

Kancelaria Adwokacka  
adwokat Sławomir Koroluk  
ul. Chlebnicka 48/51 lok. 110  
80 - 830 Gdańsk  
[www.koroluk.pl](http://www.koroluk.pl)  
e-mail: [sk.kancelaria@gmail.com](mailto:sk.kancelaria@gmail.com)  
tel. 693230371

## **OPINIA PRAWNA**

### **Przedmiot opinii**

Czy dopuszczalne jest w kasach fiskalnych mających postać oprogramowania, umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług rozwiązania, zgodnie z którym zamiast pokazania na wyświetlaczu dla nabywcy przez co najmniej 30 sekund albo do czasu rozpoczęcia kolejnej sprzedaży określonych danych - nabywcy zostanie udostępniony kod QR, dzięki temu będzie mógł on samodzielnie pobrać te dane, a jeżeli tak - przy spełnieniu jakich warunków.

### **Zleceniodawca**

Stowarzyszenie Nasze Myjnie w Gdyni, ul. Stefana Batorego 23/7, 81 - 365 Gdynia, KRS 0001003749

### **Opinia**

Dopuszczalne jest w kasach fiskalnych mających postać oprogramowania, umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług rozwiązania, zastosowanie rozwiązania, zgodnie z którym zamiast pokazania na wyświetlaczu dla nabywcy przez co najmniej 30 sekund albo do czasu rozpoczęcia kolejnej sprzedaży określonych danych - zostanie takiemu nabywcy udostępniony kod QR, dzięki któremu będzie mógł on samodzielnie pobrać te dane, pod warunkiem, że nabywca wyrazi zgodę na zastosowanie takiego rozwiązania w umowie zawartej z podatnikiem przed przystąpieniem nabywcy do nabycia towaru lub usługi.

### **Uzasadnienie opinii**

1.

Decyzją nr PT 8/2023 r. z dnia 22 czerwca 2023 r. Prezesa Głównego Urzędu Miar potwierdzono, że kasa rejestrująca "Kasa 123 Aplikasa" spełnia funkcje

określone w ustawie o vat oraz stosownym akcie wykonawczym (Decyzja z dnia 22 czerwca 2023 r.).

Nadto, decyzją nr PT 11//2023 z dnia 26 września 2023 r. Prezesa Głównego Urzędu Miar potwierdzono, że kasa rejestrująca "Prometeus-2" spełnia funkcje określone w ustawie o vat oraz stosownym akcie wykonawczym (Decyzja z dnia 26 września 2023 r.).

Z informacji udzielonych przez przedstawicieli Zleceniodawcy wynika, że powyższe kasy, mające charakter kas fiskalnych w postaci oprogramowania, są stosowane przez przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą obejmującą "mycie, czyszczenie samochodów i podobne usługi" (45.20.30.0) zgodnie z klasyfikacją Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU, Dz. U. poz. 1676 z późn. zm.).

Jednak pomiędzy niektórymi takimi przedsiębiorcami a właściwymi dla nich naczelnikami urzędów skarbowych powstał spór, czy stosowanie powyższych kas jest właściwe, skoro po dokonaniu transakcji na wyświetlaczu kas - zamiast odpowiednich danych dotyczących transakcji - wyświetlany jest kod QR umożliwiający nabywcy samodzielnie pozyskanie takich danych.

W oparciu o stan prawny ustalić i zważyć należy, co następuje.

2.

Zgodnie z ustawą o vat<sup>1</sup>, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących (art. 111, ust. 1). Problematyce kas rejestrujących poświęcono w całości wskazany artykuł ustawy, nadto zaś udzielono delegacji ustawowej do stworzenia przepisów wykonawczych (w szczególności zaś ustępy: 7, 7a, 8 i 9 artykułu 111). Szczególnie istotne znaczenie ma Rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących.<sup>2</sup>

3.

Na mocy nowelizacji ustawy o vat z dnia 15 marca 2019 r., z dniem 1 maja 2019 r. wprowadzono do tej ustawy regulację umożliwiającą stosowanie t.zw. kas rejestrujących mających postać oprogramowania.<sup>3</sup> W dotyczącym tego problemu przepisie art. 111b wskazano, że stosowanie tego typu kas rejestrujących jest możliwe wobec jedynie określonych grup podatników lub rodzajów czynności, przy czym akty wykonawcze mają określać zarówno

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. 2023 r., poz. 1570 z późn. zm.)

