przez podatników oraz zabezpieczenia zaewidencjonowanych danych, a także bezpiecznego przesyłania tych danych.

Wskazać należy również, że nie jest właściwym porównywanie przepisów dotyczących bezpieczeństwa wystawiania faktur elektronicznych z tymi dotyczącymi elektronicznych paragonów, bowiem relacje pomiędzy podatnikami poddane zostały odmiennej kontroli. W zakresie wystawiania i przesyłania faktur elektronicznych ustawodawca w relacjach pomiędzy podatnikami VAT przewidział system tzw. „kontroli biznesowych” (art. 106m ustawy z dnia 11 marca 2004 r.²³), dotyczące czynności prawnych w przypadku sprzedaży. W tym zakresie możliwe jest łagodniejsze podejście do kwestii zabezpieczeń niż w przypadku kas wirtualnych, bowiem podatnicy VAT poddani są z założenia właśnie kontroli biznesowej.

W myśl art. 106m ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury.

Zgodnie z art. 106m ust. 2 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.:

- przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury,
- przez integralność treści faktury rozumie się, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.

Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług (art. 106m ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

Dla potrzeb przepisów o podatku od towarów i usług, pojęcie "kontrolę biznesowe" należy rozumieć jako proces, za pośrednictwem którego podatnik tworzy, wdraża oraz aktualizuje dostateczny poziom pewności co do tożsamości dostawcy lub usługodawcy albo wystawcy

²³ Zgodnie z art. 106m ustawy z dnia 11 marca 2004 r.:

1. Podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury.

2. Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury.

3. Przez integralność treści faktury rozumie się, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.

4. Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych **kontroli biznesowych**, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług.

5. Poza wykorzystaniem kontroli biznesowych, określonych w ust. 4, autentyczność pochodzenia i integralność treści faktury elektronicznej są zachowane, w szczególności, w przypadku wykorzystania:

1) kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub

2) elektronicznej wymiany danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa dotycząca tej wymiany przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych 1

faktury (autentyczność pochodzenia), w zakresie tego, że nie zmieniono danych dotyczących podatku VAT (integralność treści) oraz w zakresie czytelności faktury od momentu wystawienia faktury aż do końca okresu przechowywania. Kontrola biznesowa powinna dawać pewną ścieżkę kontrolną, dzięki której można powiązać fakturę ze stanowiącą podstawę jej wystawienia dostawą towarów bądź usługą.

Kontrole biznesowe powinny być odpowiednie do wielkości działalności i rodzaju podatnika oraz powinny uwzględniać ilość i wartość transakcji, jak również ilość i rodzaj dostawców lub usługodawców oraz nabywców lub usługobiorców. W stosownych przypadkach uwzględnione powinny być także inne czynniki.

Z kolei pojęcie "wiarygodna ścieżka audytu" oznacza, że związek pomiędzy dokumentami uzupełniającymi oraz realizowanymi transakcjami jest łatwy do prześledzenia (dzięki posiadaniu dostatecznych danych dla powiązania dokumentów), zgodny z ustalonymi w przedsiębiorstwie procedurami oraz odzwierciedla procesy, które faktycznie miały miejsce. Ścieżka audytu dla celów podatku od towarów i usług powinna zapewnić możliwy do skontrolowania związek pomiędzy fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług tak, aby umożliwić sprawdzenie, czy faktura odzwierciedla to, że dostawa towarów lub świadczenie usług miało miejsce. Przy czym środki - przy wykorzystaniu których podatnik może wykazać powyższy związek - pozostawia się uznaniu podatnika.

Jak stanowi art. 106m ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., poza wykorzystaniem kontroli biznesowych, określonych w ust. 4, autentyczność pochodzenia i integralność treści faktury elektronicznej są zachowane, w szczególności, w przypadku wykorzystania:

1. kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub
2. elektronicznej wymiany danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa dotycząca tej wymiany przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych.

Wskazać należy, że relacje podatników podatku od towarów i usług (podmiotów profesjonalnych) zawsze są powiązane z innymi zdarzeniami biznesowymi i podatkowymi (ujęcie w księgach, kosztach podatkowych), co umożliwia kontrolę „krzyżową” zdarzenia gospodarczego. W przypadku czynnych podatników dochodzi również do odliczenia podatku naliczonego (ujęcia transakcji w ewidencjach po stronie nabywcy) czy możliwości przeprowadzenia skutecznych kontroli „krzyżowych” u nabywcy. **Przy sprzedaży konsumenckiej brak jest kontroli bezpośredniej, a zatem musi być przewidziany szereg szczególnych zabezpieczeń, co jest realizowane aktualnie w przypadku kas sprzętowych.**

