




**WICEPREZES RADY MINISTRÓW
MINISTER GOSPODARKI**

Waldemar Pawlak

Warszawa, 8.10. 2008 r.

DRG-XV-0700-KWB/08 15028

SPR. K. RE. T. A. RE. II
Biuro Przewodniczącego
Wpłynęło dn.....14.10.08.....zał.....
nr.....1406.....podpis.....M



**Pan Bogdan Borusewicz
Marszałek Senatu RP**

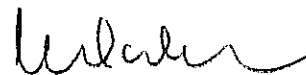
W odpowiedzi na Oświadczenie Pana Senatora Michała Okły dotyczące uregulowań w zakresie przepisów prawnych dotyczących handlu obwoźnego oraz niektórych problemów związanych z jego specyfiką (w szerokim rozumieniu) uprzejmie informuję, iż przywołane przez autora Oświadczenia akty prawne nie obowiązują już w polskim porządku prawnym. Powyższe zagadnienia reguluje **ROZPORZĄDZENIE NR 852/2004 Parlamentu Europejskiego i Rady z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie higieny środków spożywczych (Dz, Urz. UE L 139 z 30.04.2004) – Załącznik II – rozdział III**. Rozporządzenie ustanawia ogólne zasady dla przedsiębiorstw sektora spożywczego w zakresie higieny środków spożywczych, w tym:

- odpowiedzialność za bezpieczeństwo żywności spoczywa na przedsiębiorcy,
- przedsiębiorca zobowiązany jest powiadomić organ urzędowej kontroli żywności o każdym swoim przedsiębiorstwie działającym w branży spożywczej (w celu rejestracji) oraz aktualizować informacje na temat tych zakładów oraz powiadamiać o każdej istotnej zmianie w działalności i o każdym zamknięciu istniejącego zakładu,
- w szczególnych przypadkach, oprócz rejestracji wymagane jest zatwierdzenie zakładu, które następuje w wyniku kontroli, podczas której stwierdzi się spełnienie wszystkich wymogów higieniczno-sanitarnych,
- nakłada obowiązek zachowania łańcucha chłodniczego dla żywności wymagającej niskich temperatur,

- nakłada obowiązek wdrożenia procedur opartych na zasadach HACCP, wraz z zastosowaniem dobrej praktyki higienicznej (GHP),
- reguluje import i eksport środków spożywczych,
- określa ogólne przepisy higieny dla produkcji podstawowej wraz z działaniami powiązаныmi (m.in. transport, składowanie, przetwarzanie surowców w miejscu produkcji) - **załącznik I** ww. Rozporządzenia,
- **określa ogólne wymagania higieny dla wszystkich przedsiębiorstw sektora spożywczego (za wyjątkiem tych, które są objęte wymogami załącznika I) - załącznik II** ww. Rozporządzenia.

Odnosząc się szczegółowo do tematów poruszonych w Oświadczeniu Pana Senatora, pozwolę sobie ustosunkować się do kwestii: higieniczno-sanitarnych, regulacyjnych i rozliczeniowo-finansowych w Załączniku, który stanowi integralną część niniejszego pisma.

Na postawione w Oświadczeniu Pana Senatora pytanie, czy Ministerstwo Gospodarki zamierza podjąć stosowne działania zabezpieczające, zmierzające do rozwiązania opisanego w interpelacji problemu – pozwolę sobie wyrazić pogląd, iż przepisy prawa - tak krajowego, jak i wspólnotowego - w wystarczający sposób regulują kwestie dotyczące handlu obwoźnego, w tym również równego traktowania podmiotów gospodarczych i nie ma potrzeby tworzenia nowego prawa w tym zakresie. Priorytetowe znaczenie ma natomiast kwestia przestrzegania i egzekwowania prawa, zarówno przez przedsiębiorców, jak i organy kontroli właściwe w przedmiotowej sprawie.



Do wiadomości.

Departament Spraw Parlamentarnych KPRM

Załącznik: 1

Informacja nt. kwestii higieniczno-sanitarnych, regulacyjnych i rozliczeniowo-finansowych w handlu obwoźnym.

Kwestie higieniczno-sanitarne w handlu obwoźnym

Generalnie rzecz ujmując, regulacje prawne w zakresie warunków higieniczno – sanitarnych produkcji żywności oraz regulujące bezpieczeństwo żywności w Polsce jest podzielone na akty prawne określające cel do osiągnięcia – prawo horyzontalne – ustawy określające obowiązki producentów dla zabezpieczenia warunków produkcji i bezpieczeństwa zdrowotnego produkowanej żywności, oraz akty prawne o charakterze działania spionizowanego – rozporządzenia uszczegółowujące sposób i warunki osiągnięcia warunków określonych w ustawach.

Podstawowym aktem prawnym, regulującym zasady dla handlu obwoźnego jest Ustawa z dnia 11 maja 2001 r. *o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia* (Dz. U. Nr 63, poz. 634), która w art. 1 określa cel: każdy producent musi spełniać warunki produkcji gwarantujące jakość zdrowotną produkowanej żywności i zapewnić higienę produkcji. W art. 27-34 zawarte są delegacje dla wprowadzenia w produkcji żywności Systemu Jakości HAACP – System jakości zdrowotnej produktu oparty o analizę zagrożeń i krytyczne punkty kontroli, oraz nakładają na producenta obowiązek prowadzenia kontroli właścicielskiej produkcji.

Ustawa ta doczekała się dwóch nowelizacji: z dnia 24 lipca 2002 r. – w tej nowelizacji ustawodawca ustanawia prawną wymagalność GMP – dobrej praktyki produkcyjnej i GHP – dobrej praktyki higienicznej jako systemów bazowych dla wprowadzanego Systemu HACCP.

Druga nowelizacja z dnia 30 października 2003 r. wprowadza definicje produkcji pierwotnej i jej warunków – dla plonowania zbóż, łowiectwa, rybołówstwa, udoju mleka, zieleni, chowu i obsługi zwierząt do momentu uboju wprowadzając obligatoryjny obowiązek dla tych czynności opracowania i stosowania systemów GMP i GHP, stanowiąc podstawę dla zastosowania systemów bezpieczeństwa żywności „od pola do stołu”. Nowela ta definiuje także zakres stosowania Systemu HACCP poprzez 5 zasad i wprowadzenie 6 zasady weryfikacji systemu określanej przez producenta. Ustala datę wprowadzenia Systemu HACCP jako dzień akcesji Polski do Unii Europejskiej.

Korzystając z delegacji zawartych w art. 27,28,29,30,31,33,34, 35 i 40 ustawy o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia Minister Zdrowia wydał następujące rozporządzenia:

1. z dnia 18 grudnia 2002 r. w sprawie kwalifikacji w zakresie przestrzegania zasad higieny w procesie produkcji lub obrotu żywnością – rozporządzenie to zwane „minimum sanitarne” określa zakres szkolenia i tryb egzaminowania osób zatrudnianych w produkcji żywności, wprowadza odnawialność szkolenia co 5 lat. Ze szkolenia zwolnieni są absolwenci szkół wyższych w kierunkach pokrewnych oraz osoby posiadające tytuły mistrzowskie związane z produkcją żywności.
2. z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wymagań higieniczno – sanitarnych dla zakładów wymagań dotyczących higieny w procesie produkcji i obrotu artykułami oraz materiałami i wyrobami przeznaczonymi do kontaktu z tymi artykułami – określa warunki techniczno – technologiczne jakie muszą być spełnione i nakazuje

opracowanie i wdrożenie procedur operacyjno – sanitarno – higienicznych w ramach dobrych praktyk: produkcyjnej i higienicznej dla zapewnienia warunków produkcji gwarantujących bezpieczeństwo zdrowotne żywności.

3. z dnia 19 listopada 2002 r. w sprawie wymagań dotyczących jakości wody przeznaczonej do spożycia przez ludzi.
4. z 23 grudnia 2002 r. w sprawie urzędowej kontroli żywności – rozporządzenie określa tryb i zakres kontroli prowadzonej przez Państwowego Powiatowego Inspektora Sanitarnego prowadzonej w zakładach produkcji żywności z wyłączeniem zakładów produkujących żywność pochodzenia zwierzęcego.
5. z 17 marca 2003 r. w sprawie dozwolonych substancji dodatkowych, substancji pomagających w przetwarzaniu i warunków ich stosowania – określa listę i warunki stosowania substancji dodatkowych i przypraw w produkcji żywności.
6. z dnia 19 grudnia 2002 r. w sprawie wymagań sanitarnych dotyczących środków transportu żywności, substancji pomagających w przetwarzaniu, dozwolonych substancji dodatkowych i innych składników żywności – określa wymagania sanitarno – higieniczne dla środków transportu żywności.
7. z dnia 18 grudnia 2002 r. w sprawie badań lekarskich do celów sanitarno – epidemiologicznych – zgodnie z art. 35 ustawy o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia Minister Zdrowia określił zakres badań na nosicielstwo, ustanowił właściwość medycyny pracy dla zakresu i prowadzenia okresowych badań zdrowia pracowników oraz ustanowił wymagalność prowadzenia karty zdrowia pracownika;
8. z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie wymagań higienicznych i sanitarnych obowiązujących w handlu obwoźnym środkami spożywczymi oraz wykaz artykułów, które nie mogą być wprowadzone do obrotu w handlu obwoźnym – rozporządzenie sankcjonuje system sprzedaży obwoźnej, określa warunki jakie musi spełnić pojazd przeznaczony do sprzedaży obwoźnej oraz ustala listę artykułów których sprzedaż w systemie handlu obwoźnego jest niedozwolona.

Korzystając z delegacji ustawowej zawartej w art. 32 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia Minister Zdrowia w porozumieniu z Ministrem Rolnictwa i Rozwoju Wsi wydał rozporządzenia:

1. w dniu 6 stycznia 2003 r. rozporządzenie w sprawie szczegółowego zakresu i metod kontroli jakości zdrowotnej żywności i przestrzegania zasad higieny w procesie produkcji w zakładach produkujących lub wprowadzających żywność do obrotu – określa metody i zakres kontroli wewnętrznej dla podmiotów zajmujących się pozyskiwaniem, produkcją, przetwarzaniem, składowaniem i wprowadzaniem do obrotu środków spożywczych. Zakres kontroli systemu HACCP oraz ocenę poprawności i funkcjonowania przyjętej struktury organizacyjnej zakładu i zarządzania tym zakładem dla zapewnienia jakości zdrowotnej żywności;
2. w dniu 3 stycznia 2003 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu współdziałania organów Państwowej Inspekcji Sanitarnej z organami Inspekcji Weterynaryjnej w zakresie sprawowania nadzoru nad jakością zdrowotną żywności –

ustala współdziałanie, wzajemne informowanie o wynikach kontroli i podział kompetencji w przypadku nadzoru nad produkcją środków spożywczych z udziałem środków spożywczych pochodzenia zwierzęcego.

