

ZWOLNIENIA Z OBOWIĄZKU PROWADZENIA EWIDENCJI PRZY ZASTOSOWANIU KAS REJESTRUJĄCYCH W LATACH 2013-2014

1. Ogólne zasady korzystania ze zwolnień

- a) Zwolnienia przedmiotowe
- b) Zwolnienia podmiotowe
- c) Zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe
- d) Utrata prawa do zwolnienia podmiotowego albo podmiotowo-przedmiotowego a prawo do zwolnienia z drugiego tytułu

2. Kiedy podatnik jest zobowiązany do rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku na kasie rejestrującej?

- a) Wyłączenia ze zwolnienia
- b) Terminy wprowadzenia kas rejestrujących

3. Stosowanie przepisów przejściowych.

1. Ogólne zasady korzystania ze zwolnień

Zgodnie z art. 111 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, do ewidencji przy zastosowaniu kas zobowiązani zostali wszyscy podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub rolników ryczałtowych.

Jednocześnie na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 111 ust. 8 ustawy o VAT Minister Finansów został upoważniony do zwolnienia, w drodze rozporządzenia, na czas określony, niektórych grup podatników oraz niektórych czynności z obowiązku stosowania kas przy ewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego.

W latach 2010 - 2012 zakres zwolnień od ewidencji obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas wyznaczało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 lipca 2010 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. Nr 138, poz. 930), zwane dalej „rozporządzeniem 2010”.

W latach 2013-2014 będzie obowiązywało nowe rozporządzenie z dnia 29 listopada 2012 r. w sprawie zwolnień z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących (Dz. U. z 2012 r. Nr 1382), zwane dalej „rozporządzeniem 2012”. Rozporządzenie 2012 zawęża, co do zasady, zakres stosowanych dotychczas zwolnień od tego obowiązku. Rozporządzenie 2012 wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2013 r.

a) Zwolnienia przedmiotowe (por. § 2 rozporządzenia 2012)

Katalog zwolnień przedmiotowych z obowiązku stosowania kas rejestrujących przy ewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego zawiera załącznik do rozporządzenia 2012. Podatnicy wykonujący czynności wymienione w tym załączniku, co do zasady, korzystają ze zwolnienia do dnia 31 grudnia 2014 r.

W szczególności w stosunku do rozporządzenia 2010, istotną zmianą jest wyłączenie ze zwolnień usług świadczonych przez szkoły nauki jazdy. **Od dnia 1 stycznia 2013 r.** ze zwolnienia przedmiotowego **nie będą mogli korzystać podatnicy świadczący usługi szkół nauki jazdy (PKWiU 85.53.11)** (por. poz. 29 załącznika do rozporządzenia). Podatnicy ci będą mogli natomiast korzystać, na ogólnych zasadach, ze zwolnień podmiotowych (tj. z tytułu nieprzekroczenia kwoty obrotu – 20.000 zł). W kwestii momentu ewentualnej utraty przez tych podatników prawa do zwolnienia - patrz przykład w pkt 3.

Pozostałe zmiany w zakresie zwolnień przedmiotowych mają charakter doprecyzowujący, mający na celu wyeliminowanie wątpliwości interpretacyjnych.

W stosunku do rozporządzenia 2010 zmieniono zapis **poz. 41 załącznika do rozporządzenia 2012**, który wskazuje, że zwolnienie dotyczy także (ewentualnych) należności przyjmowanych przez rewizorów z tytułu usług przewozu przewożonych przez osoby rzeczy i zwierząt.

b) Zwolnienia podmiotowe (por. § 3 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia 2012)

Na lata 2013-2014 został obniżony, w stosunku do lat ubiegłych, limit uprawniający podatników do korzystania ze zwolnienia z obowiązku stosowania kas rejestrujących przy ewidencjonowaniu obrotu i kwot podatku należnego.

Zarówno podatnicy, którzy kontynuują prowadzenie sprzedaży na rzecz podmiotów wymienionych w art. 111 ust. 1 ustawy, jak i podatnicy, którzy rozpoczną tę sprzedaż po dniu 31 grudnia 2012 r. będą zwolnieni z obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego za pomocą kas rejestrujących jeśli **nie przekroczą obrotu, ze sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych, w wysokości 20.000 zł.**

