

# Skuteczność zmian przepisów dotyczących rejestrowania obrotu za pomocą kas rejestrujących

## Effectiveness of changes to the regulations on registering turnover with cash registers

dr Paweł Szymanek

Kancelaria Prawna i Podatkowa dr Paweł Szymanek, ORCID: 0000-0002-7590-7016

### Streszczenie

W artykule oceniono przepisy dotyczące rejestrowania obrotu przy użyciu kas on-line oraz obowiązek podawania numeru identyfikacji podatkowej (NIP) na paragonach przez podatników, którzy następnie otrzymali fakturę VAT. Dotychczasowe publikacje na ten temat ograniczały się do informacji bez analizy skuteczności wprowadzonych zmian. Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy dzięki tym zmianom zostały wyeliminowane patologie związane z korzystaniem z kas rejestrujących. Po przeprowadzonej analizie stwierdzono, że omawiana nowelizacja przepisów nie wpłynęła znacząco na zmniejszenie skali zjawiska nieewidencjonowania obrotu przy użyciu kas rejestrujących on-line oraz na wyeliminowanie procedury wystawiania paragonów z niskimi cenami celem dalszej sprzedaży towarów po cenach rynkowych bez opodatkowania. Stwierdzono jednak wpływ na likwidację patologii polegającej na wystawianiu faktur dla podatników, którzy nie dokonali faktycznego zakupu towarów lub usług na podstawie paragonu.

**Słowa kluczowe:** podatek od towarów i usług, kasy rejestrujące, kasy on-line, NIP na paragonach.

### Abstract

The article assesses the changes in the turnover registered with on-line cash registers and the obligation to provide NIP on receipts by taxpayers who then received a VAT invoice. Previous publications on this subject have been limited to information without analyzing the effectiveness of the introduced changes. The aim of the article was to answer the question whether the introduced changes eliminated the pathologies related to the use of cash registers. After the analysis, it was found that the discussed changes to the regulations did not significantly reduce the lack of registration of turnover using online cash registers and the elimination of issuing receipts with low prices in order to continue selling goods at market prices, without taxation. However, the impact on the elimination of the pathology consisting in issuing invoices to taxpayers who did not actually purchase goods or services on the basis of a receipt was found.

**Keywords:** tax on goods and services, cash registers, on-line cash registers, NIP on receipts.

### 1. UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotem analizy będzie ocena zmian przepisów dotyczących kas rejestrujących, polegających na wprowadzeniu obowiązków:

- 1) ewidencjonowania obrotu za pomocą kas on-line oraz
- 2) podania NIP na paragonach przez podatników, którzy w późniejszym okresie otrzymają fakturę VAT<sup>1</sup>.

W trakcie analizy podano trzy główne powody nieprawidłowego użytkowania kas rejestrujących, prowadzące do utraty dochodów przez budżet państwa:

- 1) nieewidencjonowanie obrotu przy użyciu kas rejestrujących – mimo istnienia takiego obowiązku<sup>2</sup>;
- 2) wystawianie faktur podatnikom, którzy nie dokonali faktycznego zakupu towarów lub usług na podstawie paragonu;

- 3) fikcyjne wystawianie paragonów z niskimi cenami celem dalszej sprzedaży towarów po cenach rynkowych bez opodatkowania.

Celem artykułu jest analiza nowych regulacji, tak aby otrzymać odpowiedź na pytanie, czy wprowadzone zmiany wyeliminowały patologie związane z korzystaniem z kas rejestrujących, oraz ocena, w jakim zakresie zmiany te zrealizowano<sup>3</sup>. W artykule szczegółowo opisano rys historyczny powstania kas rejestrujących. Omówiono ewolucję kas od urzędzeń, które miały służyć do zabezpieczenia przedsiębiorców przed nieuczciwymi pracownikami, do urzędzeń mających zabezpieczyć Skarb Państwa przed nieuczciwymi podatnikami. Następnie przedstawiono ilość danych zapisanych przy użyciu kas rejestrujących i zbadano, czy organy Krajowej Administracji Skarbowej (KAS) są w stanie

przeanalizować taki zasób informacji<sup>4</sup>. Wreszcie oceniono przepisy dotyczące obowiązków dokonywania obrotu za pomocą kas on-line oraz podawania NIP na paragonach przez podatników.

## 2. HISTORIA POWSTANIA KAS REJESTRUJĄCYCH

Historia kas rejestrujących jest bardzo długa. Sam pomysł ich stworzenia powstał w drugiej połowie XIX w. Powstaniu kasy rejestrującej towarzyszyły jednak zupełnie inne cele niż obecnie. Pierwotnym celem był bowiem brak zaufania przedsiębiorców do własnych pracowników.