Minister Rolnictwa i rozwoju Wsi korzystając z delegacji zawartych w art.: 27, 28, 29, 30, 31, 33, 34 i 40 ust. 5 ustawy o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia oraz art.: 26, 27, 31, 32 ustawy z dnia 24 kwietnia 1997 r. o zwalczaniu chorób zakaźnych zwierząt, badaniu zwierząt rzeźnych i mięsa oraz o Inspekcji Weterynaryjnej (Dz. U. z 1999 r. Nr 66, poz. 752 z późn. zmianami) wydał następujące rozporządzenia:

1. z dnia 11 marca 2003 r. w sprawie sposobu i trybu przeprowadzania urzędowej kontroli środków spożywczych pochodzenia zwierzęcego w procesie produkcji i w obrocie – określa zakres kontroli sanitarnej, dokumentacji, systemu HACCP oraz próbobranie;
2. z 17 lipca 2003 r. w sprawie szczegółowych warunków weterynaryjnych wymaganych przy uboju zwierząt rzeźnych oraz rozbiorze i wprowadzaniu na rynek mięsa tych zwierząt – określa wymagania techniczne, sanitarne i higieniczne jakie muszą spełniać podmioty zajmujące się ubojem zwierząt rzeźnych, rozbiorem mięsa, wprowadzaniem na rynek mięsa;
3. z 21 grudnia 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków weterynaryjnych wymaganych przy produkcji, składowaniu i transporcie mięsa mielonego i wyrobów mięsnych nie poddanych obróbce termicznej – określa warunki techniczne, sanitarne i higieniczne jakie muszą spełniać podmioty zajmujące się produkcją, składowaniem i wprowadzaniem na rynek mięs gastronomicznych;
4. z dnia 13 grudnia 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków weterynaryjnych wymaganych przy prowadzeniu działalności związanej ze sprzedażą bezpośrednią – definiuje i określa warunki techniczne, sanitarne i higieniczne jakie musi spełniać podmiot zajmujący się produkcją związaną ze sprzedażą bezpośrednią;
5. z dnia 4 listopada 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków weterynaryjnych wymaganych przy przetwórstwie mięsa zwierząt rzeźnych oraz składowaniu i transporcie przetworów z tego mięsa - określa wymagania techniczne, sanitarne i higieniczne jakie muszą spełniać podmioty zajmujące się przetwórstwem mięsa zwierząt rzeźnych, oraz składowaniem i wprowadzaniem na rynek przetworów mięsnych;
6. z 11 września 2002 r. w sprawie sposobu badania zwierząt rzeźnych i mięsa tych zwierząt oraz mięsa zwierząt łownych – określa szczegółowy sposób badania przedubojowego zwierząt rzeźnych, badania poubojowego tusz zwierząt rzeźnych i łownych, znakowania mięsa oraz metod badania i innych badań laboratoryjnych niezbędnych dla potwierdzenia zdatności mięsa do spożycia;
7. z dnia 5 lipca 2002 r. w sprawie szczegółowych warunków weterynaryjnych wymaganych przy pozyskiwaniu, przetwórstwie, składowaniu i transporcie mleka i przetworów mlecznych - określa wymagania techniczne, sanitarne i higieniczne jakie muszą spełniać podmioty zajmujące się pozyskiwaniem mleka (zlewnie, punkty

magazynowania mleka w gospodarstwie), przetwarzaniem mleka, składowaniem mleka i jego przetworów oraz transportem mleka i jego przetworów;

8. z dnia 15 kwietnia 2003 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie szczegółowych warunków weterynaryjnych wymaganych przy pozyskiwaniu i przetwórstwie jaj - określa wymagania techniczne, sanitarne i higieniczne jakie muszą spełniać podmioty zajmujące się pozyskiwaniem, przetwórstwem oraz składowaniem i wprowadzaniem na rynek jaj i ich przetworów;
9. z dnia 20 lutego 2003 r. w sprawie szczegółowych warunków weterynaryjnych wymaganych przy pozyskiwaniu i przetwórstwie jaj - określa wymagania techniczne, sanitarne i higieniczne jakie muszą spełniać podmioty zajmujące się pozyskiwaniem, przetwórstwem oraz składowaniem i wprowadzaniem na rynek jaj i ich przetworów;
10. z dnia 10 maja 2003 r. w sprawie najwyższych dopuszczalnych poziomów pozostałości zanieczyszczeń chemicznych, biologicznych, produktów leczniczych i skażeń promieniotwórczych w roślinach, u zwierząt, w tkankach lub narządach zwierząt po uboju i w środkach spożywczych pochodzenia roślinnego lub zwierzęcego – określa zakres badań i maksymalne możliwości skażeń oraz maksymalne poziomy występowania substancji dodatkowych w środkach spożywczych.

Przytoczone polskie ustawodawstwo z zakresie żywnościowym, ustawy i rozporządzenia określają i zabezpieczają warunki produkcji i wprowadzania do obrotu żywności. W większości przypadków wymagają od podmiotów zajmujących się pozyskiwaniem, przetwarzaniem, składowaniem, transportem i wprowadzaniem do obrotu środków spożywczych spełnienia warunków sanitarno-technicznych oraz wzywają do kontroli właścicielskiej prowadzonej działalności poprzez opracowanie i dokumentowanie własnych kodeksów dobrych praktyk: produkcyjnej i higienicznej oraz systemu bezpieczeństwa zdrowotnego żywności HACCP. Kontrola właścicielska pozwala na korygowanie zagrożeń powstałych przy błędnych założeniach technologiczno – operacyjnych oraz wynikłych z sytuacji awaryjnych. Regulacje prawne gwarantują współdziałanie organów Inspekcji Sanitarnej z organami Inspekcji Weterynaryjnej dla prowadzenia zintegrowanych kontroli warunków produkcji żywności, prowadzonej kontroli właścicielskiej, a wszystko to dla zapewnienia ochrony zdrowia i życia konsumenta.

W Polsce, w ramach dostosowywania do wymagań Unii Europejskiej, nastąpiło przeniesienie dyrektywy 93/43/EWG do polskiego prawa. Ustawa z 11 maja 2001 r. o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia (Dz.U. z 2001 r. nr 63, poz. 634 z późn. zm.) definiuje pojęcia Dobrej Praktyki Higienicznej i Dobrej Praktyki Produkcyjnej (art. 3 pkt. 33 i 34). Ustawa przewiduje wydanie rozporządzenia wykonawczego określającego szczegółowe wymagania higieniczne w produkcji i dystrybucji żywności. Najnowsza wersja tego rozporządzenia to Rozporządzenie Ministra Zdrowia z 26 kwietnia 2004 r. w sprawie wymagań higieniczno-sanitarnych w zakładach produkujących lub wprowadzających do obrotu środki spożywcze (Dz.U. z 2004 r. nr 104 poz. 1096). Zastąpiło ono poprzednie Rozporządzenie z 19 grudnia 2002 r. (Dz. U. Z 2002 r. nr 234, poz. 1979). Obowiązują też osobne rozporządzenia określające zasady GHP/GMP dla specyficznych rodzajów produktów lub czynności (np. żywność sprzedawana luzem, sypka i nieopakowana; handel obwoźny i transport żywności).

W ustawie o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia przewidziano obowiązek wdrożenia systemu HACCP w zakładach prowadzących działalność gospodarczą w zakresie produkcji i obrotu żywnością. Sam system HACCP zdefiniowany jest w Art. 3 ust. 1 pkt. 12 ustawy, natomiast obowiązek jego stosowania i zasady systemu zapisane są w Art. 28 - 32.

W poprzednim brzmieniu tej ustawy obowiązek wdrożenia systemu HACCP ciążył na wszystkich zakładach produkcji i obrotu żywnością, z wyłączeniem małych przedsiębiorstw (zgodnie z ich definicją w ustawie Prawo działalności gospodarczej). Wyłączenie małych przedsiębiorstw, czyli tych zatrudniających do 50 pracowników, było zasadniczo niezgodne z prawem europejskim, które takiej możliwości nie przewiduje. Przepisy ustawy dotyczące systemu HACCP miały zacząć obowiązywać od 1 stycznia 2004 r. (Art. 61).

W dniu 30 października 2003 r. sejm ostatecznie uchwalił kolejną nowelizację ustawy z 11 maja 2001 r. o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia (Dz.U. z 2003 r. nr 208, poz. 2020). Zmiany obejmują:

- Zlikwidowanie zwolnienia małych firm żywnościowych (do 50 pracowników) z obowiązku wprowadzania systemu HACCP.
- Przesunięcie z 1 stycznia 2004 r. na dzień uzyskania członkostwa w UE (czyli 1 maja 2004 r.) terminu, od którego wszystkie firmy żywnościowe, bez względu na ich wielkość i profil działalności, muszą wdrożyć i stosować zasady systemu HACCP.
- Zniesienie obowiązku posiadania dokumentacji systemu HACCP (co oznacza stosowanie jedynie 6 z 7 zasad HACCP).
- Zniesienie kary grzywny za niewdrożenie HACCP

W Unii Europejskiej najbardziej podstawowe i ogólne zasady GMP/GHP w produkcji żywności zawarte są w dyrektywie 93/43/EWG o higienie żywności. Dyrektywa adresowana jest do państw członkowskich UE, które musiały wprowadzić jej postanowienia do krajowych systemów prawa. W efekcie, w każdym z państw należących do Unii Europejskiej firmy zajmujące się produkcją lub obrotem żywnością muszą obowiązkowo stosować zapisane w dyrektywie podstawowe zasady Dobrej Praktyki Higienicznej. Aby ułatwić spełnienie tych wymagań prawnych dyrektywa zaleca tworzenie szczegółowych Przewodników Dobrej Praktyki Higienicznej dla różnych sektorów żywnościowych, na poziomie krajowym i europejskim, do dobrowolnego stosowania.

Dyrektywa 93/43/EWG nakłada również obowiązek wprowadzenia systemu HACCP we wszystkich firmach zajmujących się produkcją, dystrybucją, magazynowaniem, transportem i dostarczaniem konsumentom żywności (bez podstawowej produkcji rolniczej). System HACCP przewidziany przez dyrektywę obejmuje tylko 5 pierwszych zasad (bez weryfikacji i dokumentacji).

