

Podatnicy, którzy zainstalowali kasę, nie mogą zaprzestać jej używania

OBOWIĄZKI | Zdarza się, że w wyniku pojedynczej transakcji przedsiębiorca musi rozpocząć ewidencjonowanie obrotu na urządzeniu fiskalnym. Nawet jeśli w kolejnych latach nie przekroczy limitu, nie ma prawa do rezygnacji z jego stosowania.

Maciej Jurczyga

Zgodnie z przepisami rozporządzenia ministra finansów z 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (DzU z 2012 r. poz. 1382) do instalacji kasy fiskalnej zobowiązani są podatnicy, którzy w roku poprzednim albo w roku bieżącym zrealizowali obrót na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych w kwocie co najmniej 20 000 zł. Od tej ogólnej zasady istnieje wiele odstępstw, począwszy od proporcjonalnego zmniejszenia wskazanego limitu w przypadku podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku oraz listy czynności, które muszą być ewidencjonowane za pomocą kasy fiskalnej niezależnie od obrotu, a skończywszy na wielu zwolnieniach z obowiązku ewidencjonowania określonych w załączniku do rozporządzenia.

Patrz tabela

TABELA Czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania

Poz.	Symbol PKWiU ¹⁾	Czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania
I. Dostawa towarów lub świadczenie usług, których przedmiotem są następujące towary lub usługi:		
1	ex 01.6	Usługi związane z rolnictwem oraz chowem i hodowlą zwierząt, z wyłączeniem usług weterynaryjnych - z wyjątkiem usług podkuwania koni (PKWiU ex 01.62.10.0)
2	35	Energia elektryczna, paliwa gazowe, para wodna, gorąca woda i powietrze do układów klimatyzacyjnych
3	36	Woda w postaci naturalnej; usługi związane z uzdatnianiem i dostarczaniem wody
4	37	Usługi związane z odprowadzaniem i oczyszczaniem ścieków; osady ze ścieków kanalizacyjnych
5	38.11.1	Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nadających się do recyklingu

6		38.11.2	Usługi związane ze zbieraniem odpadów innych niż niebezpieczne nienadających się do recyklingu
7		38.11.6	Usługi związane z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów innych niż niebezpieczne
8		38.12.1	Usługi związane ze zbieraniem odpadów niebezpiecznych
9		38.12.30.0	Usługi związane z infrastrukturą przeznaczoną do przemieszczania odpadów niebezpiecznych nadających się do recyklingu
10		38.21.10.0	Usługi związane z obróbką odpadów innych niż niebezpieczne w celu ich ostatecznego usunięcia
11		38.22.19.0	Usługi związane z przetwarzaniem pozostałych odpadów niebezpiecznych
12	ex	38.22.2	Usługi związane z unieszkodliwianiem odpadów promieniotwórczych i pozostałych odpadów niebezpiecznych z wyłączeniem: - usług zagospodarowania odpadów promieniotwórczych (ponownego przetwarzania paliw i odpadów) (PKWiU ex 38.22.21.0)
13		39	Usługi związane z rekultywacją i pozostałe usługi związane z gospodarką odpadami
14	ex	49.31.10.0	Transport kolejowy pasażerski, miejski i podmiejski - dotyczy wyłącznie przewozów metrem rozkładowych pasażerskich, za które są pobierane ceny urzędowe ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
15	ex	49.31.2	Pozostały transport lądowy pasażerski, miejski i podmiejski - dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny urzędowe ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
16	ex	49.39.1	Transport lądowy pasażerski, rozkładowy: międzymiastowy i specjalizowany - dotyczy wyłącznie przewozów miejskich rozkładowych pasażerskich, innych niż kolejowe, za które są pobierane ceny urzędowe ustalone przez gminę (Radę m.st. Warszawy) lub związek komunalny
17		49.39.35.0	Transport drogowy pasażerski pojazdami napędzanymi siłą mięśni ludzkich lub ciągnionymi przez zwierzęta
18	ex	53	Usługi pocztowe i kurierskie - z wyłączeniem usług w zakresie przygotowania oraz dostawy towarów na zamówienie
19	ex	55.10.10.0	Usługi w zakresie noclegów i usługi towarzyszące świadczone przez hotele, motele, pensjonaty i inne obiekty hotelowe - dotyczy wyłącznie usług świadczonych przez obozowiska dla dzieci
20	ex	55.20.19.0	Pozostałe usługi obiektów noclegowych turystycznych i miejsc krótkotrwałego zakwaterowania bez obsługi - dotyczy wyłącznie usług świadczonych przez obozowiska dla dzieci
21	ex	55.90.1	Pozostałe usługi związane z zakwaterowaniem z wyłączeniem PKWiU 55.90.13.0