Twórcą kasy rejestrującej jest James Jacob Ritty<sup>5</sup>. Prototyp kasy składał się z dużego zegara oraz uruchamianej automatycznie szuflady na pieniądze. Konstrukcja zakładała, aby podczas otwierania kasy przez pracownika rozlegał się dźwięk informujący właściciela sklepu o przeprowadzanej transakcji. Ponadto zaprojektowana kasa rejestrowała wszystkie dokonywane transakcje, które porównywano w trakcie kontroli ze stanem gotówki. Podstawowym celem ówczesnej kasy rejestrującej była bieżąca kontrola pracowników, a nie prawidłowe rozliczenie się z zobowiązań publicznoprawnych, co jest jej obecnym zadaniem.

Konstrukcja kasy rejestrującej została opatentowana w 1879 r. Następnie unowocześniono ją poprzez dodanie rolki papieru, na której ewidencjonowano obroty. Twórcą nowego pomysłu był John Henry Patterson<sup>6</sup>.

W 1906 r. wyposażono kasy rejestrujące w napęd elektryczny. Pomysłodawcą tego rozwiązania był Charles Franklin Kettering<sup>7</sup>. Ostatecznie na początku XX w. podstawy konstrukcji kasy rejestrującej przypominały już obecną wersję, tj. obroty były rejestrowane w trwały sposób – zapisywano je na rolce papieru, a kasa posiadała szufladę z gotówką. Kasa spełniała swoje zadania, umożliwiając porównanie zapisanych danych na rolce papieru ze stanem gotówki w kasie. Warunkiem działania kasy było pełne ewidencjonowanie obrotu. W przypadku niezgodności ilości gotówki z zapisami na rolce papieru kasjer ponosił odpowiedzialność majątkową.

Dalsza ewolucja kas rejestrujących potoczyła się odmiennie. Urządzenie pierwotnie wymyślone do zdalnej kontroli pracowników obecnie służy przede wszystkim do kontroli podatników przez organy KAS<sup>8</sup>. Dodatkowa możliwość dalszego kontrolowania przez podatników swoich pracowników jest tylko cechą drugorzędą<sup>9</sup>.

## 3. KONSTRUKCJA I CELE FUNKCJONOWANIA KASY REJESTRUJĄCEJ

Kasa rejestrująca jest urządzeniem elektronicznym, służącym do pełnej rejestracji obrotu, a także kwot podatku od towarów i usług<sup>10</sup>. Wykorzystywane w Polsce kasy są automatycznie wyposażone w pamięć fiskalną. Posiadają nadany im numer unikatowy. Ich cechą jest dobowe i miesięczne zapisywanie danych w kwotach netto i brutto, z ustaleniem właściwych stawek podatku od towarów i usług<sup>11</sup>.

W Polsce istnieje obowiązek pełnej rejestracji dokonanego obrotu detalicznego przy użyciu posiadanych kas rejestrujących<sup>12</sup>. Niezalenie od tego obrót między podatnikami podatku od towarów i usług jest ewidencjonowany za pomocą faktur<sup>13</sup>. Każdy podatnik, który przekroczył odpowiednie

obroty, jest obowiązany do stosowania kas rejestrujących. Wysokość tej granicznej kwoty zmienia się w czasie<sup>14</sup>.

Sprzedaż ważnych dla budżetu państwa towarów, takich jak alkohol i papierosy, zawsze podlega rejestracji za pomocą kas, bez względu na to, czy graniczna kwota obrotu zostanie przekroczona, czy też nie.

Wszelkie obroty i dane są zapisywane w pamięci fiskalnej kasy, bez możliwości ich zmiany<sup>15</sup>.

## 4. SKUTECZNOŚĆ KAS REJESTRUJĄCYCH ORAZ MOŻLIWOŚCI ORGANIZACYJNE KONTROLI ZAPISANYCH W NICH DANYCH

Kasy rejestrujące są stosowane przez wszystkich podatników dokonujących sprzedaży detalicznej. W pamięci kas zapisywane są wszystkie dane.

Jednymi z typowych podatników dokonujących sprzedaży detalicznej są sklepy wielkoformatowe. Tego rodzaju sklep używa jednocześnie kilkudziesięciu kas rejestrujących. W trakcie jednego dnia zapisywanych jest od kilkudziesięciu do kilkuset rolek papierowych z danymi. Rolki są składowane w jednym miejscu celem kontroli. Jeśli założyć, że dziennie zostanie zapisanych 100 rolek, to oznacza, że 36 500 rolek zostanie zapisanych rocznie. W trakcie 5 lat podatkowych powstaje 182 500 rolek papierowych do kontroli. Liczby te dotyczą tylko jednego sklepu wielkoformatowego w Polsce. Duża sieć posiada takich sklepów wiele. W celu przechowywania rolek papierowych są wynajmowane specjalne hale magazynowe.