Ponadto w przypadku podatników rozpoczynających działalność w trakcie roku podatkowego limit 20.000 zł będzie określany **w proporcji do okresu prowadzenia działalności** obligującej do stosowania kas rejestrujących (zaproponowano tutaj konstrukcję zbliżoną jak w art. 113 ustawy o VAT). W rozporządzeniu 2010 do podatnika rozpoczynającego sprzedaż dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych stosuje się limit 20.000 zł niezależnie od tego, czy rozpoczął on działalność w pierwszym, czy czwartym kwartale roku. Zgodnie natomiast z rozporządzeniem 2012 wysokość limitu dla podatników rozpoczynających działalność będzie uzależniona od okresu prowadzonej w tym roku sprzedaży. Przy czym limit ten należy liczyć od momentu rozpoczęcia sprzedaży dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych do końca danego roku podatkowego.

c) Zwolnienia podmiotowo-przedmiotowe (por. § 3 ust. 1 pkt 3 i 4 rozporządzenia 2012)

Utrzymano system zwolnień u podatników, u których udział wartości dostaw towarów i świadczonych usług wymienionych w części I załącznika w obrotach z działalności

określonej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT jest większy niż 80%. Zwolnieniem z tego tytułu objęci są zarówno podatnicy, u których udział procentowy obrotu był w poprzednim roku podatkowym wyższy niż 80% (§ 3 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia 2012), jak również podatnicy rozpoczynający po 31 grudnia 2012 r. wykonywanie czynności, o których mowa w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT, u których przewidywany udział procentowy obrotu będzie wyższy niż 80% (por. § 3 ust. 1 pkt 4 rozporządzenia 2012).

d) Utrata prawa do zwolnienia podmiotowego albo podmiotowo- przedmiotowego a prawo do zwolnienia z drugiego tytułu

W § 3 ust. 2 rozporządzenia 2012 zawarto zastrzeżenie, że jeśli podatnik w poprzednim roku podatkowym przestał spełniać warunki do korzystania ze zwolnienia z tytułu limitu obrotu (zwolnienie podmiotowe), nie może ponownie korzystać z tego tytułu zwolnieniowego. Może natomiast skorzystać ze zwolnienia z tytułu „udziału procentowego obrotu” (zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe) w przypadku, gdy spełni warunki do korzystania z tego tytułu zwolnieniowego. Taka sama zasada dotyczy utraty zwolnienia z tytułu „udziału procentowego obrotu” (zwolnienie podmiotowo-przedmiotowe) - § 3 ust. 3 rozporządzenia 2012. Jeśli podatnik nie osiągnął w pierwszym lub drugim półroczu poprzedniego roku podatkowego wskaźnika uprawniającego do korzystania z tego tytułu, nie może ponownie z niego skorzystać, natomiast może skorzystać ze zwolnienia z tytułu obrotu (zwolnienie podmiotowe) w przypadku, gdy spełni warunki do korzystania z tego tytułu zwolnieniowego. Jednocześnie wprowadzono zastrzeżenie, że podatnik, który w poprzednim roku podatkowym był obowiązany do ewidencjonowania (niezależnie od przyczyny) nie może korzystać ze zwolnienia z tytułu limitu obrotów (por. § 3 ust. 2 rozporządzenia 2012).

2. Kiedy podatnik jest zobowiązany do rozpoczęcia ewidencji obrotu i kwot podatku na kasie rejestrującej?

a) Wyłączenia ze zwolnienia (por. § 4 rozporządzenia 2012)

Katalog czynności, do których nie mają zastosowania zwolnienia przedmiotowe, podmiotowe oraz podmiotowo-przedmiotowe, zawiera § 4 rozporządzenia 2012. Co do zasady z chwilą rozpoczęcia wykonywania tych czynności podatnik jest zobowiązany do rozpoczęcia ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących. Katalog tych czynności pozostał niezmienny w stosunku do rozporządzenia 2010. Nadal obowiązują zasady wyłączenia ze zwolnienia od ewidencjonowania przy zastosowaniu kas rejestrujących, m.in. w przypadku dostaw: części do silników (PKWiU 28.11.4), silników spalinowych wewnętrznego spalania w rodzaju stosowanych do napędu pojazdów (PKWiU 29.10.1), nadwozi do pojazdów silnikowych (PKWiU 29.20.1), przyczep i naczep; kontenerów (PKWiU 29.20.2); sprzętu radiowego, telewizyjnego i telekomunikacyjnego, sprzętu fotograficznego. W katalogu tym dokonano jedynie zmian o charakterze porządkującym.

W stosunku do rozporządzenia 2010 w rozporządzeniu 2012 zmieniono natomiast zasadę ewidencjonowania czynności dostawy gazu płynnego. Zgodnie, bowiem z rozporządzeniem 2012 ewidencjonowaniu będą podlegały czynności dostawy gazu płynnego, a nie tak jak dotychczas, podatnicy prowadzący działalność w zakresie sprzedaży gazu płynnego. W konsekwencji czynność dostawy gazu będzie objęta obowiązkiem ewidencyjnym na takich zasadach jak pozostałe czynności wymienione w § 4 ust. 1 rozporządzenia 2012.