			- dotyczy wyłącznie: usług krótkotrwałego zakwaterowania pozostałe, gdzie indziej niesklasyfikowane (z wyłączeniem usług hotelarskich i turystycznych)
22		61	Usługi telekomunikacyjne
23		64-66	Usługi finansowe i ubezpieczeniowe
24	ex	68.20.1	Wynajem i usługi zarządzania nieruchomościami własnymi lub dzierzawionymi
25	ex	68.3	Usługi związane z obsługą rynku nieruchomości
26	ex	69.10.1	Usługi prawne - dotyczy wyłącznie usług notariuszy w zakresie objętym wpisem do repertorium A i P
27	ex	81	Usługi związane z utrzymaniem porządku w budynkach i zagospodarowywaniem terenów zieleni z wyłączeniem usług związanych z zagospodarowywaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30.10.0)
28		84	Usługi administracji publicznej i obrony narodowej; usługi w zakresie obowiązkowych zabezpieczeń społecznych
29	ex	85	Usługi w zakresie edukacji - z wyłączeniem: - usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji sportowej oraz zajęć sportowych i rekreacyjnych (PKWiU 85.51.10.0), - usług świadczonych przez szkoły tańca i instruktorów tańca (PKWiU 85.52.11.0), - usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy (PKWiU 85.53.11)
30	ex	91.01.12.0	Usługi archiwów, wyłącznie usługi administracji publicznej pomocnicze ogólne
31		94	Usługi świadczone przez organizacje członkowskie
32		99	Usługi świadczone przez organizacje i zespoły eksterytorialne
II. Sprzedaż dotycząca szczególnych czynności			
33	Dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób, którym przysługuje spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub które są właścicielami lokali położonych w budynkach administrowanych przez spółdzielnie mieszkaniowe, jak również przez wspólnoty mieszkaniowe na rzecz właścicieli lokali		
34	Świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, o ile łącznie są spełnione następujące warunki: 1) każde świadczenie usługi dokonane przez podatnika jest dokumentowane fakturą, w której są zawarte dane identyfikujące odbiorcę; 2) liczba świadczonych usług, o których mowa w pkt 1, w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50, przy czym liczba odbiorców tych usług w tym okresie była mniejsza niż 20		
35	Dostawa nieruchomości		
36	Dostawa towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi), pod		

	warunkiem że zapłaty za wykonaną czynność dokonano w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła i na czym rzecz została dokonana (dane nabywcy, w tym jego adres)
37	Świadczenie usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, jeżeli zapłaty za wykonaną czynność dokonano w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła
38	Dzierżawa gruntów oraz oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste
39	Dostawa produktów (rzeczy) - dokonywana przy użyciu urządzeń służących do automatycznej sprzedaży, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar
40	Usługi świadczone przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta, które również w systemie bezobsługowym przyjmują należność: 1) w bilonie lub banknotach, lub 2) innej formie (bezgotówkowej), jeżeli z ewidencji i dowodów dokumentujących transakcję jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie transakcji zapłata dotyczyła
41	Przyjmowanie przez rewizorów, w przypadku braku odpowiedniego dokumentu przewozu albo dokumentu uprawniającego do przejazdu bezpłatnego lub ulgowego, należności związanych z wykonywaniem usług przewozu osób oraz przewożonych przez nie rzeczy i zwierząt, a w przypadkach tego wymagających również opłat dodatkowych (w transporcie kolejowym dotyczy to również należności pobieranych przez drużyny konduktorskie)
42	Sprzedaż biletów komunikacji lotniczej oraz posiłków i towarów na pokładach samolotów
43	Sprzedaż biletów i rezerwacja miejsc przy przewozach rozkładowych pasażerskich, pod warunkiem że zapłaty za wykonaną czynność dokonano w całości za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, której jest członkiem), a z ewidencji i dowodów dokumentujących zapłatę jednoznacznie wynika, jakiej konkretnie czynności dotyczyła
44	Czynności wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 5 i ust. 2 oraz w art. 8 ust. 2 ustawy
45	Usługi stołówek w placówkach wymienionych w art. 43 ust. 9 ustawy, prowadzonych przez te placówki, udostępnianych wyłącznie dla uczniów, studentów i innych podopiecznych oraz nauczycieli i personelu
46	Dostawa towarów i świadczenie usług, do których ma zastosowanie zwolnienie od podatku wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 15 ustawy
47	Usługi w zakresie transportu osób na rzece Dunajec przez flisaków pienińskich
48	Dokonywane przez rolników ryczałtowych dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolniczej lub świadczących usługi rolnicze, korzystających ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy

Objaśnienie:

ex - dotyczy wyłącznie danej usługi z danego grupowania.