Oprócz ogólnej dyrektywy 93/43/EWG w Unii Europejskiej obowiązuje kilkanaście odrębnych dyrektyw określających szczegółowe wymagania higieniczne przy wytwarzaniu różnych produktów pochodzenia zwierzęcego (mięsa, ryb, mleka).

Wśród aktów prawa wspólnotowego do aktów prawnych regulujących bezpieczeństwo żywności i określających warunki sanitarno – higieniczne należą:

1. Dyrektywy Handlowe

- 77/99/EEC – produkty mięsne
- 80/215/EEC – produkty mięsne
- 89/437/EEC – produkty jajeczne
- 91/493/EEC – produkty rybne
- 64/433/EEC – świeże mięso czerwone (wieprzowina, wołowina, baranina)
- 71/118/EEC – świeże mięso białe (drobiowe)
- 92/46/EEC – mleko surowe, obrabianie termiczne, produkty mleczne
- 94/65/EEC – mięso mielone, elementy mięsne, przetwory mięsne

Dyrektywy handlowe wskazują szczegółowe warunki techniczne, sanitarne, higieniczne, operacyjne, weterynaryjne, składowania, transportu i wprowadzania na rynek Wspólnoty dla zabezpieczenia bezpieczeństwa zdrowotnego.

2. Dyrektywy dla produktów spożywczych:

- 89/397/EEC – Inspekcja żywności
- 92/59/EEC – Ogólne bezpieczeństwo produktu
- 93/43/EEC – Higiena żywności
- 93/99/EEC – Kontrola żywności

Dodatkowo rozporządzenie o higienie żywności z 29 kwietnia 2004 (nr 852/2004) przewiduje obowiązek wdrożenia pełnego, 7-stopniowego systemu HACCP w przedsiębiorstwach działających we wszystkich sektorach, wzdłuż całego łańcucha żywnościowego (produkcja, transport, handel i dystrybucja, gastronomia), z wyłączeniem jedynie podstawowej produkcji rolniczej.

Dyrektywy dla środków spożywczych określają sposób (sanitarno – higieniczny) prowadzenia działalności związanej ze środkami spożywczymi, określają zakres kontroli właścicielskiej oraz wskazują system HACCP jako system zapewniający bezpieczeństwo zdrowotne żywności. W regulacjach prawnych UE nie zostały określone kodeksy dobrych praktyk: produkcyjnej i higienicznej, ale w Dyrektywach jako priorytet przyjęto wskazany przez Światową Organizację Zdrowia (WHA) w zakresie bezpieczeństwa żywności „Codex Alimentarius”, który wskazuje dobre praktyki produkcyjne (GMP) i dobre praktyki higieniczne (GHP) jako właściwe dla zabezpieczenia warunków i toku produkcji żywności i system HACCP jako najlepszy dla zapewnienia bezpieczeństwa zdrowotnego żywności. Wytyczne te mają charakter dobrowolny, adresowane są zarówno bezpośrednio do producentów żywności, jak i do władz państwowych (jako wzorzec dla przepisów krajowych).

Kwestie regulacyjne w handlu obwoźnym

Handel obwoźny jest jedną z form prowadzenia działalności gospodarczej i jako taki podlega określonym wymogom zawartym w przepisach prawnych dotyczących swobody działalności gospodarczej. Gmina nie ma kompetencji do zakazywania prowadzenia handlu obwoźnego, jeśli przedsiębiorca wykonujący handel obwoźny nie narusza przepisów prawa. Naruszenie przepisów dotyczących prowadzenia działalności gospodarczej pociąga za sobą określone konsekwencje prawne. Jako przykład wskażę na rozstrzygnięcie nadzorcze Wojewody Podkarpackiego z dnia 6 marca 2008r. znak NK.II.0911/28/08 stwierdzające nieważność uchwały Rady Gminy Sanok Nr XVIII/116/2008 z dnia 7 lutego 2008 r. w sprawie ustanowienia zakazu prowadzenia handlu na terenie Gminy Sanok w miejscach innych niż wyznaczone.

W ww. rozstrzygnięciu wskazano, iż przedmiotowa uchwała została wydana na podstawie art. 40 ust. 3 i 4 ustawy o samorządzie gminnym, które dają możliwość skorzystania z przysługującej radzie gminy kompetencji do uchwalania przepisów porządkowych. Przepisy te można wydać po spełnieniu 2 koniecznych przesłanek. Po pierwsze - materia ta nie jest uregulowana w przepisach powszechnie obowiązujących (por. wyrok NSA z 22.05.1991 r. SA/Ka 311/91 z glosą A. Jaroszyńskiego, OSP 1992, Nr 11-12, poz. 233). Po drugie – uregulowanie takie jest niezbędne dla ochrony wartości wymienionych w art. 40 ust. 3 *in fine*. Zdaniem Wojewody określone w art. 40 ust. 3 u.s.g. przesłanki wydania tych przepisów nie zostały spełnione. Nie można bowiem przyjąć, by przepisy porządkowe zawarte w przedmiotowej uchwale zostały wydane w zakresie nieuregulowanym w odrębnych ustawach oraz by były niezbędne dla ochrony dóbr wymienionych w art. 40 ust. 3 u.s.g. Zdaniem organu nadzoru ochrona wartości wymienionych w uchwale może być realizowana na podstawie przepisów art. 39 i 40 ustawy z 21 III 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 71, poz. 838 ze zm.) oraz przepisów § 1 rozporządzenia Rady Ministrów z 24 I 1986 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o drogach publicznych (Dz. U. Nr 6, poz. 33 ze zm.). Przepisy te wymagają uzyskania zezwolenia do zajęcia pasa drogowego. Prowadzenie handlu w obrębie drogi publicznej bez zezwolenia w sposób zagrażający bezpieczeństwu pieszych, a także z naruszeniem warunków sanitarnych pozwala Policji i Straży Miejskiej na zastosowanie odpowiednich środków w celu zapewnienia ochrony porządku, spokoju i bezpieczeństwa publicznego w zakresie objętym zaskarżoną uchwałą. Ponadto na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 31, poz. 265 z późn. zm.) rada gminy może wskazać teren, na którym będzie się odbywał handel obwoźny środkami spożywczymi. Ponadto w myśl art. 27 ustawy z dnia 14 marca 1985 r. o Państwowej Inspekcji Sanitarnej (tekst jedn. Dz. U. z 1998 r. Nr 90, poz. 575 z późn. zm.) w razie stwierdzenia naruszenia wymagań higienicznych i zdrowotnych państwowy inspektor sanitarny nakazuje, w drodze decyzji, wycofanie z obrotu np. środka spożywczego. Zatem kwestia dotycząca spełnienia wymogów sanitarnych oraz określenia miejsc prowadzenia handlu obwoźnego w zakresie obrotu towarów została uregulowana w powołanych ustawach, a tym samym brak jest w ocenie Wojewody brak jest podstaw do wydawania w omawianym przedmiocie przepisów porządkowych

W świetle bowiem art. 3 ust. 1 pkt 48 ustawy o warunkach zdrowotnych żywności i żywienia handel obwoźny to obrót żywnością wykonywany ze specjalistycznych środków transportu na zasadach określonych w art. 39. Przepis art. 39 w ust. 1 pkt 2 ustawy stanowi, że

handel obwoźny środkami spożywczymi może być prowadzony wyłącznie na wskazanym przez gminę terenie. Ustawa nie wyjaśnia zakresu znaczeniowego pojęcia terenu. Wobec tego ustalić go wypada na podstawie potocznego i słownikowego jego rozumienia. Według Popularnego Słownika Języka Polskiego, **teren** to:

- fragment powierzchni ziemi z właściwym mu ukształtowaniem i pokryciem,
- miejsce, przestrzeń, gdzie coś występuje, odbywa się, rozgrywa się; obszar, okolica (...),

a miejsce:

- wolna przestrzeń w terenie lub pomieszczeniu, którą można czymś wypełnić; obszar, teren, pole,
- określony fragment przestrzeni (np. ziemi, przedmiotu, ciała); punkt,
- wytyczony obszar, zabudowany, zamieszkały przez ludzi; miejscowość,
- pomieszczenie, obszar, służące określonemu celowi; lokal, lokum, teren,
- wolna przestrzeń dla jednej osoby; siedzenie, posłanie, pokój (...).

Z przytoczonych definicji słownikowych pojęć „terenu i miejsca” wynika, że ich zakresy znaczeniowe nie są jednoznaczne, nie mniej pozwalają na przyjęcie, że pojęcie „terenu” jest generalnie znaczeniowo szersze od pojęcia „miejsca”. Miejscem jest z reguły jakiś fragment terenu, ale też niekiedy na oznaczenie miejsca używa się pojęcia „terenu”, np. w zwrocie „na terenie miasta”.

Skoro zatem ustawa w przytoczonym wyżej przepisie operuje pojęciem „terenu”, a desygnatem pojęcia „miejsca” jest m.in. „miejscowość”, to organy samorządowe nie muszą i nie powinny wskazywać konkretnego miejsca (punktu) w danej miejscowości, w którym może odbywać się handel obwoźny. Zatem, gdyby organy te chciały ograniczyć prowadzenie takiego handlu do określonego terenu, to powinny wskazać miejscowości, na obszarze których może on być prowadzony. Jeśli do tej pory tego nie uczyniły, to znaczy, że można go prowadzić na całym terenie objętym ich właściwością, przy czym nie ma znaczenia w jakich miejscach (punktach) handel ten się odbywa. I chyba dobrze, że tak jest, bo w przeciwnym wypadku zostałaby wypaczona sama idea handlu obwoźnego, który ma przecież na celu dotarcie z towarem bezpośrednio do klienta, nawet na teren jego posesji. Gdyby organy samorządowe wskazywały w określonych miejscowościach konkretne miejsca (punkty) prowadzenia takiego handlu, oznaczałoby to pojawienie się kolejnego quasi „sklepu” (jeżeli sklep tam już jest), tyle że nie stacjonarnego, lecz ruchomego, który pojawia się i znika.

Należy ponadto wziąć pod uwagę fakt, iż obecne regulacje prawne z tego zakresu i oparta na nich praktyka są również korzystne z punktu widzenia interesów klientów tego handlu – głównie mieszkańców wsi (w wielu przypadkach ludzi w podeszłym wieku czy schorowanych).