W rozporządzeniu 2012 zmodyfikowano wyłączenia ze zwolnienia dotyczące świadczenia „usług przewozów regularnych i nieregularnych pasażerskich w samochodowej komunikacji” (§ 4 ust. 1 pkt 2 lit. a) poprzez usunięcie wyrazów „regularnych i nieregularnych”. Zmiana ta ma charakter wyłącznie doprecyzowujący.

Zmianie uległy również wyłączenia ze zwolnienia dotyczące usług przewozu osób oraz ich bagażu podręcznego taksówkami (§ 4 ust. 1 pkt 2 lit. b rozporządzenia 2012). Zmiana ta jest konsekwencją nowego brzmienia definicji taksówki zawartej w ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (t.j. Dz. U. z 2012 r. poz. 1137).

W rozporządzeniu 2012 zmieniono również zakres wyłączenia ze zwolnienia dotyczącego nośników danych (§ 4 ust. 1 pkt 1 lit. l). Modyfikacja polega na dodaniu wyrażenia „inne analogowe lub cyfrowe nośniki danych”. Zmiana ta uwzględnia postęp technologiczny i stosowanie w obrocie różnych nośników danych, nie tylko tych wymienionych w rozporządzeniu 2010.

b) Terminy wprowadzenia kas rejestrujących (por. § 5 rozporządzenia 2012)

W rozporządzeniu 2012 utrzymano zasadę, że podatnik traci prawo do zwolnienia z ewidencjonowania sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych po upływie dwóch miesięcy następujących po miesiącu, w którym przestał spełniać warunki danego tytułu zwolnieniowego.

Zasada ta dotyczy zatem podatników:

- kontynuujących prowadzoną w zeszłym roku działalność w ww. zakresie i korzystających dotychczas ze zwolnienia podmiotowego, w związku z przekroczeniem obrotu z tej działalności w wysokości 20.000 zł (§ 5 ust. 1 rozporządzenia 2012),
- rozpoczynających w danym roku działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowego, w związku z przekroczeniem obrotu z tej działalności w wysokości 20.000 zł (liczonej w proporcji do okresu wykonywania czynności) (§ 5 ust. 2 rozporządzenia 2012),
- kontynuujących prowadzoną w zeszłym roku działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, w związku z nieosiągnięciem w danym półroczu roku podatkowego wskaźnika procentowego udziału obrotów przekraczającego 80% (§ 5 ust. 3 i 4 rozporządzenia 2012),
- rozpoczynających w pierwszym półroczu roku podatkowego działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, w związku z nieosiągnięciem w okresie pierwszych sześciu miesięcy z wykonywania tych czynności wskaźnika udziału procentowego obrotów przekraczającego 80% (§ 5 ust. 5 rozporządzenia 2012),
- rozpoczynających w drugim półroczu roku podatkowego działalność w ww. zakresie i korzystających ze zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego, w związku z nieosiągnięciem do końca roku podatkowego wskaźnika udziału procentowego obrotu przekraczającego 80% (§ 5 ust. 6 rozporządzenia 2012).

Jednocześnie zmodyfikowano (w stosunku do § 3 ust. 3 rozporządzenia 2010) regulację dotyczącą podatników, którzy na skutek utraty prawa do zwolnienia podmiotowo-przedmiotowego musieliby zainstalować ponad 5 000 kas. Zgodnie ze zmianą skrócono,

z 2 lat do 1 roku, okres zwolnienia dla podatników korzystających ze zwolnienia określonego w § 3 pkt 3 rozporządzenia 2012, przy jednoczesnym dopuszczeniu zasady ogólnej, wyrażonej w § 6 rozporządzenia 2012, dotyczącej stopniowego wprowadzania kas po upływie tego okresu.

Ponadto zgodnie z brzmieniem § 5 ust. 7 rozporządzenia 2012 podatnik traci prawo do zwolnienia z tytułu limitu obrotów w przypadku wykonania czynności podlegających obowiązkowi ewidencjonowania. Podatnicy, którzy rozpoczną wykonywanie lub wykonują czynności wyłączone w ogóle ze zwolnienia (wymienione w § 4 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia 2012) **nie mogą zatem korzystać z tytułu zwolnieniowego wynikającego z limitu obrotu (zwolnienia podmiotowego).**

W stosunku do pozostałych czynności, innych niż wymienione w § 4 ust. 1 rozporządzenia 2012, podatnicy mogą korzystać z innych tytułów zwolnieniowych (podmiotowo-przedmiotowych określonych w § 3 ust. 1 pkt 3 i 4 oraz przedmiotowych określonych w § 2 rozporządzenia 2012), o ile spełniają odrębne warunki.