Relacje między podatnikami VAT wyglądają zgoła odmiennie od tych dotyczących konsumentów. Konieczna jest zatem szczególna kontrola nad tego typu sprzedażą. Zabezpieczenia sprzętowe ewidencji kasy oraz nadzór osób trzecich (serwis) stoi na straży rzeczywistości danych zapisanych w kasie. Tego typu zabezpieczeń nie gwarantuje Projekt. Mając na uwadze opinię GUM, należy podkreślić, iż jeżeli podatnik używający kasy programowej (lub działająca z nim w porozumieniu lub na jego szkodę osoba trzecia) dokona manipulacji treści ewidencji (np. deklinuje paragony, usunie treść wpisów, lub całość ewidencji) to w skutek art. 111 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. domniemaniem prawnym wiarygodności będzie objęta też ewidencja zapisana w kasie. Pozostaje zatem wątpliwość w jaki sposób organ podatkowy obali to domniemanie w sytuacji gdy dotyczy ono w myśl ustawy z dnia 11 marca 2004 r. zapisów w kasie a nie w CRK.

W przypadku kas sprzętowych powyższe ryzyko nie istnieje. W przypadku kas wirtualnych istnieje natomiast wątpliwość w jaki sposób w przypadku „zainfekowania” oprogramowania (np w wyniku działania wirusa, ataku hakerskiego) podatnik wykaże, że wysłane do CRK dane nie pochodzą z jego kasy.

Wskazać należy również na wątpliwości prawne dotyczące dodania w Projekcie z dnia 13 stycznia 2020 r. rozdziałów od 4 do 7. W tym przypadku, w ocenie ISP, upoważnienie z art. 111b ust. 3 ustawy ma odmienny zakres niż upoważnienie dotyczący kas sprzętowych. W ocenie ISP rozdziały 4-7 rozporządzenia zostały wydane z przekroczeniem delegacji ustawowej określonej w art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. Delegacja ta dotyczy de facto ustalenia warunków technicznych oraz sposobu ich używania, tymczasem dodane rozdziały określają:

- rodzaje danych zawartych we wniosku o wydanie potwierdzenia oraz rodzaje dokumentów i urzędzeń niezbędnych do wydania potwierdzenia,
- okres, na który jest wydawane potwierdzenie,
- zakres badań kasy oraz rodzaje danych zawartych w sprawozdaniu z badań kasy,
- sposób oznaczania kasy numerami unikatowymi oraz warunki ich przydzielania.

Z powyższego wynika zatem, że wydanie rozporządzenia w aktualnym brzmieniu będzie oznaczało, że wykracza ono poza zakres spraw przekazanych do uregulowania upoważnieniem określonym w art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

RCL w piśmie z dnia 15 stycznia 2020 r. wskazał, że *„Zakres, w jakim projekt został uzupełniony o regulacje rozdziałów 4–7, jest objęty na gruncie ustawy – w odniesieniu do „zwykłych” kas rejestrujących – odrębnym upoważnieniem ustawowym zawartym w art. 111 ust. 9 pkt 2–6 ustawy. Zakres ten nie jest „powtórzony” w upoważnieniu zawartym w art. 111b ust. 3 ustawy. W konsekwencji istotne*

zastrzeżenia budzi ujęcie ww. regulacji w projekcie – nie wyjaśniono, jaki element upoważnienia ustawowego wykonują dodane regulacje. W przypadku konieczności wprowadzenia szczególnych unormowań w ww. zakresie w odniesieniu do kas w postaci oprogramowania, poddaje się pod rozważenie stosowną nowelizację rozporządzenia wydanego na podstawie art. 111 ust. 9 ustawy.

3. Naruszenie zasady równości wobec prawa

Zgodnie z art. 2 Konstytucji, Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Art. 32 w ust. 1 stanowi zaś, że wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Na mocy art. 32 ust. 2 tej ustawy, nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.

Tymczasem propozycje zawarte w Projekcie prowadzą do rażąco nierównego traktowania podatników stosujących kasy rejestrujące wprowadzone na rynek w oparciu o obecnie obowiązujące przepisy (kasy sprzętowe), w porównaniu do podatników prowadzących ewidencje przy użyciu kas mających postać oprogramowania.

Zasada równości jest szeroko komentowana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Wystarczy wskazać choćby na wyrok z dnia 18 października 2011 r. w sprawie o sygn. SK 2/10: „(...) *Przechodząc do ogólnej zasady równości, należy przypomnieć, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Argumenty uzasadniające odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą mieć: 1) charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz służyć realizacji tego celu i treści. Innymi słowy wprowadzane różnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadnione; 2) charakter proporcjonalny, a więc waga interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji adresatów normy musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych; 3) argumenty te muszą pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne potraktowanie podmiotów podobnych”.*