Nadmienić należy, że jeżeli ustawa wprowadza jakieś zakazy lub nakazy, to w ściśle określonym celu (dla ochrony pewnych dóbr). Ochrona zdrowia ludzkiego w związku z handlem obwoźnym wiąże się nie tyle z miejscem jego prowadzenia, co z przestrzeganiem innych zasad określonych w ustawie i rozporządzeniach wykonawczych wydanych na jej podstawie. Z punktu widzenia przedmiotu ochrony w zasadzie nie ma znaczenia to, czy obwoźnik sprzedaje artykuły spożywcze na początku, w środku, na końcu czy w jakimkolwiek innym miejscu wsi. Ma to jednak znaczenie dla jej mieszkańców – jego klientów. W związku z tym ustawodawca formułując przepisy karne stojące na straży przestrzegania postanowień tej ustawy nie przewidział w nich odpowiedzialności za naruszenie postanowień jej art. 39 ust. 1 (ani w art. 49 – 51d samej ustawy, ani w art. 112 Kodeksu Wykroczeń).

Przepis art. 112 k.w. nie powinien być stosowany w powiązaniu z art. 39 ust. 2 ustawy, ponieważ ten ostatni stanowi, że „sprzedaż w handlu obwoźnym środków spożywczych prowadzi się wyłącznie ze środków transportu przeznaczonych do tego celu zgodnie z wymaganiami określonymi w art. 37 ust. 2”, czyli wskazuje, jakim warunkom powinny odpowiadać środki transportu służące do prowadzenia takiego handlu. Naruszenie zaś postanowień art. 37 należy do istoty wykroczenia z art. 51 ust. 2 pkt 3 ustawy. Przepis art. 112 k.w., w zakresie w nim wskazanym, stosuje się w wypadku naruszenia postanowień rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 grudnia 2002 r. w sprawie wymagań higienicznych i sanitarnych obowiązujących w handlu obwoźnym środkami spożywczymi oraz wykazu artykułów, które nie mogą być wprowadzane do obrotu w handlu obwoźnym (Dz. U. z dnia 10 lutego 2003 r. Nr 21, poz. 182).

Organy samorządowe nie powinny w poszczególnych miejscowościach wskazywać konkretnych miejsc (punktów) do prowadzenia handlu obwoźnego. Oznacza to, że można go prowadzić na całym terenie objętym ich właściwością bez żadnych ograniczeń, czyli we wszystkich miejscowościach w dowolnych w nich miejscach (punktach). To głównie potrzeby miejscowej ludności powinny je wyznaczać. W przeciwnym wypadku nie wyznaczenie przez gminę terenów do prowadzenia handlu obwoźnego musiałoby oznaczać całkowity zakaz jego prowadzenia na obszarze jej działania. Skoro jednak gmina przyjmuje zgłoszenie prowadzenia takiej działalności i dokonuje stosownego wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, to godzi się na jej legalne prowadzenie. Przeto, nie wskazanie przez gminę terenów, na których może być prowadzony handel obwoźny, nie może oznaczać zakazu jego prowadzenia, gdyż spotkałoby się z uzasadnionym zarzutem, że wprowadzając rejestrację ona fakt prowadzenia takiej działalności, ale poprzez swoje zaniechanie uniemożliwia jej prowadzenie. Obywatel (obwoźnik) ma prawo domniemywać, że skoro gmina mu czegoś nie zabrania albo nie ogranicza, to może to czynić.

Należy zatem uznać, że podmioty gospodarcze, prowadząc działalność gospodarczą w warunkach gospodarki rynkowej, mogą również prowadzić sprzedaż towarów w formie handlu obwoźnego. Ta forma sprzedaży umożliwia zaopatrywanie się np. ludności wiejskiej, gdzie często nie ma w pobliżu sklepu spożywczego, w podstawowe artykuły pierwszej potrzeby. Trzeba uznać również, że w warunkach gospodarki rynkowej również konsumenci mają swobodę wyboru sprzedawcy, a zatem jeżeli dokonują zakupów u sprzedawców prowadzących handel obwoźny, to znaczy że taka forma sprzedaży jest potrzebna.

Kwestie rozliczeniowo-finansowe w handlu obwoźnym

Prawa i obowiązki podatników – w tym prowadzących działalność w zakresie handlu obwoźnego regulują ustawy podatkowe, a także wydane na ich podstawie akty wykonawcze.

Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U z 2000 r. nr 14, poz. 176, tj.) osoby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów. Z przepisu tego wynika zatem, iż w sytuacji osiągania dochodów przez osobę fizyczną, która miejsce swojego zamieszkania posiada na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jest ona zobowiązana płacić podatek od całości tych dochodów.

Pozarolnicza działalność gospodarcza stanowi jedno z odrębnych źródeł przychodów w podatku dochodowym, z którego przychody podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych według obowiązującej w danym roku podatkowym skali podatkowej, chyba że we właściwym urzędzie skarbowym podatnik złoży pisemne oświadczenie o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, na zasadach określonych w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U nr 144, poz. 930, z późn. zm.), o ile spełnia warunki do opodatkowania w tej formie.

Ponadto podatnicy prowadzący działalność polegającą na świadczeniu usług w zakresie handlu detalicznego żywnością, napojami, wyrobami tytoniowymi i kwiatami, w tym również gdy sprzedaż towarów odbywa się w formie handlu obwoźnego, mogą wybrać jako formę opodatkowania kartę podatkową. Stawki karty podatkowej z tytułu wykonywania tej działalności zostały określone w części II tabeli stanowiącej załącznik do ustawy o podatku zryczałtowanym.

Prowadząc działalność gospodarczą bądź to z obowiązkiem prowadzenia właściwych ksiąg (zasady ogólne), czy też z obowiązkiem prowadzenia ewidencji przychodów (ryczałt od przychodów ewidencjonowanych), podatnik zobowiązany jest prowadzić te księgi lub ewidencje rzetelnie i w sposób niewadliwy. Warunki uznania ich za rzetelne i niewadliwe określa art. 193 § 1 i § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U nr 137, poz. 926, z późn. zm.) oraz odpowiednio przepis § 11 rozporządzenia ministra finansów z dnia 15 grudnia 2000 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U z 2007 r. Nr 140, poz. 998, z późn. zm.) i rozporządzenia ministra finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U nr 219, poz. 1836). Podatnik, który pomimo ciężącego na nim obowiązku, prowadząc również działalność polegającą na sprzedaży towarów w ramach handlu obwoźnego, nie prowadzi księgi (ewidencji przychodów) lub też prowadzi je nierzetelnie, naraża się na konsekwencje w postaci oszacowania podstaw opodatkowania.

Z uwagi na powyższe, wobec osób, które prowadzą działalność gospodarczą, w tym również w zakresie obwoźnego handlu towarów, i nie ujawnią osiągniętych przychodów do

opodatkowania lub też zadeklarują dochody niższe niż faktycznie osiągnięte z tej działalności, prowadzone może być postępowanie mające na celu opodatkowanie tych przychodów.

Ponadto w przypadku podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, którzy jako formę opodatkowania wybrali ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, zgodnie z ustawą o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 1998 r. nr 44, poz. 930), w przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji przychodów lub prowadzenia jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, (...) organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w drodze oszacowania, i określi od tej kwoty ryczałt stanowiący pięciokrotność stawek, które byłyby zastosowane do przychodu w przypadku jego ewidencjonowania; ryczałt ten nie może być wyższy niż 75% przychodu.

Jednocześnie informuję Pana Senatora, że źródłem przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych są również przychody pochodzące ze źródeł nieujawnionych i nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach, z tym, że dla tych przychodów przewiduje się opodatkowanie podatkiem w formie ryczałtu w wysokości 75% dochodu.

Natomiast opodatkowanie podatkiem od towarów i usług reguluje ustawa z dnia 11 marca 2004 r. r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U nr 29, poz. 257, z późn. zm.) oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie. Podatek od towarów i usług jest podatkiem powszechnym i dotyczy jednakowo wszystkich osób i jednostek, o których mowa w art. 15 ww. ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r., jeżeli wykonują we własnym imieniu i na własny rachunek czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, wymienione w art. 16 ww ustawy o okolicznościach wskazujących na zamiar ich wykonywania w sposób częstotliwy, nawet jeżeli zostały wykonane jednorazowo, a także wówczas, gdy czynności te podlegają na jednorazowej sprzedaży rzeczy w tym celu nabytej.

Oznacza to, że przepisy regulujące opodatkowanie podatkiem od towarów i usług dotyczą również podmiotów sprzedających towary i usługi w ramach handlu obwoźnego, które prowadząc działalność gospodarczą, wykonują czynności podlegające opodatkowaniu tym podatkiem.

Wskazać przy tym należy, iż w przepisach podatku od towarów i usług funkcjonują rozwiązania określające sytuacje, kiedy podatnik nie jest zobowiązany do płacenia tego podatku, a mianowicie wówczas, gdy wartość sprzedaży towarów w rozumieniu art. 2 ust. 1 i 3, a także wartość eksportu towarów lub usług nie przekroczyła łącznie w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej kwocie 10 000 euro, zgodnie z art. 14 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy. Kwota uprawniająca podatnika do korzystania ze zwolnienia od podatku od towarów i usług jest określona przez ministra finansów w trybie, o którym mowa w art. 14 ust. 11 pkt 1 ww. ustawy.

Ponadto podatnicy rozpoczynający wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług korzystają ze zwolnienia od tego podatku na podstawie ww. ustawy, jeżeli przewidywana przez podatnika wartość sprzedaży towarów nie przekroczy w proporcji do okresu prowadzonej sprzedaży kwoty określonej w ww. ustawie.

Podkreślić należy, że podatnicy podatku od towarów i usług zobowiązani do rozliczenia podatku od towarów i usług mają obowiązek prowadzenia pełnej ewidencji sprzedaży towarów, o której mowa w ww. ustawie. Natomiast podatnicy zwolnieni od podatku są zobowiązani do prowadzenia uproszczonej ewidencji sprzedaży, polegającej na obowiązku zaewidencjonowania sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dniem dokonania sprzedaży w dniu następnym.

Ponadto ww. ustawa nakłada na podatników sprzedających towary i świadczących usługi, w tym również w zakresie handlu i gastronomii, na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych, obowiązek prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Podstawowym kryterium decydującym o obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot należnego podatku przy zastosowaniu kas rejestrujących przez podatników, w tym również przez podatników sprzedających towary w ramach sprzedaży obwoźnej, jest wysokość obrotów osiąganych ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność w formie indywidualnych gospodarstw rolnych.

Zgodnie z rozporządzeniem ministra finansów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie kas rejestrujących (Dz.U nr 234, poz. 1971) podatnicy, u których kwota obrotu z działalności, o której mowa w ww. przepisie art. 29 ust. 1, przekroczyła w 2002 r. kwotę 40 000 zł, zobowiązani są do rozpoczęcia ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących począwszy od 1 maja 2003 r. Oczywiście dotyczy to podatników, którzy już wcześniej nie zostali objęci takim obowiązkiem.