<sup>2</sup> Dz.U. poz. 1759.

<sup>3</sup> Na mocy ustawy z dnia 15 marca 2019 r. o zmianie ustawy od podatku od towarów i usługi i ustawy - Prawo o miarach (Dz. U. poz. 675), do ustawy o vat dodano art. 111b.

grupy podatników i rodzaje czynności, w odniesieniu do których dopuszczalne jest stosowanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, a nadto dotyczące takich kas:

- wymagania techniczne,
- sposób ich używania, w tym sposób prowadzenia ewidencji sprzedaży przy ich użyciu,
- sposób zakończenia ich używania w przypadku zakończenia działalności gospodarczej lub pracy tych kas
- oraz sposób wystawiania dokumentów z kas rejestrujących i szczególne przypadki wydawania nabywcy dowodu sprzedaży (jw, ust. 3).

4.

W oparciu o delegację ustawową z art. 111b, ust. 3 zostały wydane dwa akty wykonawcze, tj.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, które weszło w życie z dniem 1 czerwca 2020 r. (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1849);
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 29 maja 2020 r. w sprawie grup podatników lub rodzajów czynności, w odniesieniu do których możliwe jest używanie kas rejestrujących mających postać oprogramowania, które weszło w życie w dniu 1 czerwca 2020 r., a częściowo - w dniu 1 lipca 2020 r. (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2268).

5.

Na podstawie § 1 pkt 27) wskazanego wyżej rozporządzenia z dnia 29 maja 2020 r., kasy fiskalne mające postać oprogramowania mogą być używane przez podatników w odniesieniu do m.in. usług mycia, czyszczenia samochodów i podobnych usług (PKWiU 45.20.30.0), w tym przy użyciu urządzeń obsługiwanych przez klienta, które w systemie bezobsługowym przyjmują należność w bilonie lub banknotach, lub innej formie (bezgotówkowej).

6.

Zgodnie z rozporządzeniem z dnia 26 maja 2020 r. kasy fiskalne mające postać oprogramowania dzieli się na następujące kategorie: kasy ogólne oraz kasy o zastosowaniu specjalnym (§ 4 ust. 1). Kryterium podziału stanowi, zgodnie z literą rozporządzenia, "przeznaczenie do prowadzenia ewidencji danego rodzaju sprzedaży lub w dany sposób".

7.

Z punktu widzenia przedmiotu niniejszej opinii istotna jest kategoria "kas o zastosowaniu specjalnym". Jak stanowi rozporządzenie, są to kasy, które "uwzględniają szczególne zastosowanie tych kas i odpowiadają szczególnym wymaganiom technicznym (...), związanym ze szczególnymi formami prowadzenia ewidencji sprzedaży określonych towarów i usług" (jw, pkt 2).

Rozporządzenie precyzuje sześć szczególnych kategorii kas o zastosowaniu specjalnym:

- a) przeznaczone do prowadzenia ewidencji przy świadczeniu usług przewozu osób samochodem osobowym;
- b) przeznaczone do prowadzenia ewidencji przy sprzedaży leków, z funkcją rozliczania recept refundowanych;
- c) przeznaczone do prowadzenia ewidencji przy świadczeniu usług w zakresie transportu pasażerskiego ("kasy biletowe");
- d) rozliczające więcej niż jedną transakcję równocześnie; e) przeznaczone do prowadzenia ewidencji przy sprzedaży towarów i usług w wolnych obszarach celnych lub składach celnych;
- f) umieszczane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług (§ 4 ust. 1 pkt 2).

8.

