



Warszawa, 18.12.2018

## Opinia Izby Gospodarki Elektronicznej do projektu

### Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 listopada 2018 roku w sprawie kas rejestrujących

#### WSTĘP

Projekt Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 listopada 2018 r. w sprawie kas rejestrujących, zwany dalej „**projektem Rozporządzenia**”, stanowi wykonanie delegacji ustawowej określonej w art. 111 ust. 7a oraz w art. 145a ust. 15 znowelizowanej ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, zwanej dalej „**ustawą o VAT**”, w zakresie sposobu prowadzenia ewidencji oraz warunków używania kas rejestrujących, warunków zorganizowania i prowadzeniu serwisu kas. Ponadto w związku planowanym wprowadzeniem nowego rodzaju kas rejestrujących (tzw. kasy *on-line*), projektowane przepisy dotyczą zasad działania nowych kas *on-line* i kas dotychczasowych, które będą równolegle funkcjonowały na rynku.

Przepisy projektu Rozporządzenia mają wejść w życie z dniem 1 stycznia 2019 roku i zastąpić dotychczasowe Rozporządzenie z Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz. U. poz. 363).

Izba Gospodarki Elektronicznej, zwana dalej „**e-Izba**”, przedstawia swoje uwagi dotyczące problemów i skutków zastosowaniu przepisów projektu Rozporządzenia oraz propozycje rozwiązań.

#### UWAGI I OCENA SKUTKÓW PRAWNYCH

##### Zasady wystawiania i wydawania paragonów

Projekt Rozporządzenia zmienia zasady wystawiania i wydawania paragonów fiskalnych w stosunku do dokonanej sprzedaży oraz w stosunku do otrzymanych przed dokonaniem sprzedaży zaliczek (§ 6 ust. 1 pkt 1 i 2 projektu).

Dotychczas podatnik musiał wydać paragon po dokonaniu sprzedaży i otrzymaniu zapłaty. Nowe przepisy wprowadzają generalną zasadę obowiązku wystawiania i wydawania paragonu przed przyjęciem należności, bez względu na formę płatności (§6 ust. 1 pkt 1 projektu).

W ocenie e-Izby zasady wystawiania paragonów fiskalnych są bardzo niekorzystne dla podatników z branży e-commerce, w szczególności e-sklepów dokonujących sprzedaży wysyłkowej towarów i świadczenia usług przez Internet (*on-line*).

##### Ewidencja sprzedaży i wystawianie paragonów przez e-sklepy

Projekt Rozporządzenia określa sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (§1 pkt.1 projektu). Projekt Rozporządzenia nie zawiera definicji sprzedaży, która podlega obowiązkowi ewidencjonowania.





Na gruncie przepisów Kodeksu cywilnego, zawarcie umowy sprzedaży następuje z chwilą otrzymania przez sprzedającego oświadczenia nabywcy o przyjęciu jego oferty. Natomiast zgodnie z definicją z art. 2 pkt 22 ustawy o VAT, sprzedażą w rozumieniu podatku VAT jest odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. Oznacza to, że podatnik ma obowiązek ewidencjonowania - wystawienia i wydania paragonu fiskalnego, wyłącznie w sytuacji dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi lub wcześniejszego otrzymania zapłaty z tego tytułu.

W przypadku zakupów tradycyjnych - w sklepach stacjonarnych, zawarcie umowy sprzedaży w rozumieniu cywilistycznym pokrywa się ze sprzedażą na gruncie podatku VAT - sprzedaż następuje w momencie zapłaty i wydania towaru lub wykonania usługi. Projekt Rozporządzenia przewiduje jednak, że podatnik będzie zobowiązany wydrukować paragon z tytułu sprzedaży nawet jeżeli nie otrzyma zapłaty od klienta.