Kontrola kas rejestrujących odbywa się przy okazji zwykłej kontroli. W 2019 r. naczelnicy urzędów celno-skarbowych wykonali 2621 kontroli dokumentów papierowych, a w 2018 r. – 3066. Z kolei w 2017 r. przeprowadzono 4271 postępowań kontrolnych<sup>16</sup>.

Systematycznie spada również liczba kontroli podatkowych przeprowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych. Analogicznie w 2019 r. przeprowadzono 20 374 kontroli, w 2018 r. – 23 036, a w 2017 r. – 27 226<sup>17</sup>. W latach 2020 i 2021 liczba kontroli podatkowych oraz celno-skarbowych spadła ze względu na panującą pandemię COVID-19. Według statystyk KAS w okresie styczeń-czerwiec 2021 r. przeprowadzono łącznie 6532 kontrole podatkowe<sup>18</sup>, podczas gdy w całym 2020 r. było ich 15 304<sup>19</sup>. Analogicznych kontroli celno-podatkowych przeprowadzono w 2021 r. 1359 w tym samym okresie<sup>20</sup>, a w całym 2020 r. przeprowadzono ich na terytorium kraju 2337<sup>21</sup>.

Liczba potencjalnych podatników do kontroli również jest znaczna. Na koniec września 2020 r. Główny Urząd Statystyczny (GUS) oszacował łączną liczbę zarejestrowanych podmiotów na 4 106 708<sup>22</sup>. Nie wszystkie jednak zarejestrowane podmioty prowadzą aktywną działalność. Z szacunków GUS wynika, że aktywnych podmiotów było na koniec września 2020 r. 2 489 700<sup>23</sup>.

Biorąc pod uwagę liczbę czynnych podatników podatku od towarów i usług oraz potencjalną liczbę papierowych rolek z kas rejestrujących, oczywiste jest, że sprawdzenie zapisów na rolkach w trakcie kontroli jest niemożliwe<sup>24</sup>. Konkludując, mimo dokonywania zapisów za pomocą kas rejestrujących nie ma możliwości organizacyjnych ani personalnych sprawdzenia tych danych.

## 5. METODY NIELEGALNEGO WYKORZYSTYWANIA KAS REJESTRUJĄCYCH ORAZ SPOSOBY PRZECIWDZIAŁANIA TYM PROCEDEROM

Niezależnie od braku możliwości skontrolowania wszystkich kas rejestrujących – trzema głównymi przyczynami nieprawidłowego użytkowania kas, prowadzącymi do utraty przychodów przez budżet państwa, były:

- 1) nieewidencjonowanie obrotu przy ich użyciu – mimo istnienia takiego obowiązku;
- 2) wystawianie faktur podatnikom, którzy nie dokonali faktycznego zakupu towarów lub usług na podstawie paragonu;
- 3) fikcyjne wystawianie paragonów z niskimi cenami celem dalszej sprzedaży towarów po cenach rynkowych bez opodatkowania.

Wszystkie trzy powody nieprawidłowego korzystania z kas rejestrujących były powszechnie znane, dlatego znowelizowano stan prawny poprzez wprowadzenie obowiązku używania kas on-line oraz podawania NIP na paragonach przez podatników, którzy w terminie późniejszym otrzymają fakturę<sup>25</sup>.

Kasy on-line zostały wprowadzone celem wyeliminowania pierwszej przyczyny nieprawidłowego użytkowania kas i spowodowania, by podatnicy zapisywali wszystkie dane w ich pamięci<sup>26</sup>. Nowe kasy przesyłają informacje o wystawionych paragonach on-line do Centralnego Repozytorium Kas (CRK), co ma zapewnić regularne ewidencjonowanie obrotu za ich pośrednictwem<sup>27</sup>. Zmiana ta jednak była pozorna, ponieważ nieewidencjonowanie obrotu za pomocą kasy rejestrującej polega na nieewidencjonowaniu tego obrotu w każdym przypadku<sup>28</sup>. Nie ma znaczenia, czy kasa gromadzi dane w formie papierowej, elektronicznej czy on-line. Jeżeli podatnik nie ewidencjonuje obrotu za pomocą dotychczasowej kasy, również nie będzie tego robił za pomocą nowej kasy<sup>29</sup>. Skoro niektórzy podatnicy nie wypełniali dotąd obowiązku ewidencjonowania sprzedaży za pomocą kas w formie papierowej i elektronicznej, z pewnością nowe kasy nie spowodują żadnych zmian w tym zakresie<sup>30</sup>.