Podatnicy rozpoczynający sprzedaż towarów w trakcie roku zobowiązani są, tak jak w latach ubiegłych, do ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego po przekroczeniu kwoty obrotu w wysokości 20 000 zł z działalności określonej w ww. ustawie.

Ponadto informuję Pana Senatora, że podatnicy prowadzący ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących są obowiązani do dokonywania rejestracji każdej sprzedaży przy zastosowaniu kasy i dokonywania wydruku paragonu fiskalnego z każdej sprzedaży oraz wydawania oryginału wydrukowanego dokumentu nabywcy. Podatnicy, zobligowani przepisami obowiązującymi w tym zakresie do ewidencjonowania obrotu za pomocą kas rejestrujących, mają obowiązek zainstalowania kas w każdym miejscu prowadzenia sprzedaży. Na podstawie art. 111 ust. 7 pkt 1 i 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm **kwęstię kas rejestrujących reguluje Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 czerwca 2008 r. w sprawie kas rejestrujących Dz.U.08.113.720.** W przypadku handlu obwoźnego podatnicy zobowiązani do ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas fiskalnych powinni stosować kasy przenośne, które są przystosowane do takiej formy sprzedaży.

Kasa rejestrująca (potocznie nazywana także kasą fiskalną) jest szczególnego rodzaju ewidencją podatkową. Ma ona charakter ewidencji sprzedaży, gdyż zarejestrowaniu w niej podlegają transakcje opodatkowane wykonane przez podatnika.

Wymóg stosowania przez określone grupy podatników kas rejestrujących został wprowadzony przede wszystkim ze względu na potrzebę zapewnienia kontroli nad rzetelnością deklarowanych przez pewne grupy podatników podstaw opodatkowania. Obowiązek ewidencjonowania w kasie dotyczy bowiem tych transakcji, w przypadku których nie ma bezwzględnego obowiązku wystawiania faktur je dokumentujących (faktury wystawiane są wyłącznie na żądanie nabywców - osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej). W tym przypadku - przy braku innych form dokumentowania transakcji (utrwalania tego, że miały one miejsce) - istniałoby realne niebezpieczeństwo zaniżania obrotów (podstawy opodatkowania). Ewentualne wykrycie tego faktu byłoby znacznie utrudnione w przypadku, gdyby sprzedaż bezfakturowa nie została udokumentowana w żaden inny sposób. Obowiązek ewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej ma dyscyplinować podatników i przeciwdziałać przypadkom zaniżania obrotów.

W przepisach VI dyrektywy nie został wprost wyrażony obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej (lub innego podobnego urządzenia). Należy uznać, że można wywieść ten obowiązek z ogólnego wymogu - zawartego w art. 22(2)(a) VI dyrektywy oraz odpowiednio w art. 242 dyrektywy VAT z 2006 r. - prowadzenia ewidencji w sposób na tyle szczegółowy, aby umożliwiała ona stosowanie podatku od towarów i usług oraz dla umożliwienia kontroli przez organa (władze) podatkowe. Taka forma ewidencji jest w tym przypadku spowodowana koniecznością umożliwienia kontroli przez organa podatkowe deklarowanych podstaw opodatkowania.

Obowiązek stosowania kas rejestrujących

2. Generalny obowiązek stosowania kas rejestrujących w działalności wynika z ust. 1. Z komentowanego przepisu wynika, że obowiązek ten ciąży na tych podatnikach, którzy dokonują sprzedaży na rzecz dwóch rodzajów podmiotów: osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Do 31 maja 2005 r. obowiązek ewidencjonowania związany był ze sprzedażą na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych.

Z przepisu wynikałoby, że w sytuacji gdy dany podatnik dokonuje sprzedaży (choćby pojedynczej) na rzecz osoby fizycznej, charakteryzującej się wspomnianymi cechami, jest on obowiązany ewidencjonować w kasie obrót oraz kwoty podatku. Ponieważ przepis stanowi o obrocie, można by *lege non distinguente* przyjmować, że obowiązek prowadzenia ewidencji przy pomocy kasy rozciąga się na wszelkie czynności kreujące obrót i podatek należny. Na tle analogicznych przepisów ustawy z 1993 r. jednolicie przyjmowano, że ewidencjonowaniu w kasie podlegają wyłącznie czynności na rzecz wymienionych w przepisie ustawy, tj. osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych. Niemniej powyższy konsensus nie upoważniał ustawodawcy do popełnienia błędów konstrukcyjnych przy uchwalaniu przepisu. Dopiero bowiem odwołując się do systematyki art. 111 oraz kontekstów, w jakich umieszczony jest fragment przepisu wprowadzający obowiązek ewidencjonowania, uznać należy, że - podobnie jak w ustawie z 1993 r. - obowiązek ewidencjonowania w kasie dotyczy nie każdej sprzedaży (o ile zaistniała w ogóle sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych), lecz wyłącznie tej sprzedaży, która została dokonana na rzecz wyżej wymienionych podmiotów.

3. Ewidencja prowadzona w kasie rejestrującej jest niezależna od ewidencji, której prowadzenia wymagają inne przepisy, a w szczególności art. 109 ust. 3 ustawy. Ewidencja prowadzona na podstawie komentowanego artykułu dotyczy bowiem części sprzedaży podatnika. Jest to przede wszystkim sprzedaż niedokumentowana fakturami. Jednak w sytuacji, kiedy dana sprzedaż zostanie udokumentowana fakturą wystawianą na żądanie nabywcy, wówczas podatnik ma obowiązek zaewidencjonowania jej w kasie rejestrującej niezależnie od faktu wystawienia faktury. Do kopii faktury należy "podpiąć" oryginał paragonu fiskalnego. Nabywca uzyskuje więc tylko fakturę, zaś paragon (fiskalny) pozostaje u sprzedawcy.

Niezależność prowadzenia obu rodzajów ewidencji była podkreślana w orzecznictwie dotyczącym analogicznych przepisów ustawy z 1993 r. Przykładowo w wyroku z dnia 11 grudnia 1998 r. (I SA/Lu 1289/97, Lex nr 37148) NSA stwierdził: "Skoro podatnik dokonywał sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz na rzecz podmiotów uprawnionych do otrzymania faktury, to zachowując systematykę ustawy z 1993 r. o VAT w zakresie obowiązków ewidencyjnych, powinien prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 29 ust. 1) oraz ewidencję sprzedaży dokumentowanej fakturami (art. 27 ust. 4). Wymóg odrębnego ewidencjonowania podkreślił ustawodawca, ustalając iż naruszenie obowiązków prawidłowego prowadzenia obu ewidencji zagrożone jest odrębnymi sankcjami (art. 27 ust. 5 i art. 29 ust. 2) niepodlegającymi kumulacji".

4. Należy uznać również, że nie jest błędem, jeśli podatnik ewidencjonuje w kasie rejestrującej sprzedaż, która nie podlegała takiemu obowiązkowi. Nie można bowiem czynić podatnikowi zarzutu z tego, że wykonał swój obowiązek aż nadto, ewidencjonując w kasie inne dodatkowe czynności. Podatnik musi jednak zadbać o to, aby deklaracja sporządzana na podstawie ewidencji, które dwukrotnie obejmują tę samą sprzedaż (w kasie zarejestrowana bowiem została sprzedaż fakturowa), była rzetelna. Na tle przepisów poprzedniej ustawy wykształciła się praktyka prowadzenia tzw. zeszytu korekt, w którym wpisywano uwagi i wyjaśnienia dotyczące m.in. przypadków podwójnego zaewidencjonowania jednej czynności. Wydaje się, że tę praktykę można zaaprobować także obecnie, aczkolwiek i teraz nie znajduje ona jednoznacznego oparcia w obowiązujących przepisach.

5. Co do zasady obowiązek prowadzenia ewidencji przy pomocy kas rejestrujących powstaje z chwilą rozpoczęcia sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych. Wskazać należy, że na podstawie przepisu art. 111 ust. 7 pkt 3 ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwolnić na czas określony niektóre grupy podatników oraz niektóre czynności z obowiązku ewidencjonowania ze względu na rodzaj prowadzonej działalności lub wysokość obrotu. Delegacja powyższa zazwyczaj jest wykorzystywana przez Ministra Finansów, który co roku określa grupy podatników oraz rodzaje czynności, dla których nie ma obowiązku ewidencjonowania. Zauważyć należy, że istnieje tendencja do stopniowego zawężania zakresu tychże zwolnień.

6. Terminy wprowadzenia kas rejestrujących przez zobowiązanych podatników - czy to określone w ustawie, czy to "przesunięte" poprzez zwolnienie wynikające z aktu wykonawczego - mają charakter terminów prawa materialnego (tak też NSA w postanowieniu z dnia 26 lutego 1997 r., I SA/Kr 1003/96, Lex nr 29307). W związku z tym nie podlegają one przywróceniu. Powyższy fakt ma istotne znaczenie w kontekście korzystania z prawa do ulgi podatkowej na zakup kas. Tylko bowiem rozpoczęcie ewidencjonowania w wymaganych terminach uprawnia do ulgi. Zobacz tezy następne.

Podkreślić także należy, że obowiązek rozpoczęcia ewidencjonowania w wymaganym terminie ma charakter absolutny. Okoliczności niezależne od woli podatnika, które stały się przeszkodą do rozpoczęcia ewidencjonowania, nie mają tutaj znaczenia. Przykładowo w wyroku z dnia 27 listopada 1996 r. (I SA/Lu 139/96, Lex nr 28938) NSA stwierdził: "Bez znaczenia dla obowiązku wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy (...) pozostaje fakt dostarczenia kas fiskalnych przez producenta z wadami fabrycznymi. Kwestia ta odnosi się do nienależytego wykonania zobowiązania wynikającego z zawartej między stronami umowy o charakterze cywilnoprawnym i związanych z tym roszczeń odszkodowawczych".

Co do zasady wydaje się natomiast możliwe wniesienie do organu podatkowego o odroczenie terminu wprowadzenia kas (przewiduje to przepis art. 48 § 1 pkt 3 o.p.). Wniosek powinien być złożony przed upływem terminu oraz uzasadniony ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym.

7. W kasie rejestrującej ewidencjonuje się obrót oraz podatek. Oznacza to, że zaewidencjonowaniu podlegają poszczególne transakcje - ich wartość netto - a także kwoty podatku przypisane do poszczególnych transakcji. Powyższe przesądza, że kasa rejestrująca w istocie jest szczególnym rodzajem ewidencji sprzedaży.