W przypadku e-sklepów dochodzi do zawarcia umowy na odległość (poza siedzibą przedsiębiorcy) - przez Internet. Na przykład, sklep internetowy oferuje klientowi zakup produktu po określonej cenie, a klient ofertę przyjmuje naciskając przycisk kupuję/kup teraz (wysyłając w ten sposób wiadomość do e-sklepu, że przyjmuje ofertę zakupu). Efektem tego jest zawarcie umowy sprzedaży. Regulamin sklepu internetowego może przewidywać, że np. do zawarcia umowy sprzedaży dochodzi później, w chwili prawidłowego potwierdzenia przez klienta zamówienia poprzez kliknięcie linku zawartego w wiadomości email lub potwierdzenie przez sprzedawcę otrzymania zamówienia.

Przy sprzedaży *on-line* nie dochodzi do wydania towaru lub wykonania usługi w dacie zawarcia umowy sprzedaży - zwykle warunkiem jest otrzymanie przez e-sklep należności (zapłaty) za złożone zamówienie. Nie występuje zatem sprzedaż w rozumieniu przepisów o VAT.

W treści w §6 ust.1 pkt 1 projektu Rozporządzenia nie ma jednak mowy o tym, by wystawienie paragonu było związane z dokonaną sprzedażą, a jedynie o obowiązku jego wystawienie bez żądania nabywcy i przed przyjęciem należności. Do transakcji sprzedaży odnosi się ("przed dokonaniem sprzedaży") dopiero §6 ust.1 pkt 2 projektu Rozporządzenia. Niemniej jednak z uzasadnienia projektu Rozporządzenia wynika, że wprowadzona w §6 ust.1 pkt 1 regulacja określa generalną zasadę obowiązku wystawienia paragonu w stosunku do dokonanej sprzedaży, za którą ustawa o VAT uznaje dostawę towarów lub świadczenie usług. Ta zasada nie dotyczy otrzymania należności przed dokonaniem sprzedaży (zaliczki), o której mowa w §6 ust.1 pkt 2.

W ocenie e-Izby norma z §6 ust.1 pkt 1 projektu Rozporządzenia pozostaje w sprzeczności z normą zawartą w §6 ust.1 pkt 2 oraz przepisami ustawy o VAT.

**W związku z tym e-Izba ma poważne wątpliwości czy na podstawie §6 ust.1 pkt 1 projektu Rozporządzenia, sprzedawcy internetowi będą zobowiązani do wystawienia i wydania paragonów fiskalnych przed przyjęciem należności (zapłaty), w dacie dokonania zakupu *on-line* (złożenia zamówienia), jeżeli nie dojdzie do wydania towaru lub wykonania usługi.** Biorąc jednak pod uwagę brzmienie tego przepisu nie można wykluczyć ryzyka, że organy podatkowe będą interpretować tę normę jako obowiązek wydania paragonu już w dacie złożenia zamówienia *on-line*, przed dokonaniem faktycznej sprzedaży, czyli dostawą towarów lub usług. Byłoby to sprzeczne z przepisami ustawy o VAT i celem projektu Rozporządzenia.

Zdaniem e-Izby tylko w przypadku wcześniejszej wysyłki towarów lub wykonania usług, e-sklepy miałyby obowiązek wydruku paragonu fiskalnego przed otrzymaniem zapłaty na podstawie §6 ust.1 pkt 1 projektu Rozporządzenia.

### *Identyfikacja nabywcy*

W przypadku, gdy regulamin e-sklepu przewiduje, że do zawarcia umowy sprzedaży dochodzi w momencie przyjęcia oferty przez naciśnięcie przycisku kupuję/ kup teraz, ale przed wypełnieniem formularza zamówienia, sprzedający może nie być w stanie zidentyfikować nabywcy, jeżeli nie podał on wcześniej swoich danych osobowych. Powoduje to problem z wydaniem (wysyłką) paragonu fiskalnego.

Żeby dostosować się do wymagań projektu Rozporządzenia i wydać paragon przed otrzymaniem zapłaty, sprzedawcy musieliby całkowicie zmienić swoje systemy sprzedaży oraz sposobu działania systemu kas.