Wprowadzenie kas on-line jednak przyniosło korzyści. Po pierwsze, podatnicy nie przestali gromadzić danych w papierowej formie, co ma znaczenie dla podatników – właścicieli sklepów wielkoformatowych lub innych posiadających kilkaset kas rejestrujących<sup>31</sup>. Po drugie, dane napływające automatycznie do CRK – w przeciwieństwie do papierowej formy – mogą być na bieżąco analizowane<sup>32</sup>.

Celem wyeliminowania drugiej przyczyny nieprawidłowego użytkowania kas, polegającej na wystawianiu faktur podatnikom, którzy nie dokonali zakupu towarów na podstawie paragonu, wprowadzono z dniem z 1 stycznia 2020 r. obowiązek podawania NIP przez nabywcę towarów<sup>33</sup>. Zmiana ta uniemożliwia wystawianie faktur innym podatnikom. Fakturę po otrzymaniu paragonu wystawia się wyłącznie pod warunkiem, że na paragonie widnieje NIP kupującego. Wyjątek dotyczy podatników świadczących usługi taksówkowe. Jednocześnie wprowadzono sankcję nakładaną na podatnika niestosującego nowych rozwiązań w wysokości 100% kwoty podatku<sup>34</sup>. Na osoby fizyczne karane za ten sam czyn z tytułu popełnienia wykroczenia lub przestępstwa skarbowego sankcja ta nie jest nakładana.

Nowe regulacje co do zasady nie ograniczają prawa do wystawienia faktury, ale uniemożliwiają nielegalny handel paragonami<sup>35</sup>. Jeżeli więc podatnik zamierza otrzymać fakturę, jest to możliwe wyłącznie wtedy, gdy podał wcześniej swój NIP wystawcy paragonu. W przeciwnym razie traci bezpowrotnie możliwość późniejszego otrzymania faktury.

Niestety nie wszystkie kasy rejestrujące umożliwiają umieszczanie na paragonach NIP<sup>36</sup>. Jeżeli się okaże, że sprzedawca nie posiada technicznej możliwości wpisania NIP na paragonie, wówczas nie dokonuje sprzedaży za pomocą kasy rejestrującej, lecz wystawia wyłącznie fakturę.

Zdaniem Ministerstwa Finansów przedsiębiorcy posługujący się fakturami wystawionymi na podstawie paragonów za towary i usługi, których nigdy wcześniej nie nabyli, powodowali straty budżetu państwa na kwotę około 1,5 mld zł. Nowe regulacje powinny wyeliminować ten proceder w całości<sup>37</sup>.

Odnosnie do trzeciej przyczyny niewłaściwego użytkowania kas rejestrujących – podatnicy wykorzystywali brak danych identyfikujących nabywcę towarów na paragonie<sup>38</sup>. W tym celu wystawiali paragony z zaniżoną wartością sprzedanych towarów i na tej podstawie obliczali i wpłacali należności podatkowe<sup>39</sup>. Ostatecznie jednak sprzedawali towary według rzeczywistych cen, lecz nie płacili z tego tytułu należności podatkowych, gdyż te zostały już zapłacone od zaniżonych kwot wprowadzonych do pamięci kasy fiskalnej. Na razie żadna z wymienionych reform nie wpłynęła w żaden sposób na trzeci, nieprawidłowy sposób wykorzystywania kas rejestrujących<sup>40</sup>.

## 6. WNIOSKI

Po przeprowadzonej analizie stwierdzono, że wprowadzenie kas on-line nie wpłynęło w znaczący sposób na pierwszą z wymienionych patologii, polegającą na nieewidencjonowaniu obrotu za pomocą kasy<sup>41</sup>. Problem funkcjonowania kas on-line jest taki sam jak kas zapisujących dane w formie papierowej i elektronicznej<sup>42</sup>. Spełniają one założenia ustawowe, pod warunkiem że każda sprzedaż jest ewidencjonowana za ich pośrednictwem<sup>43</sup>. Jeżeli podatnicy nie wprowadzają wszystkich danych do pamięci kas, sama zmiana techniczna na kasy on-line nie wniesie nic nowego. Korzyścią, jaka płynie z wprowadzenia kas on-line, jest ułatwienie funkcjonowania podatnikom, którzy nie gromadzą wszystkich danych w formie papierowej. Drugą korzyścią jest bieżąca analiza wystawianych paragonów w CRK bez potrzeby przeprowadzania tradycyjnej kontroli<sup>44</sup>.