Wskazane wyżej rozporządzenie z dnia 26 maja 2020 r. zawiera jedynie 28 jednostek redakcyjnych (paragrafów) pogrupowanych w 8 rozdziałów.<sup>4</sup> Jak wskazano, problem "wymagań technicznych dla kas" został objęty rozdziałem drugim rozporządzenia. W rozdziale tym, poza uregulowaniem wyżej wskazanego podziału kas na "kasy ogólne" i "kasy o zastosowaniu specjalnym", uregulowano nadto kwestię certyfikatów kas (§ 3), a nadto zawarto § 5, zgodnie z którym "Wymagania techniczne dla kas dotyczące ich zawartości, zapisu i przechowywania danych, wystawianych dokumentów, pracy kasy oraz kas o zastosowaniu specjalnym określa załącznik nr 1 do rozporządzenia".

9.

Zgodnie z powyższym, do wskazanego wyżej rozporządzenia dołączono załącznik nr 1 zatytułowany "Wymagania techniczne dla kas dotyczące ich zawartości, zapisu i przechowywania danych, wystawianych dokumentów, pracy kasy oraz kas o zastosowaniu specjalnym". Załącznik ten zawiera 53 jednostki redakcyjne (paragrafy), uporządkowane w cztery rozdziały.<sup>5</sup>

10.

W rozdziale 4 załącznika nr 1 (rozdział zatytułowany "Wymagania techniczne dla kas o zastosowaniu specjalnym") zawarto przepisy szczególne dotyczące czterech spośród sześciu - wyżej wymienionych - "kas o zastosowaniu specjalnym". Chodzi tu o:

- a) kasy przeznaczone do prowadzenia ewidencji przy świadczeniu usług przewozu osób samochodem osobowym (§ 50 Załącznika);

---

<sup>4</sup> Rozdziały te są zatytułowane kolejno: "Przepisy ogólne", "Wymagania techniczne dla kas", "Sposób używania kas", "Rodzaje danych zawartych we wniosku o wydanie potwierdzenia oraz rodzaje dokumentów i urządzeń niezbędnych do wydania potwierdzenia", "Okres, na który jest wydawane potwierdzenie", "Zakres badań kasy oraz rodzaje danych zawartych w sprawozdaniu z badań kasy", "Sposób oznaczania kasy numerami unikatowymi i warunki ich przydzielania oraz dokumenty, które powinny być dołączone do kasy przy wprowadzaniu jej do obrotu" - a także: "Przepis końcowy".

<sup>5</sup> Zatytułowane: "Wymagania techniczne dla kas dotyczące ich zawartości, zapisu i przechowywania danych", "Wymagania techniczne dla kas dotyczące wystawianych dokumentów", "Wymagania techniczne dla kas dotyczące pracy kasy" oraz "Wymagania techniczne dla kas o zastosowaniu specjalnym".

- b) "kasy biletowe" (§ 51 Załącznika);
- c) kasy rozliczające więcej niż jedną transakcję równocześnie (§ 52 Załącznika);
- d) kasy umieszczane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług (§ 53 Załącznika).

11.

Zawarty w § 53 Załącznika, dotyczący kas umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług przepis reguluje odmiennosc dotyczącą t.zw. komponentu komunikacyjnego tego rodzaju kasy fiskalnej.

12.

Przewidziana w § 53 Załącznika regulacja wprowadza - w stosunku do kas umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług - odmiennosc, zgodnie z którą komponent komunikacyjny tego typu kasy może nie umożliwiać komunikacji kasy z drukarką (jw., ust. 1). W przepisie tym uregulowano zatem działanie kasy: a) w sytuacji, gdy komponent komunikacyjny kasy nie umożliwia komunikacji kasy z drukarką (jw., ust. 2); b) w sytuacji, gdy komponent komunikacyjny kasy umożliwia komunikację kasy z drukarką (jw, ust. 3).

13.

Wspólnym mianownikiem obydwu sytuacji jest dopuszczenie możliwości, gdy kasa fiskalna nie wystawia paragonu fiskalnego (i odpowiednio - paragonu fiskalnego anulowanego) w postaci papierowej - a zastąpione to zostaje "pokazaniem na wyświetlaczu dla nabywcy przez co najmniej 30 sekund albo do czasu rozpoczęcia kolejnej sprzedaży" ściśle wskazanego zakresu danych. Chodzi tu o: numer unikatowy, numer identyfikacji podatkowej (NIP) podatnika, datę sprzedaży, numer kolejny paragonu, łączną wartość sprzedaży brutto, łączną wysokość podatku należnego, typ formy płatności, nazwę formy płatności (§ 53, ust. 2 pkt 3 oraz ust. 3). Przy czym:

a) w sytuacji, gdy komponent komunikacyjny kasy nie umożliwia komunikacji kasy z drukarką - takie pokazanie na wyświetlaczu zawsze wchodzi w grę (§ 53, ust. 2 pkt 3);

b) w sytuacji, gdy komponent komunikacyjny kasy umożliwia komunikację kasy z drukarką - kasa może mimo to nie wystawiać paragonu fiskalnego (i odpowiednio - paragonu fiskalnego anulowanego) w postaci papierowej, a zamiast tego odpowiednia treść zostanie pokazana na wyświetlaczu (§ 53, ust. 3).

14.

Zagadnieniem istotnym w niniejszej sprawie jest, czy ilekroć w cytowanych przepisach mowa jest "pokazaniu na wyświetlaczu dla nabywcy przez co najmniej 30 sekund albo do czasu rozpoczęcia kolejnej sprzedaży" (określonych danych) obowiązek ten może być zrealizowany poprzez ich udostępnienie za pośrednictwem "kodu QR".

15.

Najpierw trzeba zanalizować pojęcie kodów QR i dopuszczalności ich stosowania na gruncie prawa, w tym prawa podatkowego.

16.

W świetle powszechnie znanych informacji, zastosowanie kodów QR (akronim QR pochodzi od zwrotu Quick Response Code - technologia ta objęta jest normą ISO/IEC 18004:2015) w informatyce związane jest z uproszczeniem zapisu informacji celem jej dalszego przekazania. Polega ono na pięcioetapowym procesie: stworzenie informacji przez jej nadawcę, a następnie jej zakodowanie, przekazanie informacji zakodowanej od nadawcy do odbiorcy, odkodowanie informacji oraz - odczytanie informacji przez odbiorcę. Zakodowanie oraz odkodowanie wymaga użycia odpowiednich programów.

17.

Cytowane wyżej Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 maja 2020 r. w sprawie kas rejestrujących mających postać oprogramowania w kilku sytuacjach wprost przewiduje dopuszczalność przekazywania informacji za pomocą kodowania QR. Przede wszystkim zauważyć należy, iż w cytowanym wyżej załączniku nr 1 do tego rozporządzenia przewidziano wprost, że kasa fiskalna mają postać oprogramowania w wystawianych paragonach fiskalnych musi zawierać część danych także w formie zakodowanej w systemie QR (por. § 3, ust. 1 pkt 32 i pkt 33). Poza tym, zastosowanie kodów QR przewidziano w regulacji dotyczącej przesyłania przez taką kasę fiskalną danych (§ 36, ust. 1 pkt 5).

18.

Zatem - stosowanie kodów QR jest przewidziane przez ustawodawcę, także w przepisach dotyczących kas fiskalnych mających postać oprogramowania. Dopuszczalność taką przewiduje także - w odniesieniu do "zwykłych" kas rejestrujących - przytoczone wyżej Rozporządzenie Ministra Rozwoju, Pracy i Technologii z dnia 12 września 2021 r. w sprawie wymagań technicznych dla kas rejestrujących.

19.

Wracając do pytania, czy ilekroć w cytowanych przepisach mowa jest "pokazaniu na wyświetlaczu dla nabywcy przez co najmniej 30 sekund albo do czasu rozpoczęcia kolejnej sprzedaży" (określonych danych) obowiązek ten może być zrealizowany poprzez ich udostępnienie za pośrednictwem "kodu QR" trzeba zauważyć, iż problem ten został dostrzeżony i uregulowany także w przedstawionej sytuacji dotyczącej "kas umieszczanych w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług" - co jest istotne z punktu widzenia niniejszej opinii. Otóż wyraźnie przewidziano, że w sytuacji, gdy kasa taka nie umożliwi komunikacji kasy z drukarką (por. uwagi powyższe) nie wchodzi w grę obowiązek zapewnienia wydruku kodu graficznego QR oraz wykonania polecenia dotyczącego włączenia lub wyłączenia drukowania takiego kodu (por. § 53, ust. 1 pkt 5 i 6).

20.