## Obowiązek podatkowy

Zgodnie z art. 19a ust. 1 i ust. 8 ustawy o VAT, co do zasady, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, lub wcześniejszego otrzymania całości lub części zapłaty.

Tym samym nawet, jeżeli e-sklepy byłyby zobowiązane do wystawienia paragonu fiskalnego przed otrzymaniem zapłaty (§6 ust. 1 pkt 1 projektu Rozporządzenia) także w sytuacji, gdy nie doszło do wydania towaru lub świadczenia usługi *on-line*, to wystawienie tego paragonu nie spowoduje powstania obowiązku podatkowego na gruncie podatku VAT. Obowiązek zapłaty podatku VAT wystąpi dopiero po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi lub otrzymaniu za nie zapłaty.

**Paragon fiskalny miałby wówczas funkcję podobną do faktury *pro-forma*. Nie mógłby być dokumentem księgowym, ponieważ nie byłby dowodem zrealizowanej transakcji dostawy towarów lub usług ani potwierdzeniem otrzymania zapłaty.**

## Potwierdzenie zapłaty i dowód księgowy

Obecnie paragon fiskalny nie tylko potwierdza dokonanie transakcji zakupu towarów i usług, ale stanowi dowód zapłaty za ten towar lub usługę. W przypadku nałożenia obowiązku wystawienia paragonu przed otrzymaniem należności (zapłaty), konsumenci musieliby wykazać dokonanie zapłaty w inny sposób np. potwierdzeniem przelewu, pokwitowaniem zapłaty w gotówce etc. Natomiast dla przedsiębiorców paragon nie będzie mógł być podstawą ujęcia wydatku w KPiR. Rodziłoby to dodatkowe obowiązki dokumentacyjne po stronie przedsiębiorców.

## Anulowanie i korygowanie paragonów

Klienci e-sklepów często rezygnują z zamówionych towarów i usług po zatwierdzeniu zamówienia, ale także dokonują w zmian rezygnując z części zamówienia albo dodają nowe pozycje, co wpływa na zmianę końcowej wartości zamówienia. Obecnie w przypadku niezrealizowania lub zmiany zamówienia na towary lub usługi przed dokonaniem zapłaty, e-sklepy nie muszą wystawiać paragonów fiskalnych.

Jeżeli projekt Rozporządzenia nałoży obowiązek wystawienia takich paragonów, mimo braku dostawy towarów lub wykonania usług, e-sklepy będą musiały najpierw wystawić, a następnie anulować lub skorygować wcześniej wystawione paragony.

Już obecnie korekty paragonów w przypadku niezrealizowania zamówienia lub jego częściowej realizacji, są bardzo uciążliwe w procesowaniu ze względów zarówno systemowych, jak i rozliczania tych paragonów oraz ich fiskalizacją. Proponowane rozwiązanie będzie skutkowało jeszcze większą liczbą korekt w trakcie dokonywania sprzedaży, co nie przyczyni się do uszczelnienia systemu VAT.

## Otrzymanie zaliczki

W projekcie Rozporządzenia uregulowano obowiązek wystawienia i wydawania paragonów fiskalnych w stosunku do zaliczek otrzymanych przed dokonaniem sprzedaży (§6 ust. 1 pkt 2 projektu). W przypadku zaliczek otrzymanych za pośrednictwem poczty, banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej (SKOKu), odpowiednio na rachunek bankowy podatnika lub na rachunek w SKOKu, której jest członkiem (lit. b), paragon fiskalny należy wystawić i wydać nabywcy niezwłocznie po jej uznaniu na rachunku podatnika, jednak nie później niż z końcem miesiąca, w którym została uznana na rachunku podatnika. Jeżeli przed końcem tego miesiąca dokonano sprzedaży, nie później niż z chwilą jej dokonania.