Odnosnie do drugiej patologii, polegającej na nielegalnym wykorzystywaniu paragonów, ze względu na obowiązek podawania NIP na paragonie przez podatnika otrzymującego w przyszłości fakturę proceder ten został wyeliminowany. Zmiana zwiększyła nadzór nad podatnikami, bo wymusiła na nich wpłacanie zobowiązań podatkowych w wysokości wynikającej z obowiązujących regulacji prawnych.

Co do trzeciej przyczyny niewłaściwego używania kas rejestrujących, polegającej na wystawianiu paragonów z niską wartością sprzedaży celem sprzedaży tych towarów po wyższych cenach bez opodatkowania, podatnicy wykorzystują brak danych na paragonach umożliwiających zidentyfikowanie nabywcy towarów. Aby wyeliminować tę patologię, należałoby wprowadzić obowiązek podawania NIP przez nabyw-

cę towarów w każdej sytuacji. Wówczas uniemożliwiono by sprzedaż fikcyjną towarów z zaniżoną wartością, gdyż dałoby się skontrolować prawidłowość wystawionych paragonów dzięki umieszczonym na nich NIP nabywców. Obecnie brak jest jednak informacji z Ministerstwa Finansów o potrzebie wprowadzenia takich zmian.

#### Przypisy

- 1 K. Suska, *Kasa rejestrująca jako narzędzie rzetelnej ewidencji*, „Prace Naukowe. Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach”, t. „Podatki, Finanse, Przedsiębiorstwo” 2018, nr 1, s. 117: „Kasy rejestrujące oraz paragony towarzyszą konsumentom w życiu codziennym, stanowiąc często niedoceniani i pomijani element transakcji sprzedaży towarów oraz usług”.
- 2 Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 18 listopada 2020 r., II FSK 1948/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/75D-C70B5E0>, dostęp: 12.01.2022.
- 3 M. Jakubowska, *Koncepcje modernizacji systemu fiskalnego na przykładzie wybranych krajów*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, nr 2, s. 139: „Głównym źródłem przychodów państwa jest m.in. podatek VAT, a w dalszej kolejności PIT. Dlatego problem szarej strefy, w zakresie nier rejestrowanych transakcji, a także luki podatkowej, staje się bardzo istotnym obszarem dla zwiększania przejrzystości gospodarki, sprawiedliwości społecznej i uczciwości obrotu, a także odzyskania traconych (nieujawnionych) dochodów podatkowych, w szczególności z tytułu nier rejestrowanych transakcji”.
- 4 *Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red. nauk.), Warszawa 2018, s. 123.
- 5 James Jacob Ritty, w: Wikipedia.pl, pl.wikipedia.org/wiki/James\_Jacob\_Ritty, dostęp: 29.12.2021: „James Jacob Ritty (ur. 29 października 1836 w Dayton, w stanie Ohio, zm. 29 marca 1918) – amerykański wynalazca pierwszej działającej mechanicznej kasy rejestrującej”.
- 6 John Henry Patterson (NCR owner), w: Wikipedia.org, en.wikipedia.org/wiki/John\_Henry\_Patterson\_(NCR\_owner), dostęp: 12.01.2022: „John Henry Patterson (December 13, 1844 – May 7, 1922) was an industrialist and founder of the National Cash Register Company. He was a businessperson and salesperson” (John Henry Patterson [13 grudnia 1844, zm. 7 maja 1922] – amerykański przemysłowiec i założyciel National Cash Register Company. Był biznesmenem i sprzedawcą).
- 7 Charles F. Kettering, w: Wikipedia.org, en.wikipedia.org/wiki/Charles\_F.\_Kettering, dostęp: 12.01.2022: „Charles Franklin Kettering (August 29, 1876 – November 25, 1958) [...] was an American inventor, engineer, businessman, and the holder of 186 patents. [...] Kettering invented an easy credit approval system, a precursor to today's credit cards, and the electric cash register in 1906” (Charles Franklin Kettering [29 sierpnia 1876, zm. 25 listopada 1958] – amerykański wynalazca, inżynier, biznesmen i posiadacz 186 patentów. [...] Kettering wynalazł łatwy system zatwierdzania kredytów, był prekursorem dzisiejszych kart kredytowych i elektrycznej kasy fiskalnej w 1906 roku).
- 8 Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2020 r., I FSK 397/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9CB7423E77>, dostęp: 12.01.2022.
- 9 Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Rzeszowie z dnia 24 listopada 2020 r., I SA/Rz 554/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8C3C1A6CE5>, dostęp: 12.01.2022.
- 10 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1625.
- 11 S. Adamczyk-Kaczmar, *Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelnienia systemu podatkowego*, „Krytyka Prawa” 2019, t. 11, nr 2, s. 14: „Jednym z powodów wprowadzenia obowiązku ewidencjonowania obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących było dążenie do uszczelnienia systemu podatkowego poprzez ograniczenie tzw. szarej strefy, czyli do wyeliminowania niewykazywania przez podatników części dochodów z tytułu sprzedaży towarów lub świadczenia usług”.
- 12 W. Modzelewski, *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019, s. 123.