8. Jednym z nowych sposobów opodatkowania jest opodatkowanie w szczególnej procedurze marży. Może ona dotyczyć sprzedaży (dostawy) towarów używanych, dzieł sztuki, antyków, przedmiotów kolekcjonerskich oraz świadczenia usług turystycznych. W obu przypadkach zastosowania tej procedury nabywcami towarów lub usług mogą być osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Pojawia się wówczas konieczność ewidencji sprzedaży w kasie.

Nie jest jasne co i w jakiej wysokości należy zaewidencjonować. Zgodnie z przepisami ustawy zaewidencjonowaniu podlega sprzedaż, kasa zaś służy ewidencji obrotu i podatku należnego. Powstaje pytanie, co należy rozumieć w tym przypadku przez obrót. Czy przyjąć generalną zasadę, że obrotem jest całość kwoty należnej od nabywcy, czy też należałoby utożsamić obrót z podstawą opodatkowania - a więc w tym przypadku uznać, iż obrotem jest sama kwota marży.

Niewątpliwie w tym przypadku ewidencja musi być prowadzona w sposób szczególny - z uwagi na szczególną procedurę opodatkowania, w przepisach wykonawczych brak jest natomiast przepisów, które regulowałyby ten sposób prowadzenia ewidencji. Wydaje się, że najprostszym rozwiązaniem byłoby przyjęcie, że obrotem stanowiącym podstawę opodatkowania jest marża brutto, od której (metodą w stu) liczy się należny podatek. W kasie prowadzona byłaby ewidencja właśnie tych wartości. Faktycznie jednak metoda taka prowadzi do zafałszowania wielkości kwot uzyskiwanych przez podatnika ze sprzedaży towarów i usług.

W związku z tym w praktyce można spotkać się z bardziej skomplikowanymi metodami ewidencjonowania sprzedaży opodatkowanej marżą w kasach rejestrujących. Jedną z takich metod wskazano w piśmie z 27 września 2004 r. (PP I 443/1124/04/AK, www.sip.mf.gov.pl), w którym Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu stwierdził:

"Zgodnie z § 5 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 lipca 2002 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników (Dz. U. z 2002 r. Nr 108 poz. 948, Dz. U. z 2003 Nr 152 poz. 1481; Dz. U. z 2004 Nr 85 poz. 798), podatnicy prowadzący ewidencję

przy zastosowaniu kas rejestrujących, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innych umów o podobnym charakterze albo też marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganego przez nich obrotu oraz kwot podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników.

W świetle art. 120 ust. 16 ww. ustawy o podatku VAT, podatnik sprzedający towary używane opodatkowane "wg systemu marży" w wystawionych przez siebie fakturach nie wykazuje kwot podatku. Dotyczy to również paragonów fiskalnych. Kasy rejestrujące nie mają możliwości odrębnego zidentyfikowania sprzedaży opodatkowanej tylko od marży (dla której nie wyodrębnia się kwoty podatku VAT). Trzeba więc wykorzystać aktualne możliwości kas fiskalnych. W stawkach towarów oznaczonych literowo mamy stałe pozycje: PTU A - 22%, PTU B - 7%, PTU C = 0%, PTU zw. - zwolnione. Pozostałe litery od D do G są wolne, więc można je wykorzystać. Dlatego zdaniem tutejszej Izby Skarbowej należy przyporządkować kolejną wolną "literę" dla sprzedaży opodatkowanej od marży. Należy ten fakt odnotować w książce serwisowej".

9. Otrzymanie niektórych dotacji (subwencji, dopłat, refundacji *etc.*) rodzić może konsekwencje podatkowe, niektóre dotacje stanowią bowiem element podstawy opodatkowania. Jeśli czynność - z którą związane były dotacje - wykonana została na rzecz osób fizycznych lub rolników, wówczas kwota dotacji będzie podlegała zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej. Dotacje należy jednak uwzględnić w kasie rejestrującej dopiero z chwilą ich zaksięgowania na rachunku bankowym. Wcześniej nie stanowią bowiem obrotu, a więc nie podlegają ewidencji w kasie.

Skomplikowana sytuacja powstaje wówczas, gdy mamy do czynienia ze zwrotem dopłaty (dotacji, subwencji *etc.*), która poprzednio zwiększyła podstawę opodatkowania i została zaewidencjonowana w kasie rejestrującej. Zwróconej dotacji (subwencji *etc.*) oczywiście nie sposób wycofać w żaden sposób z kasy rejestrującej. Z przepisu art. 29 ust. 4 ustawy VAT wynika jednakże, że obrót zmniejsza się o zwrócone kwoty dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze. Wydaje się, że w takim przypadku nie ma innego wyjścia, jak odnotować fakt zwrócenia dotacji (dopłaty, subwencji), który wpływa zmniejszająco na obrót, w pomocniczej ewidencji (zeszycie korekt).

10. Ewidencjonowaniu w kasie podlega sprzedaż wykonywana na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych. W tym przypadku, definiując działalność gospodarczą, należy odwołać się do przepisów ustawy VAT. Wziąć należy pod uwagę, że działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy VAT określa status podmiotu ją wykonującego jako podatnika VAT.

W istocie komentowana regulacja dotyczy obowiązku ewidencjonowania w kasie tej sprzedaży, która wykonywana jest na rzecz tych podmiotów, które w odniesieniu do tej konkretnej transakcji występują jako osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, choć w ogóle mogą prowadzić działalność gospodarczą i być podatnikami.

W związku z tym, jeżeli dana osoba fizyczna nie będzie podatnikiem VAT (nie będzie występować w danej transakcji jako podatnik VAT), to co do zasady sprzedaż powyższą należy zaewidencjonować w kasie rejestrującej. Jeśli natomiast osoba fizyczna działa jako podatnik, tzn. dla potrzeb danej sprzedaży występuje jako prowadząca działalność gospodarczą, wówczas nie będzie obowiązku ewidencji w kasie rejestrującej, powstanie natomiast bezwzględna konieczność wystawienia faktury dokumentującej tę czynność.

Od 1 czerwca 2005 r. zmieniono określenie drugiej grupy przypadków, w których powstawał obowiązek zaewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej. Wcześniej bowiem obowiązkowi rejestracji w kasie podlegała sprzedaż dokonywana na rzecz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą w formie indywidualnych gospodarstw rolnych. Obecnie natomiast obowiązkowi ewidencjonowania w kasie rejestrującej podlega ta sprzedaż, która dokonywana jest na rzecz rolników ryczałtowych. Jeśli rolnik jest podatnikiem na zasadach ogólnych, wówczas sprzedaż dla niego nie podlega zaewidencjonowaniu w kasie rejestrującej.

Takie, a nie inne określenie podmiotów, w przypadku których powstaje obowiązek zaewidencjonowania sprzedaży w kasie, związane jest z faktem, że podmioty te nie są zainteresowane otrzymaniem faktury, gdyż nie służy im prawo do odliczenia podatku. Nie są one również objęte systemem podatku dochodowego, a zatem faktura nie ma dla nich waloru dokumentu kosztowego. Aby zapobiec przypadkom unikania opodatkowania w zakresie transakcji realizowanych dla tych podmiotów, wprowadzono obowiązek rejestrowania sprzedaży w kasie fiskalnej.

Wydaje się jednak, że za zmianą przepisów dotyczących zakresu obowiązku ewidencjonowania w kasach rejestrujących powinna iść odpowiednia zmiana regulacji dotyczących faktur VAT. Nadal bowiem sprzedaż zrealizowana na rzecz rolnika ryczałtowego zobowiązuje do zaewidencjonowania jej w kasie oraz wystawienia faktury. Wymóg wystawiania w tym przypadku faktury jest bezzasadny wobec obowiązku ewidencjonowania w kasie i jeśli się weźmie pod uwagę, że faktury nabycia nie mają znaczenia dla rolnika ryczałtowego.

Należy jednak zauważyć, że w praktyce rolnicy ryczałtowi nawet dokonując zakupów w tym charakterze (dla prowadzonej działalności rolniczej), często na zewnątrz występują jako osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. W związku z brakiem ujawnienia swojego statusu na zewnątrz, przeprowadzane przez nich transakcje ewidencjonowane są w kasie, natomiast nie są dokumentowane fakturami VAT.

11. Na tle analogicznych przepisów poprzednio obowiązującej ustawy powstał problem, w jaki sposób podatnik może zweryfikować status swojego kontrahenta, aby rozstrzygnąć, czy ma obowiązek zaewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej. Nie było także jasne, jak należy rozumieć pojęcie "osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej", przede wszystkim, brak było w ustawie definicji samej działalności gospodarczej. Z uwagi na zamieszczenie w obecnej ustawie definicji działalności gospodarczej, powyższy problem nieco stracił na znaczeniu. Obecnie bowiem dla powstania obowiązku ewidencjonowania w kasie zasadnicze znaczenie ma to, czy sprzedaż wykonywana jest na rzecz osoby fizycznej, będącej w zakresie nabycia podatnikiem.

Jednak zauważyć należy, że negatywne skutki, jakie są związane z nierozpoznanie statusu nabywcy i brakiem zaewidencjonowania w kasie, zawsze będą obciążać podatnika, niezależnie od tego, czy i z jakich powodów sprzedaż nie została zaewidencjonowana. Powstaną one także wówczas, gdy podatnik zostanie wprowadzony w błąd przez nabywcę, tym bardziej że przepis ustawy "nie precyzuje jednak, jakimi dowodami mają obowiązek podatnicy wymienieni w tym przepisie sprawdzać, czy dana osoba prowadzi działalność gospodarczą czy też nie" (wyrok NSA z dnia 19 maja 1999 r., I SA/Lu 1106/98, Biul. Skarb. 1999, nr 6, s. 25).

Jak podkreślono z kolei w wyroku NSA z dnia 22 września 1999 r. (I SA/Wr 224/98, Lex nr 40469): "Decydując się na dokonywanie sprzedaży wbrew obowiązkowi zainstalowania kas rejestrujących, skarżący winien dołożyć należytej staranności i wykazać daleko idącą ostrożność, która w konsekwencji prowadziłyby do skutecznego wyeliminowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nie prowadzących działalności gospodarczej".

Zauważyć także należy, że w wyroku z dnia 23 marca 1999 r. (III SA 7263/9, Mon. Pod. 2000, nr 9, s. 40) NSA stwierdził, że "jeżeli w świetle art. 32 VATu [obecnie art. 106 ustawy VAT - przyp. aut.] wystawienie paragonu podmiotowi gospodarczemu jest niedopuszczalne, to organ podatkowy może przyjąć domniemanie faktyczne, iż paragon wystawiono osobie fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej".