**Opisane regulacje są korzystne dla podatników.** Dotychczas musieli oni ewidencjonować otrzymaną zapłatę z chwilą jej wpływu na rachunek, co było kłopotliwe, a często wręcz niemożliwe. Z reguły podatnik o otrzymaniu zapłaty na konto dowiadywał się z opóźnieniem, zaś kasa nie pozwalała na rejestrowanie sprzedaży wstecz. W praktyce zaliczki były więc ewidencjonowane na kasie rejestrującej w dniu, w którym podatnik dowiedział się o ich otrzymaniu, a nie w dniu faktycznego otrzymania. Organy podatkowe akceptowały taką praktykę.

Projekt Rozporządzenia potwierdza wprost możliwość późniejszego wystawiania i wydrukowywania paragonów z tytułu otrzymanej zapłaty, nie później niż z końcem miesiąca, w którym została uznana na rachunku podatnika.

Przepisy §6 ust. 1 pkt 2 lit. b projektu Rozporządzenia nie precyzują czy zapłata za pośrednictwem



poczty, banku lub SKOKu na rachunek podatnika w tym banku lub SKOKu, może zostać dokonana kartą płatniczą lub innym instrumentem płatniczym, przez system obsługi płatności elektronicznej przez tzw. operatorów szybkich płatności elektronicznej (*ang. Payment-Service-Provider*) działających jako pośrednicy szybkich płatności między e-sklepem a kupującym (np. Dotpay, Przelewy24, PayPal, PayU, eCard etc.).

**Takie formy płatności mogą być kwestionowane przez organy podatkowe jako spełniające warunki wystawienia paragonu z §6 ust. 1 pkt 2 lit b projektu Rozporządzenia. Dlatego zdaniem e-Izby należałoby doprecyzować te przepisy uwzględniając inne bezgotówkowe formy płatności.**

### Forma wystawiania i wydawania paragonów

Projekt Rozporządzenia przewiduje możliwość wystawienia paragonu fiskalnego w postaci innej niż papierowa (w postaci elektronicznej), ale tylko w przypadku prowadzenia ewidencji przy użyciu kas umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów i usług (§12 projektu). Podatnicy, jak dotąd będą musieli drukować paragony fiskalne i wydawać je klientowi w postaci papierowej, także ci, którzy będą prowadzili ewidencję przy użyciu kas *on-line* (§19 ust. 1 pkt.1 projektu).

**W ocenie e-Izby projekt Rozporządzenia powinien dopuszczać możliwość wystawiania paragonów fiskalnych również w postaci elektronicznej i przesyłania ich w tej postaci e-mailem.**

### PODSUMOWANIE

Zdaniem e-Izby **przepisy projektu Rozporządzenia dotyczące nowych zasad wystawiania paragonów fiskalnych są bardzo niekorzystne dla podatników, wprowadzą chaos w praktyce gospodarczej, dewaluują dowodową rolę paragonów fiskalnych i spowodują konieczność dostosowania systemów sprzedaży i systemy kas rejestrujących, co będzie związane z przerwą w prowadzeniu działalności.**

Przepisy nie określają jednoznacznie, kiedy powstanie obowiązek wystawienia i wydania paragonów przez e-sklepy, które dokonują wydania towarów i świadczenia usług przez Internet (*on-line*) dopiero po otrzymaniu zapłaty. Biorąc pod uwagę rosnącą rolę e-handlu, przedmiotowe regulacje mogą stanowić istotną trudność dla polskich podmiotów prowadzących handel internetowy i tym samym pogarszać ich pozycję względem podmiotów zagranicznych.

Projekt Rozporządzenia nie wprowadza od dawna zapowiadanej możliwości wystawiania paragonów w postaci elektronicznej i przesyłania ich e-mailem.

Z poważaniem,

Patrycja Sass-Staniszevska  
Prezes Izby Gospodarki Elektronicznej

Marta Kasztelan  
Koordynator ds. podatków e-Izby, DORADCA PODATKOWY / PARTNER  
Sowiński i Partnerzy Kancelaria Radców Prawnych  
i Doradcy Podatkowego sp. p