- 13 W. Modzelewski, „Uszczelnienie systemu podatkowego”: co to jest?, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/727136,Uszczelnienie-systemu-podatkowego-co-to-jest.html>, dostęp: 26.01.2022 r.
- 14 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 września 2014 r., III SA/Wa 1046/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/676749ECO0A>, dostęp: 12.01.2022.
- 15 M. Proppe, P. Darski, *Studium przypadku – System kas fiskalnych online. Szansa na zmniejszenie szarej strefy i luki podatkowej w Polsce*, Warszawa 2016, s. 23.
- 16 R. Miązek, A. Barkowa, *Mniej kontroli KAS, za to efektywniejsza weryfikacja nieprawidłowości*, [https://www.ey.com/pl\\_pl/tax-control-versy-policy/mniej-kontroli-kas](https://www.ey.com/pl_pl/tax-control-versy-policy/mniej-kontroli-kas), dostęp: 24.12.2021.
- 17 Tamże.
- 18 M. Goj, *Kontrole podatkowe – organy podatkowe stawiają na ich efektywność, a nie na ilość*, [https://www.ey.com/pl\\_pl/tax/kontrole-podatkowe-efektywnosc-nie-ilosc](https://www.ey.com/pl_pl/tax/kontrole-podatkowe-efektywnosc-nie-ilosc), dostęp: 30.10.2021.
- 19 Tamże.
- 20 Tamże.
- 21 Tamże.
- 22 Centralny Ośrodek Informacji Gospodarczej, *Spis polskich firm*, [https://www.coig.com.pl/spis-polskich-firm\\_katalog\\_polskich\\_firm.php](https://www.coig.com.pl/spis-polskich-firm_katalog_polskich_firm.php), dostęp: 24.12.2021.
- 23 Tamże.
- 24 M. Szulc, *Efekt JPK: Prawie 160 tysięcy firm wykreślonych z rejestru VAT*, [www.podatki.gazetaprawna.pl](http://www.podatki.gazetaprawna.pl), dostęp: 15.06.2021.
- 25 *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red. nauk.), Warszawa 2019, s. 324.
- 26 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 grudnia 2020 r., I SA/Go 198/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A6067EDCE>, dostęp: 12.01.2022.
- 27 S. Adamczyk-Kaczmar, dz. cyt., s. 18-19: „Głównym założeniem nowelizacji wprowadzającej kasy online jest wprowadzenie możliwości stosowania przez podatników kas rejestrujących umożliwiających, oprócz zapisu w pamięci kasy, przekazywanie w sposób ciągły, zautomatyzowany i bezpośredni informacji z prowadzonej ewidencji oraz o zdarzeniach mających znaczenie dla pracy kas”.
- 28 P. Szymanek, *Wpływ nowych narzędzi organów KAS (kasy rejestrujące i wirtualne online, SENT, STIR, JPK\_VAT, KSeF) na nadzór nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 8, s. 41.
- 29 Wyrok WSA w Opolu z dnia 26 października 2020 r., I SA/Op 209/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/864D32001D>, dostęp: 12.01.2022.
- 30 S. Adamczyk-Kaczmar, dz. cyt., s. 14: „Niestety praktyka pokazała, że samo nałożenie na podatników obowiązku posiadania kas rejestrujących nie doprowadzi do wyeliminowania tzw. szarej strefy. Dlatego też rządzący podejmują kolejne działania legislacyjne mające w założeniu spowodować, że wykazywany (i w konsekwencji opodatkowany) będzie cały obrót wygenerowany przez podatnika”.
- 31 J. Fornalik, J. Ziętek, *Rewolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2019, t. 11, nr 2, s. 62-74.
- 32 P. Szymanek, *Wpływ nowych narzędzi organów KAS...*, dz. cyt., s. 41.
- 33 Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520.
- 34 A. Bartosiewicz, *Niektóre nowe przepisy dotyczące kas rejestrujących, w tym tzw. kas on-line*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 7, s. 23-28.
- 35 P. Kruba, A. Masiukiewicz, *Platforma dystrybucji eParagonów*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2020, nr 2, s. 83-93.
- 36 B. Kucharska, M. Malinowska, *Wirtualizacja obsługi klienta w handlu detalicznym – perspektywa przedsiębiorstwa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2020, nr 12, s. 141-156.
- 37 M. Jakubowska, dz. cyt., s. 140: „Biorąc pod uwagę zakres szarej strefy w Polsce, utrzymującą się lukę VAT, a także analizując wykorzystywane narzędzia do ich redukcji, które nie przyniosły oczekiwanych rezultatów, konieczne wydaje się poszukiwanie nowych rozwiązań w tym zakresie. Rozwiązaniem, które istotnie może wpłynąć na poprawę wpływów podatkowych do budżetu w Polsce, jest fiskalizacja online, nazywana też systemem kas online. System ten sprawdza się w innych krajach, dlatego też istnieje szansa na to, że może okazać się skutecznym również w przypadku Polski”.
- 38 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 października 2020 r., I SA/Sz 383/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7BEF2E6117>, dostęp: 12.01.2022.
- 39 *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, R. Dowgier (red. nauk.), Warszawa 2017, s. 124.