Nie ma zaś żadnej relewantnej różnicy, która uzasadniałaby przyjęcie, że podatnicy wypełniający ustawowe obowiązki ewidencyjne przy pomocy kas wirtualnych, winni być traktowani inaczej niż podatnicy stosujący kasy sprzętowe. Wejście w życie unormowań zawartych w Projekcie doprowadzi do sytuacji, w której pierwsza z wymienionych grup będzie objęta wyraźnie zredukowanymi, ograniczonymi wręcz do minimum wymogami prawnymi. W przypadku bowiem kas rejestrujących opartych na rozwiązaniach sprzętowych, funkcjonuje obecnie złożony system kontroli i zabezpieczeń, w ramach którego określono szczegółowe kryteria i warunki techniczne jakie kasy rejestrujące muszą spełniać, aby były dopuszczone do obrotu – w szczególności kasy sprzętowe muszą zawierać niezbędne elementy konstrukcyjne²⁴, oraz ustanowiono obowiązek dokonywania przeglądów technicznych kas rejestrujących, przez właściwy podmiot prowadzący ich serwis (art. 111 ust. 3a pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.), a także prowadzenia i przechowywania dokumentacji o przebiegu eksploatacji kasy rejestrującej (art. 111 ust. 3a pkt 9 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.).

III. Konkluzje

- 1) Ewidencje prowadzone przy pomocy kas rejestrujących korzystają z domniemania prawdziwości ksiąg podatkowych. Domniemanie to dotyczy ewidencji prowadzonej przy pomocy kas wirtualnych, która nie jest wystarczająco zabezpieczona przed zmianą lub utratą danych, bądź ingerencją osób trzecich, a tym samym nie może być obdarzona dostatecznym zaufaniem, co jest sprzeczne z istotą domniemania wiarygodności ksiąg podatkowych zawartą w Ordynacji podatkowej.
- 2) Ustanowienie dwóch, odmiennych procedur homologacji kas rejestrujących, określonych w dwóch różnych aktach prawnych (co będzie miało miejsce po wprowadzeniu projektowanych regulacji), stanowi istotne naruszenie zasady pewności prawa.
- 3) Projektowane rozporządzenie jest bezprzedmiotowe a jego ocena jest utrudniona, gdyż nie wskazano w odrębnym projekcie rozporządzenia grup podatników lub czynności, do których będzie miało zastosowanie.

²⁴ Do elementów tych, zgodnie z § 6 rozporządzenia z dnia 28 maja 2018 r. zalicza się: pamięć fiskalną; pamięć chronioną; pamięć zawierającą program pracy kasy; pamięć przeznaczoną na zapis bazy towarowej; pamięć umożliwiającą działanie algorytmu weryfikującego zmiany stawek podatku przypisanych do nazw towarów lub usług w przypadku drukarek fiskalnych; zegar czasu rzeczywistego; interfejs lub interfejsy komunikacyjne umożliwiające co najmniej: przekaz danych, za pośrednictwem sieci Internet lub sieci teleinformatycznej, odczyt zawartości pamięci fiskalnej i pamięci chronionej, współpracę z terminalem płatniczym transakcji bezgotówkowych, z wyłączeniem drukarek fiskalnych; drukarkę kasy; wyświetlacz dla nabywcy; wyświetlacz dla użytkownika kasy, z wyłączeniem drukarek fiskalnych, w których rolę wyświetlacza dla użytkownika może pełnić wyświetlacz urządzenia zewnętrznego, sterującego drukarką fiskalną; klawiatura kasy; zasilanie akumulatorowe, moduł kryptograficzny.

- 4) Ewentualne przyjęcie rozwiązań pozwalających na zastosowania kas w formie oprogramowania przez zdecydowaną większość podatników czynnych i zwolnionych, będzie oznaczać przekroczenie upoważnienia przewidzianego w art. 111b ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 5) W ocenie ISP rozdziały 4-7 rozporządzenia zostały wydane z przekroczeniem delegacji ustawowej określonej w art. 111b ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- 6) Wprowadzenie możliwości stosowania kas wirtualnych o obniżonym poziomie bezpieczeństwa stanowi naruszenie obowiązków wynikających z delegacji.
- 7) Przy sprzedaży konsumenckiej brak jest kontroli bezpośredniej, a zatem musi być przewidziany szereg szczególnych zabezpieczeń, co jest realizowane aktualnie w przypadku kas sprzętowych.
- 8) Propozycje zawarte w Projekcie prowadzą do rażąco nierównego traktowania podatników stosujących kasy rejestrujące wprowadzone na rynek w oparciu o obecnie obowiązujące przepisy (kasy sprzętowe), w porównaniu do podatników prowadzących ewidencje przy użyciu kas mających postać oprogramowania; dyskryminacja podatników stosujących kasy sprzętowe ma charakter rażący i spowoduje masowe tworzenie nowych podmiotów w celu uniknięcia rygorów wynikających z dotychczasowego systemu kas. Wprowadzenie opiniowanego rozporządzenia dotyczącego kas wirtualnych stanowić będzie całkowite przekreślenie dorobku naszego kraju w dziedzinie upowszechniania kas rejestrujących, który stał się wzorem dla wielu państw świata.


Prof. dr hab. Witold Modzelewski
DORADCA PODATKOWY Nr 00001