Głównie usługi, rzadziej towary

Większość zwolnień z obowiązku ewidencjonowania dotyczy usług, natomiast z istotnych zwolnień dotyczących towarów można wymienić jedynie dostawę towarów przez podatnika na rzecz jego pracowników (poz. 33 załącznika) oraz dostawę towarów w systemie wysyłkowym (pocztą lub przesyłkami kurierskimi), pod warunkiem że zapłaty za wykonaną czynność dokonano w całości za pośrednictwem poczty lub na rachunek podatnika w banku lub w SKOK (poz. 36 załącznika).

Jeżeli podatnik świadczy jedynie usługi lub dokonuje dostawy towarów, które są wymienione w załączniku, to nie ma obowiązku instalacji kasy. Może się jednak okazać, że oprócz tego rodzaju czynności, wykonuje również inne, które obowiązkowo muszą być ewidencjonowane za pomocą kasy fiskalnej, albo musi ją zainstalować ze względu na przekroczenie limitu. W takiej sytuacji pojawiają się wątpliwości.

Co wliczać do wartości sprzedaży

Przede wszystkim trzeba rozstrzygnąć, czy podatnik powinien wliczać do limitu zobowiązującego do instalacji kasy obrót z tytułu czynności, które są zwolnione z ewidencjonowania. Jest to o tyle istotne, że zwolnienia wymienione w załączniku do rozporządzenia mają charakter przedmiotowy, podczas gdy limit obrotów w kwocie 20 000 zł jest zwolnieniem podmiotowym. Gdyby zatem przyjąć, że obrót z tytułu czynności zwolnionych z ewidencjonowania powinien być brany pod uwagę przy ustalaniu momentu przekroczenia limitu zwolnienia podmiotowego, mogłoby się okazać, że podatnik przekroczył ten limit i jest zobowiązany do instalacji kasy pomimo tego, że w całości wykonuje czynności zwolnione z ewidencjonowania. Konsekwentnie, taki podatnik powinien zainstalować kasę fiskalną i albo rozpocząć ewidencjonowanie czynności, które z tego obowiązku są wyraźnie zwolnione, albo tego nie robić z uwagi na omawiane zwolnienia. W takim jednak przypadku dochodziłoby do absurdu sytuacji, w której podatnik z jednej strony musi posiadać kasę fiskalną, ponieważ przekroczył limit obrotów zwalniający z jej posiadania, ale z drugiej strony nie musi jej używać, gdyż wykonuje czynności z ewidencjonowania zwolnione.

Na szczęście prawodawca przewidział zaistnienie takiej sytuacji i zgodnie z § 3 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia zwolnił z obowiązku ewidencjonowania podatników, którzy dokonują dostawy towarów lub świadczą usługi zwolnione z obowiązku ewidencjonowania,

w przypadku gdy udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania w całkowitym obrocie podatnika realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych był w poprzednim roku podatkowym wyższy niż 80 proc. (przy czym kontroli przekroczenia wskaźnika 80 proc. dokonuje się w systemie półrocznym). Wskazane zwolnienie rozwiązuje opisane dylematy pod warunkiem, że udział obrotów z tytułu czynności zwolnionych jest wyższy niż 80 proc., niezależnie od tego, jaką wartość kwotową stanowią obroty z tytułu czynności co do zasady podlegające ewidencjonowaniu.

Przykład

Z tytułu dostawy towarów i usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podatnik Krzysztof Kowalski osiągnął obrót w kwocie 200 tys. zł, przy czym 85 proc. tego obrotu wynikało z czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania. W związku z opisanym zwolnieniem, pomimo tego, że obrót z tytułu czynności co do zasady podlegających ewidencjonowaniu wyniósł 30 tys. zł., pan Krzysztof nie jest zobowiązany do instalacji kasy fiskalnej.

KONIEC PRZYKŁADU

Nieprzychylny fiskus

Zasada działania wskazanego zwolnienia wskazuje na prymat charakteru czynności nad ogólną kwotą obrotów. Innymi słowy, jeżeli obrót z tytułu czynności zwolnionych jest dostatecznie wysoki w ujęciu procentowym, to obrót z tytułu czynności podlegających opodatkowaniu w ujęciu kwotowym przestaje mieć znaczenie, nawet jeśli sam przekracza limit 20 000 zł. Wydawałoby się zatem, że tym bardziej obrót z tytułu czynności zwolnionych nie powinien być brany pod uwagę przy ustalaniu momentu przekroczenia limitu 20 000 zł.

Przykład

Z tytułu dostawy towarów i usług na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych podatniczka Agnieszka Nowak osiągnęła obrót w kwocie 50 tys. zł, przy czym 75 proc. tego obrotu wynikało z czynności zwolnionych z obowiązku ewidencjonowania. Ze względu jednak na to, że udział jest niższy niż 80 proc., powstaje wątpliwość, czy pani Agnieszka będzie zobowiązana do instalacji kasy, pomimo, że obrót z tytułu czynności co do zasady podlegających ewidencjonowaniu wyniósł jedynie 12,5 tys. zł.