- <sup>40</sup> M. Jakubowska, dz. cyt., s. 140: „Na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat rządy w Polsce podejmowały różne działania zmierzające do ograniczenia szarej strefy i luki podatkowej, a tym samym zwiększenia wpływów podatkowych. Działania te nie przyniosły jednak spodziewanych długofalowych efektów”.
- <sup>41</sup> Wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 września 2020 r., I SA/Lu 221/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7AA973B45A>, dostęp: 12.01.2022.
- <sup>42</sup> M. Siarkiewicz, *Kasy rejestrujące i ich certyfikacja w Głównym Urzędzie Miar*, „Metrologia i Probiernictwo – Biuletyn Głównego Urzędu Miar” 2017, nr 1-2, s. 20-25: „Wspomniane repozytorium to system teleinformatyczny, prowadzony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, którego jednym z celów funkcjonowania będzie odbieranie danych przekazywanych przez kasy rejestrujące oraz komunikacja z kasami w zakresie niezbędnym do ich konfiguracji oraz realizowania zadań kontroli skarbowej”.
- <sup>43</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 26 października 2020 r., I SA/Op 209/20, dok. cyt.
- <sup>44</sup> M. Siarkiewicz, dz. cyt., s. 20-25: „Repozytorium testowe będzie systemem teleinformatycznym ułatwiającym producentom kas oraz innym firmom, zajmującym się ich obsługą, dokonywanie czynności serwisowych i konfiguracyjnych. W nowym systemie kas będzie możliwość emisji dokumentów fiskalnych i niefiskalnych w dwóch formach – elektronicznej i papierowej, podczas gdy dotychczasowe przepisy umożliwiały jedynie wydruk takich dokumentów”.
- Proppe M., Darski P., *Studium przypadku – System kas fiskalnych online. Szansa na zmniejszenie szarej strefy i luki podatkowej w Polsce*, Warszawa 2016.
- Siarkiewicz M., *Kasy rejestrujące i ich certyfikacja w Głównym Urzędzie Miar*, „Metrologia i Probiernictwo – Biuletyn Głównego Urzędu Miar” 2017, nr 1-2.
- Suska K., *Kasa rejestrująca jako narzędzie rzetelnej ewidencji*, „Prace Naukowe. Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach”, t. „Podatki, finanse, przedsiębiorstwo” 2018, nr 1.
- Szymanek P., *Ewolucja ustroju i kompetencji rządowych organów podatkowych, celnych oraz kontroli skarbowej – sprawujących nadzór nad podatnikami, płatnikami i importerami (lata 1991-2017)*, Warszawa 2019.
- Szymanek P., *Wpływ nowych narzędzi organów KAS (kasy rejestrujące i wirtualne online, SENT, STIR, JPK\_VAT, KSeF) na nadzór nad podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 8.
- Źródła internetowe
- Centralny Ośrodek Informacji Gospodarczej, *Spis polskich firm*, [https://www.coig.com.pl/spis-polskich-firm\\_katalog\\_polskich\\_firm.php](https://www.coig.com.pl/spis-polskich-firm_katalog_polskich_firm.php), dostęp: 24.12.2021.
- Charles F. Kettering, w: Wikipedia.org, en.wikipedia.org/wiki/Charles\_F.\_Kettering, dostęp: 12.01.2022.
- Goj M., *Kontrole podatkowe – organy podatkowe stawiają na ich efektywność, a nie na ilość*, [https://www.ey.com/pl\\_pl/kontrole-podatkowe-efektywnosc-nie-ilosc](https://www.ey.com/pl_pl/kontrole-podatkowe-efektywnosc-nie-ilosc), dostęp: 30.10.2021.
- James Jacob Ritty, w: Wikipedia.pl, pl.wikipedia.org/wiki/James\_Jacob\_Ritty, dostęp: 29.12.2021.
- John Henry Patterson (NCR owner), w: Wikipedia.org, en.wikipedia.org/wiki/John\_Henry\_Patterson\_(NCR\_owner), dostęp: 12.01.2022.
- Miążek R., Barkowa A., *Mniej kontroli KAS, za to efektywniejsza weryfikacja nieprawidłowości*, [https://www.ey.com/pl\\_pl/tax-controversy-policjy/mniej-kontroli-kas](https://www.ey.com/pl_pl/tax-controversy-policjy/mniej-kontroli-kas), dostęp: 24.12.2021.
- Ministerstwo Finansów, *Dochody budżetu państwa po czerwcu 2020 r.*, <https://www.gov.pl/web/finanse/dochody-budzetu-panstwa-po-czerwcu-2020-r>, dostęp: 23.11.2021.
- Szulc M., *Efekt JPK: Prawie 160 tysięcy firm wykreślonych z rejestru VAT*, [www.podatki.gazetaprawna.pl](http://www.podatki.gazetaprawna.pl), dostęp: 15.06.2021.
- Akty prawne
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1625.
- Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1520.
- Orzecznictwo
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2020 r., I FSK 397/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/9CB7423E77>, dostęp: 12.01.2022.
- Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2020 r., II FSK 1948/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/75DC70B5E0>, dostęp: 12.01.2022.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 grudnia 2020 r., I SA/Go 198/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2A6067EDCE>, dostęp: 12.01.2022.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 września 2020 r., I SA/Lu 221/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7AA973B45A>, dostęp: 12.01.2022.
- Wyrok WSA w Opolu z dnia 26 października 2020 r., I SA/Op 209/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/864D32001D>, dostęp: 12.01.2022.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 listopada 2020 r., I SA/Rz 554/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8C3C1A6CE5>, dostęp: 12.01.2022.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 14 października 2020 r., I SA/Sz 383/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/7BEF2E6117>, dostęp: 12.01.2022.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 września 2014 r., III SA/Wa 1046/14, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/676749EC0A>, dostęp: 12.01.2022.