3. Stosowanie przepisów przejściowych (por. § 7 rozporządzenia 2012)

Podatnicy, którzy **przestali spełniać warunki do zwolnienia** z obowiązku ewidencjonowania **przed wejściem w życie niniejszego rozporządzenia**, w celu rozpoczęcia ewidencjonowania na kasie rejestrującej stosują terminy określone w rozporządzeniu 2010.

Ponadto **podatnicy, którzy w 2012 r. rozpoczęli wykonywanie sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych**, w celu określenia limitu za 2012 r. uprawniającego do korzystania ze zwolnienia z ewidencjonowania w 2013 r., nie stosują do jego wyliczenia proporcji do okresu prowadzenia sprzedaży w 2012 r. **Podatników tych obowiązywać będzie limit 20 000 zł (niezależnie od tego, w którym miesiącu roku 2012 podatnik rozpoczął wykonywanie sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych). Zatem aby mogli oni w 2013 r. móc korzystać ze zwolnienia podmiotowego, sprzedaż z tego tytułu za 2012 r. nie może przekroczyć kwoty 20.000 zł.**

Dodatkowo podatnicy, **którzy korzystali ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania do dnia wejścia w życie rozporządzenia 2012 oraz nie będą mieli prawa do dalszego korzystania z tego zwolnienia** na podstawie nowych regulacji **zostaną zobligowani** do rozpoczęcia ewidencjonowania **z dniem 1 marca 2013 r.** (dotyczy to m.in. podatników, którzy w 2012 r. przekroczyli obrót 20.000 zł, a nie przekroczyli obrotu 40.000 zł na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych).

Przykład

Podatnik prowadzi szkołę nauki jazdy i przekroczył w 2012 r. obrót w wysokości 20.000 zł. (obrot w rozumieniu art. 111 ust. 1 ustawy). Czy musi posiadać kasę rejestrującą od dnia 1 stycznia 2013 r. czy od dnia 1 marca 2013 r.?

Rozporządzenie 2012 wprowadza stosowany na ogólnych zasadach obowiązek prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących przez szkoły nauki jazdy (por. pozycję 29 załącznika do rozporządzenia). W praktyce oznacza to, że podatnicy prowadzący działalność w tym zakresie będą zobowiązani do stosowania kas w przypadku przekroczenia z tytułu

sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych kwoty 20.000 zł – dla podatników wykonujących przed 1 stycznia 2013 r. te czynności. W myśl § 7 ust. 3 rozporządzenia 2012, w przypadku podatników, którzy nie przestali spełniać warunków do zwolnienia przed 1 stycznia 2013 r. oraz nie zostali zwolnieni z tego obowiązku na podstawie § 2 i § 3 ww. rozporządzenia, zwolnienie traci moc z dniem 1 marca 2013 r.

Jeśli podatnik rozpoczął ewidencjonowanie czynności wymienionych w:

- poz. 33 załącznika, (tj. dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników oraz przez spółdzielnie mieszkaniowe na rzecz członków lub innych osób),
- poz. 34 załącznika (tj. świadczenie usług przy niewielkiej liczbie świadczonych usług i odbiorców),
- poz. 39 załącznika (tj. dostawa produktów (rzeczy) - dokonywana przy użyciu urządzeń służących do automatycznej sprzedaży, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność i wydają towar), lub
- poz. 40 załącznika (tj. usługi świadczone przy użyciu urządzeń, w tym wydających bilety, obsługiwanych przez klienta),

nie stosuje się zwolnienia przedmiotowego, o którym mowa w § 2 ust. 1 rozporządzenia 2012, w zakresie czynności ewidencjonowanych.

W odniesieniu do pozostałych czynności wymienionych w załączniku, podatnik może skorzystać ze zwolnienia (por. § 7 ust. 4 rozporządzenia 2012).

Podatnik, który w latach wcześniejszych (tj. przed 1 stycznia 2012 r.) przestał spełniać warunki do korzystania ze zwolnienia z tytułu limitu obrotów (lub powstał u niego obowiązek ewidencjonowania) nie może korzystać z tego tytułu zwolnieniowego (por. § 7 ust. 5 rozporządzenia 2012).

Podatnik, który przed 1 stycznia 2013 r. przestał spełniać warunki do zwolnień „podmiotowo-przedmiotowych” określonych w rozporządzeniu 2010, nie może korzystać ze zwolnienia, podmiotowo-przedmiotowego przewidzianego rozporządzeniem 2012 (por. § 7 ust. 6 rozporządzenia 2012).