KONIEC PRZYKŁADU

Jak można się spodziewać, organy podatkowe zajmują w tej kwestii stanowisko niekorzystne dla podatników. Wychodząc od ustawowej definicji obrotu twierdzą, że obliczając kwotę obrotu nie wyłącza się sprzedaży towarów i usług, które zostały przedmiotowo zwolnione z obowiązku ewidencjonowania. Przykładem może tu być interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 17 marca 2011 r. (IBPP4/443-77/11/AZ), która zauważyła również, że może zaistnieć sytuacja, w której podatnik będzie ewidencjonował przy zastosowaniu kasy rejestrującej jedynie część swojej sprzedaży, z wyłączeniem czynności zwolnionych z ewidencjonowania.

Netto, czy z daniną

Jeśli zaś chodzi o sam obrót, to biorąc pod uwagę wspomnianą definicję, nie należy wliczać do niego kwoty podatku należnego. Zatem w przypadku podatników VAT czynnych, ustalając limit uprawniający do zwolnienia ze stosowania kasy rejestrującej, należy przyjąć obrót netto. Natomiast w przypadku podatników korzystających ze zwolnienia podmiotowego czy przedmiotowego z VAT należy przyjąć całą wartość sprzedaży, jaka została dokonana na rzecz osób fizycznych, które nie zajmują się prowadzeniem działalności gospodarczej, jak również rolników ryczałtowych.

Podsumowując, do limitu obrotów zobowiązującego do instalacji kasy fiskalnej najbezpieczniej będzie wliczać całość obrotów realizowanych na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, aczkolwiek po jego przekroczeniu trzeba ewidencjonować jedynie transakcje, które nie są zwolnione z tego obowiązku. Wyjątkiem jest sytuacja, w której udział obrotu z tytułu czynności zwolnionych w całkowitym obrocie realizowanym na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych przekracza w ujęciu półrocznym 80 proc. W takiej sytuacji obowiązek instalacji kasy fiskalnej jest wyłączony, niezależnie od wartości obrotów, zarówno całkowitych, jak i z poszczególnych rodzajów czynności.

Niemożliwy powrót do zwolnienia

Wracając do kwestii ewentualnego powrotu do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania transakcji przy użyciu kasy rejestrującej, trzeba stwierdzić, że podatnicy, którzy zainstalowali kasę fiskalną, nie mogą zaprzestać jej używania. Mówi o tym wyraźnie § 3 ust. 2 rozporządzenia. Zgodnie z tym przepisem, zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania, w

związku z nieprzekroczeniem limitu 20 000 zł w bieżącym lub poprzednim roku, nie stosuje się w przypadku podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia. Ze względu na to, że rozporządzenia dotyczące omawianych kwestii były wydawane lub nowelizowane w okresach nawet corocznych, zastrzeżenie to jest powtórzone w § 7 ust. 5 rozporządzenia, w odniesieniu konkretnie do podatników, którzy przed 1 stycznia 2012 r. byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania.

Niemila niespodzianka

W tym miejscu można także wspomnieć o niespodziance przygotowanej przez fiskusa z początkiem tego roku podatnikom, którzy rozpoczęli działalność przed 2012 rokiem i w jego trakcie kierowali się limitem 40 000 zł obowiązującym na podstawie wcześniejszego rozporządzenia ministra finansów z 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (DzU nr 138, poz. 930 ze zm.). Jeżeli w 2012 r. przekroczyli oni poziom obrotów w kwocie 20 000 zł i nie mogli skorzystać z żadnego z aktualnych zwolnień w związku z § 7 ust. 3 aktualnego rozporządzenia, to musieli do 1 marca 2013 r. zainstalować kasy fiskalne. Biorąc zaś pod uwagę, że aktualne rozporządzenie zostało wydane 29 listopada ubr. i ogłoszone z pewnym opóźnieniem, nie można tego uznać za nic innego, jak za pułapkę zastawioną na podatników.

WNIOSEK

Podatnicy, którzy ze względu na nieprzekroczenie limitu obrotów nie mają obowiązku stosowania kasy, powinni unikać dużych, pojedynczych transakcji z osobami nieprowadzącymi działalności gospodarczej, w wyniku których będą zobowiązani do instalacji kasy. W przypadku zaś konieczności przeprowadzenia takich transakcji, powinni uważnie i skrupulatnie przeanalizować różne możliwości zwolnienia z tego obowiązku, aby nie instalować kasy fiskalnej niepotrzebnie.

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych i biegłym rewidentem