## Bibliografia

## Literatura

- Adamczyk-Kaczmarz S., *Zmiany w zakresie kas rejestrujących jako przejaw działań zmierzających do uszczelniania systemu podatkowego*, „Krytyka Prawa” 2019, t. 11, nr 2.
- Bartosiewicz A., *Niektóre nowe przepisy dotyczące kas rejestrujących, w tym tzw. kas on-line*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 7.
- Formalik J., Ziętek J., *Revolucja technologiczna w podatkach*, „Krytyka Prawa” 2017, t. 11, nr 2.
- Jabłoński A. i in., *Oczekiwany wpływ implementacji zintegrowanego systemu informatycznego na jakość informacji – studium przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2016, nr 89 (145).
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2005.
- Jakubowska M., *Koncepcje modernizacji systemu fiskalnego na przykładzie wybranych krajów*, „Ekonomiczne Problemy Usług” 2018, nr 2.
- Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, W. Modzelewski (red. nauk.), Warszawa 2019.
- Kotlińska J., Peek B., *Luka podatkowa w podatku od towarów i usług w Polsce*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania” 2017, nr 4.
- Kruba P., Masiukiewicz A., *Platforma dystrybucji eParagonów*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie” 2020, nr 2.
- Kucharska B., Malinowska M., *Wirtualizacja obsługi klienta w handlu detalicznym – perspektywa przedsiębiorstwa*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2020, nr 12.
- Modzelewski W., *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019.
- Modzelewski W., *„Uszczelnienie systemu podatkowego”: co to jest?*, <https://ksiegowosc.infor.pl/wiadomosci/727136,Uszczelnienie-systemu-podatkowego-co-to-jest.html>, dostęp: 26.01.2022 r.
- Nowe narzędzia kontrolne, dokumentacyjne i informatyczne w prawie podatkowym. Poprawa efektywności systemu podatkowego*, B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski (red. nauk.), Warszawa 2018.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, R. Dowgier (red. nauk.), Warszawa 2017.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), Gdańsk 2017.