12. Nie jest jasne, czy obowiązek prowadzenia ewidencji ciąży na podatnikach wykonujących wyłącznie czynności zwolnione od podatku oraz korzystających ze zwolnienia podmiotowego.

Z jednej strony przepis art. 111 ust. 1 ustawy nakłada obowiązek prowadzenia ewidencji na podatników. *Lege non distinguente* należałoby przyjąć, że dotyczy on wszystkich podatników VAT, a więc zarówno podatników VAT czynnych, jak i podatników VAT zwolnionych. Pewne oparcie wniosek ten zyskuje w brzmieniu art. 111 ust. 5 ustawy, zgodnie z którym w przypadku gdy podatnik rozpoczął ewidencjonowanie obrotu w obowiązujących terminach i wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub jest podatnikiem zwolnionym podmiotowo od podatku, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty ulgi na zakup kasy na rachunek bankowy podatnika w terminie do 25 dnia od daty złożenia wniosku przez podatnika.

Z drugiej jednak strony przepis ust. 1 stanowi o ewidencji obrotu i kwot podatku należnego. W przypadku podatników zwolnionych przedmiotowo oraz podmiotowo podatek należny nie występuje. Z kolei odnosząc się do analogicznych przepisów ustawy z 1993 r. wyrażono słuszny pogląd, że przepisy dotyczące zwrotu ulgi z tytułu zakupu kasy podatnikom wykonującym wyłącznie czynności zwolnione od podatku oraz podatnikom zwolnionym podmiotowo odnoszą się do powstałego już obowiązku ewidencjonowania, natomiast same nie wprowadzają tego obowiązku.

Uznać należy, że podmioty będące "podatnikami VAT zwolnionymi" nie będą miały obowiązku prowadzenia ewidencji w formie kas rejestrujących. Kasa rejestrująca jest bowiem urządzeniem ewidencyjnym, a obowiązku prowadzenia ewidencji nie mają podmioty będące "podatnikami VAT zwolnionymi".

13. Przepisy nie określają jednoznacznie, kiedy powstaje obowiązek zaewidencjonowania sprzedaży w kasie rejestrującej. Na tle przepisów z 1993 r. można było się spotkać z poglądem, że zasadniczo powinno to nastąpić z momentem powstania obowiązku podatkowego. Pogląd ten nie wydaje się całkowicie trafny. Wydaje się bowiem, że obowiązek ewidencjonowania jest związany przede wszystkim z dokonaniem sprzedaży, a dopiero następnie z powstaniem obowiązku podatkowego. Mowa jest także o obowiązanych do ewidencjonowania podatnikach dokonujących sprzedaży. Można stąd wnosić, że zaewidencjonowanie sprzedaży powinno nastąpić z momentem jej dokonania. Ta interpretacja jednak także nie jest wolna od wad. W niektórych przypadkach bowiem w tym momencie nie ma jeszcze podatku należnego (choć znana jest jego wysokość), który podlega zaewidencjonowaniu. Sytuacja taka ma miejsce wówczas, gdy obowiązek podatkowy

powstaje po dokonaniu sprzedaży. Przykładowo dotyczyć to może przypadków dostaw wysyłkowych.

14. Obowiązek ewidencjonowania określonego rodzaju sprzedaży w kasie ma charakter bezwzględny. W przypadku gdy ewidencjonowanie w kasie jest niemożliwe, w ogóle nie powinna być prowadzona sprzedaż, podlegająca obowiązkowi ewidencji, nawet wówczas gdy podatnik jest w stanie zaewidencjonować sprzedaż w inny sposób.

Przepisy ustawy pozwalają podatnikowi na korzystanie z kasy rezerwowej w przypadku, gdy prowadzenie ewidencji w kasie podstawowej z przyczyn niezależnych od podatnika nie jest możliwe. Na tle analogicznych przepisów ustawy z 1993 r. przyjmowano, że przepis wprowadza "obowiązek posiadania dwóch kas". Nie można tego zapisu rozumieć w ten sposób. Zasada jest bowiem posługiwanie się przez podatnika w danym punkcie sprzedaży jedną i tą samą kasą fiskalną. Komentowany przepis umożliwia podatnikowi (czasowe) zastąpienie kasy podstawowej kasą rezerwową i dalsze prowadzenie sprzedaży w przypadku, gdy kasa podstawowa nie umożliwia ewidencjonowania. Jeśli ewidencjonowanie w kasie nie jest możliwe, podatnik nie musi wprowadzać kasy rezerwowej. Może od razu zrezygnować (czasowo) z prowadzenia sprzedaży, aż ewidencjonowanie w kasie podstawowej będzie ponownie możliwe. W przypadku gdy ewidencjonowanie w żadnej kasie (ani podstawowej, ani rezerwowej) nie jest możliwe, podatnik nie może prowadzić żadnej sprzedaży.

Sankcje związane z niestosowaniem kas rejestrujących

15. Obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących byłby czysto iluzoryczny, gdyby nie był poparty żadną sankcją. Tego rodzaju sankcję wprowadza przepis art. 111 ust. 2 ustawy. Zgodnie z nim podatnicy naruszający obowiązek ewidencjonowania w kasie do czasu rozpoczęcia prowadzenia ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących tracą prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Analogiczny przepis znajdował się w ustawie z 1993 r. Największym problemem praktycznym, jaki pojawiał się w związku z brzmieniem powyższych przepisów, był zakres zastosowania przedmiotowej sankcji. Orzecznictwo i doktryna przyjmowała w zasadzie jednolicie, że powyższa sankcja odnosi się jedynie do tej części podatku naliczonego związanego z zakupami towarów, których sprzedaż powinna być następnie zaewidencjonowana w kasie rejestrującej. Kwintesencją tego poglądu była uchwała NSA z dnia 16 listopada 1998 r. (FPS 7/98, ONSA1999, nr 1, poz. 8), w której stwierdzono: "Naruszenie przez podatnika obowiązku wynikającego z art. 29 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym powoduje, że na podstawie art. 29 ust. 2 ustawy traci on prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony przy zakupie towarów i usług tylko do tej części obrotu, która podlega ewidencjonowaniu przy zastosowaniu kas rejestrujących".

Powyższy pogląd pozostaje aktualny pod rządami nowej ustawy. Podobnie jak przepisy z 1993 r. nie określa ona, do jakiego podatku naliczonego odnosi się sankcja, o której mowa. Biorąc jednakże pod uwagę charakter niniejszego przepisu, jak i kontekst jego umieszczenia, należy uznać, że sankcja za nieewidencjonowanie obrotu w kasie dotyczy jedynie tej części podatku, która związana była z towarami i usługami, których dalsza sprzedaż podlega ewidencjonowaniu w kasie. Nie można natomiast sankcji tej odnosić do całości obrotu. Sankcja pozostaje bowiem w ścisłym związku z naruszeniem obowiązku ewidencjonowania.

Musi zatem istnieć także ścisły związek pomiędzy granicami sankcji a zakresem naruszenia objętego nią obowiązku.

16. Przedmiotowa sankcja ma charakter czasowy, przemijający. Stosowana jest dopóty, dopóki podatnik nie rozpocznie ewidencjonowania przy pomocy kasy. Biorąc pod uwagę, że zobowiązania podatkowe w VAT są należne za konkretne okresy rozliczeniowe, należy uznać, że jeśli podatnik wprowadził kasę w danym okresie rozliczeniowym, to sankcja nie znajduje już zastosowania względem podatku naliczonego w całym tym okresie. Odliczyć za ten okres można podatek naliczony w pełnej wysokości.

Sankcja z art. 111 ustawy związana jest z naruszeniem obowiązków ewidencyjnych, o których mowa w art. 111. Nie dotyczy natomiast obowiązków ewidencyjnych w zakresie wprowadzonym w art. 109 ust. 3 ustawy. Stąd też sankcje te nie mogą być stosowane kumulatywnie w przypadku stwierdzenia uchybienia tylko jednej z ewidencji. Jak słusznie zauważył NSA w wyroku z dnia 11 kwietnia 2001 r. (SA/Bk 542/00, Lex nr 47481): "Wobec podatnika, który narusza obowiązki prawidłowego ewidencjonowania sprzedaży fakturowanej, nie można zastosować sankcji wynikającej z art. 29 ust. 2 ustawy z 1993 r. o VAT i odwrotnie - na podatnika, który nie ewidencjonuje sprzedaży detalicznej z użyciem kas rejestrujących, nie można nakładać sankcji z art. 27 ust. 5 ustawy".

17. Na podatnika, który narusza obowiązki w zakresie ewidencjonowania obrotu w kasie rejestrującej, mogą być nakładane także sankcje karne, o ile uchybień w tym zakresie dopuścił się on w sposób zawiniony. Należy przy tym odróżnić dwie sytuacje.

Zachowanie polegające na nieprowadzeniu ewidencji w kasie rejestrującej w ogóle, mimo istnienia obowiązku w tym zakresie, będzie kwalifikowane jako przestępstwo albo wykroczenie nieprowadzenia księgi, opisane w art. 60 § 1 oraz odpowiednio § 3 k.k.s. Kasa rejestrująca jest bowiem - jako inne urządzenie księgowo - księgą (art. 53 § 21 k.k.s.).

Z kolei zachowanie, które polega na niezaewidencjonowaniu w kasie - która jest używana przez podatnika - danej konkretnej sprzedaży, stanowi przestępstwo skarbowe określone w art. 62 § 4 k.k.s. To zachowanie stanowi bowiem dokonanie sprzedaży z pominięciem kasy rejestrującej, o którym mowa w tym przepisie.

Ulga podatkowa związana z zakupem kasy

18. Kasy fiskalne są urządzeniami stosunkowo drogimi dla wielu podatników. Mając powyższe na uwadze, a także premijając podatników terminowo spełniających ustawowe swoje obowiązki w zakresie rozpoczęcia używania kas, ustawodawca wprowadził specjalną ulgę związaną z zakupem kasy rejestrującej. Zgodnie bowiem z przepisem ust. 4 podatnicy, którzy rozpoczną ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego w obowiązujących terminach, mogą odliczyć od tego podatku kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania w wysokości 50% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 2500 zł.

Obecnie odliczenie (ulga) przysługuje tylko przy zakupie kas w związku z wypełnieniem powstającego po raz pierwszy u danego podatnika obowiązkiem ewidencjonowania. Przepis stanowi bowiem o ulgach przysługujących przy zakupie kas rejestrujących zgłoszonych na dzień powstania obowiązku ewidencjonowania. W związku z tym kolejne kasy, nabywane po dniu powstania obowiązku ewidencjonowania, nie będą objęte ulgą. Dotyczy to także

przypadku rozszerzenia działalności, w związku z czym otwierane są nowe punkty kasowe. Kasy wtedy nabywane nie są bowiem kasami zgłoszonymi na dzień powstania obowiązku ewidencjonowania. Powyższe ograniczenie w zakresie niniejszej ulgi nie wydaje się uzasadnione. Wynika ono jednak z brzmienia przepisu. Jeśli jednak podatnik w pierwszym terminie powstania obowiązku podatkowego zakupi większą ilość kas, które zgłosi, będzie mu przysługiwała ulga na wszystkie zakupione kasy.

19. Z odliczenia części kwoty wydatkowanej na zakup kas mogą skorzystać ci podatnicy, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie w obowiązujących terminach. Pamiętać należy, że praktyczne znaczenie dla określenia momentu powstania obowiązku ewidencjonowania sprzedaży w kasie mają przede wszystkim przepisy aktów wykonawczych, gdyż wprowadzają one wiele zwolnień - w tym o charakterze czasowym - od obowiązku ewidencjonowania.

20. Ulga polega na odliczeniu od podatku należnego kwoty wydatkowanej na zakup kasy rejestrującej w wysokości 50% jej ceny zakupu netto (tj. bez podatku), nie więcej jednak niż 2500 zł. Odliczenie będzie dokonywane za miesiąc, w którym rozpoczęto ewidencjonowanie w kasie. Przepisy wykonawcze wymagają, aby podatnik posiadał dowód zapłaty należności za kasę rejestrującą. W praktyce zdarza się, że kasy rejestrujące nabywane są przez podatników na raty. Wówczas odliczenie będzie możliwe dopiero po zapłaceniu ostatniej raty. Dopiero wtedy będzie istniała kwota wydatkowana za zakup kasy, zaś podatnik będzie miał dowód zapłaty całej należności.

21. Ulga podatkowa dotyczy kwoty netto wydatkowanej na zakup kas. Podatek naliczony związany z zakupem kas rejestrujących podlegał będzie natomiast odliczeniu na zasadach ogólnych.

Zauważyć należy, że na podstawie delegacji zawartej w art. 111 ust. 7 pkt 1 ustawy minister właściwy do spraw finansów publicznych określi w drodze rozporządzenia sposób, warunki i tryb odliczania od kwoty podatku należnego (zwrotu) kwoty stanowiącej równowartość 50% ceny netto kasy, lecz nie więcej niż 2500 zł. Z kolei na podstawie delegacji zawartej w art. 111 ust. 7 pkt 2 minister może określić w akcie wykonawczym inny limit odliczeń dla kas o zastosowaniu specjalnym, które programowo, funkcjonalnie i konstrukcyjnie są zintegrowane z innymi urządzeniami. Uznać należy, że możliwe jest jedynie określenie wyższego limitu odliczenia, nie zaś jego obniżenie.

22. Przepis art. 111 ust. 5 ustawy stanowi, że w przypadku gdy podatnik rozpoczął ewidencjonowanie obrotu w obowiązujących terminach i wykonuje wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub jest podatnikiem zwolnionym od podatku podmiotowo, urząd skarbowy dokonuje zwrotu kwoty odliczenia za kasę na rachunek bankowy podatnika w terminie do 25 dni od daty złożenia wniosku przez podatnika.

W tym przypadku inny tryb rozliczenia ulgi związany jest z faktem, że podatnicy, o których mowa w komentowanym przepisie, nie wykazują podatku należnego. W ich przypadku kwota odliczenia za kasę zawsze będzie podlegać zwrotowi, gdyż nie ma czego pomniejszać.

Pamiętać jednak należy, że wątpliwe jest, czy podatnicy wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku lub zwolnieni od podatku podmiotowo, mają w ogóle obowiązek ewidencjonowania przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Rzecz jasna, jeśli będą nabywać kasy, w związku z tym będą uzyskiwać prawo do odliczenia części kwot wydatkowanych na ich zakup.

23. Odliczenie ma charakter warunkowej ulgi podatkowej. Po skorzystaniu z niej mogą mieć bowiem miejsce okoliczności, które spowoduje utratę prawa do niej i skutkować będą koniecznością zwróceniu kwoty wykorzystanej ulgi. Stanowi o nich przepis ust. 6 art. 111. W ustawie określone zostały jednakże wyłącznie dwa przypadki powodujące utratę prawa do odliczenia. Oba dotyczą zdarzeń mających miejsce w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania. Wszelkie zdarzenia mające miejsce później nie stanowią przesłanki do utraty prawa do ulgi. Pierwszym z nich jest przypadek, gdy podatnik w wyżej wymienionych okresie zaprzestanie używania kasy. Nie ma tutaj znaczenia, z jakich przyczyn to następuje. Drugim przypadkiem jest niedokonanie w wymaganym terminie zgłoszenia kasy do obowiązkowego przeglądu technicznego przez właściwy serwis.

W pozostałym zakresie ustawa odsyła do rozporządzenia. Na podstawie przepisów art. 111 ust. 6 *in fine* oraz art. 111 ust. 7 pkt 1 ustawy określenie innych przypadków naruszenia warunków związanych z odliczeniem (zwrotem), powodujących konieczność dokonania przez podatnika zwrotu, nastąpi w rozporządzeniu wydanym przez właściwego ministra.

Warunki techniczne kas rejestrujących

24. Kasa fiskalna jest urządzeniem technicznym, które ma odpowiadać ściśle określonym warunkom technicznym. W ust. 9 art. 111 minister właściwy do spraw finansów publicznych został zobowiązany do określenia w drodze rozporządzenia kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące. Na podstawie tego samego przepisu ma nastąpić również określenie warunków stosowania kas przez podatników.

Zauważyć należy, że na podstawie przepisu art. 165 ustawy do czasu wydania stosownego rozporządzenia obowiązywać ma rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 lipca 2002 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników (Dz. U. Nr 108, poz. 948 z późn. zm.).

Korekty obrotu zaewidencjonowanego w kasie rejestrującej

25. Zagadnienie korekty obrotu zaewidencjonowanego w kasie rejestrującej na tle ustawy z 1993 r. wywoływało wiele wątpliwości. Częściowo były one spowodowane nierozróżnianiem korekty obrotu od możliwości korekty paragonu z kasy fiskalnej. Także na tle obecnie obowiązujących przepisów nie jest możliwa korekta paragonu z kasy rejestrującej. Nie przewidują tego przepisy. Korektę uniemożliwiają ponadto warunki techniczne kas, które zapewniać mają nienaruszalność i nieusuwalność zapisów w kasie.

Podatnicy są natomiast zobowiązani do korekty samych danych zaewidencjonowanych w kasie, o ile miały miejsce ich zmiany. Nie może to nastąpić poprzez samą kasę rejestrującą. Przepisy nie określają tutaj w ogóle sposobów dokonywania korekty. Na tle poprzednio obowiązującej ustawy przyjęło się, że tego rodzaju korekty są odnotowywane w prowadzonym pomocniczo tzw. zeszycie korekt. Wynikające z niego korekty i poprawki uwzględnia się na koniec każdego okresu rozliczeniowego przy sporządzaniu deklaracji za ten okres. Niekiedy stosuje się także tzw. protokoły anulowania sprzedaży.

Prowadzenie takich dodatkowych dokumentacji nie jest obowiązkowe, pamiętać jednak należy, że ciężar dowodu, że miały miejsce okoliczności, które skutkowały obowiązkiem dokonania korekty, ciążył będzie na podatniku. W związku z tym zalecane jest stosowanie

dodatkowej dokumentacji. Dowodami będą tutaj różne dokumenty, w zależności od przyczyn korekty. Przykładowo zmniejszenie obrotu na skutek zwrotu wadliwego towaru przez nabywcę, co do zasady będzie udokumentowane zwróconym przezeń paragonem oraz oświadczeniem sprzedawcy o przyjęciu zwrotu towaru (występującym niekiedy pod nazwą protokołu anulowania sprzedaży).

Dodatkowo informuję Pana Senatora, że organy podatkowe i skarbowe w ramach posiadanych uprawnień upoważnione są do przeprowadzania kontroli w zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych u poszczególnych podatników, również prowadzących handel obwoźny, których celem jest sprawdzenie wywiązywania się podmiotów z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a przede wszystkim z płacenia podatków w należytym terminie i w wysokości. Podatkowa księga przychodów i rozchodów to najpopularniejsza w Polsce forma rozliczania się z urzędem skarbowym. Do prowadzenia książki przychodów i rozchodów zobowiązane są osoby wykonujące działalność gospodarczą, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie. Coraz szerszy krąg podatników korzysta z opodatkowania na zasadach ogólnych, ze względu na zmniejszającą się opłacalność wygórowanych stawek ryczałtów podatkowych. Tym bardziej, że od 2008 r. limit uprawniający do wyboru ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych został istotnie obniżony. Stan ten powoduje, że księga przychodów i rozchodów jest najbardziej popularnym urządzeniem księgowym. Podatnicy, którzy naruszają obowiązujące przepisy podatkowe ponoszą konsekwencje określone w przepisach prawa materialnego.



TELEWIZJA POLSKA

KANCELARIA SENATU
GABINET MARSZAŁKA SENATU
Dział Prezydencki

wpłynęło dn. 13.10.2008 r.
nr 12/165 podpis: A. Zdzienicka

Andrzej Urbański
Prezes Zarządu

Warszawa, dnia 10.10. 2008 r.

TVP-p-3282/2008

Pan
Marek Ziółkowski
Wicemarszałek Senatu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w związku z oświadczeniem złożonym przez Senatora Krzysztofa Kwiatkowskiego oraz Senatora Macieja Grubskiego na 18. posiedzeniu Senatu w dniu 25 września 2008 r. wyjaśniam, jak niżej:

Zarząd TVP S.A. nie podjął decyzji o wstrzymaniu budowy nowych oddziałów, zwołał natomiast Zgromadzenie Akcjonariuszy z pozytywną opinią Rady Nadzorczej, aby uzyskać od Ministra Skarbu wyjaśnienie na pytanie: czy właściciel zamierza przekazać część majątku Spółki (Oddziały) samorządom, w jakim czasie, które oddziały?.

Ta informacja jest bardzo poważną przesłanką do podejmowania decyzji finansowych i inwestycyjnych w Spółce.

Oczekujemy decyzji Ministerstwa Skarbu, kiedy dojdzie do Walnego Zgromadzenia.

Z poważaniem