Reasumując - o ile w przypadku kas fiskalnych mających postać oprogramowania stosowanie kodów QR w określonych sytuacjach jest obowiązkiem, o tyle w przypadku szczególnej postaci tych kas, jakimi są "kasy umieszczane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów lub usług", o ile kasy te nie umożliwiają komunikacji kasy z drukarką - obowiązek ten jest wyłączony. Zamiast tego, jak wskazano wyżej, przewidziano obowiązek "pokazania na wyświetlaczu dla nabywcy przez co najmniej 30 sekund albo do czasu rozpoczęcia kolejnej sprzedaży" ściśle wskazanego zakresu danych.

21.

Regulacja ta przesądza, iż zgodnie z przepisami cytowanego rozporządzenia per se, udostępnienie takich danych jak: numer unikatowy, numer identyfikacji podatkowej (NIP) podatnika, data sprzedaży, numer kolejny paragonu, łączna wartość sprzedaży brutto, łączna wysokość podatku należnego, typ formy płatności, nazwa formy płatności - powinno nastąpić poprzez bezpośrednie udostępnienie na wyświetlaczu, w sposób umożliwiający zapoznanie się z tą treścią nabywcy, przez co najmniej 30 sekund albo do czasu rozpoczęcia kolejnej sprzedaży.

22.

Nie ulega wątpliwości, że administracyjnoprawny charakter obowiązku wyklucza jednostronne odstępnie od jego realizacji przez zobowiązanego podatnika.

23.

Powstaje jednak pytanie, czy możliwe byłoby odstępnie od jego stosowania za zgodą nabywcy.

24.

Przede wszystkim stwierdzić należy, iż przewidziana w odniesieniu tej części kas rejestrujących mających postać oprogramowania, które są umieszczane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów i usług regulacja, która polega na zastąpieniu wydruku kodu QR poprzez pokazanie odpowiednich danych na wyświetlaczu jest wprowadzona na korzyść odbiorcy (nabywcy), zaś jej istotą jest zapewnienie mu informacji o kluczowych parametrach zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy. Skorzystanie z tej informacji (tj. przede wszystkim zapoznanie się z nią) jest jego uprawnieniem, z którego nie musi korzystać. Jeżeli zaś zechce z niej korzystać, może czynić to we wszelki możliwy dla siebie sposób.

25.

Nie można zabronić nabywcy zawarcia z podatnikiem umowy o charakterze cywilnoprawnym (por. art. 353<sup>1</sup> kc<sup>6</sup>), zgodnie z którą w miejsce udostępnienia mu na wyświetlaczu przez co najmniej 30 sekund (albo do czasu rozpoczęcia

---

<sup>6</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 1610 z późn. zm.)

kolejnej sprzedaży) odpowiedniej informacji - nabywca uzyska kod QR umożliwiający mu samodzielne odczytanie odpowiednich informacji.

26.

Jak wskazano, stosowna umowa musiałaby być zawarta przez podatnika i nabywcę najpóźniej z momentem zawarcia umowy o sprzedaż towarów lub świadczenie usług.

27.

Biorąc pod uwagę, iż umowy takie co do zasady zawierane są per facta concludentia (tj. przez przystąpienia nabywcy do transakcji lub usługi), istotnym problemem jest wyraźna zgoda nabywcy na zawarcie transakcji z takim zastrzeżeniem, a zatem wcześniejsze zapoznanie go z takim warunkiem - aby nie akceptując go mógł zrezygnować z zawarcia usługi.

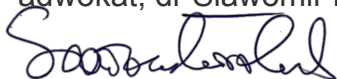
28.

Rozważać w takiej sytuacji następujące scenariusze: a) bezpośrednie informowanie każdego nabywcy o powyższym warunku przed przystąpieniem przez niego do transakcji; b) informowanie publiczne, tj. wszystkich potencjalnych nabywców. To pierwsze rozwiązanie mogłoby nastąpić w oparciu o art. 384 kc, w szczególności przez doręczenie wzorca umowy. Ponieważ jednak rozwiązanie to mogłoby być w praktyce uciążliwe, alternatywą byłoby publiczne informowanie wszystkich potencjalnych nabywców. Ponieważ niewątpliwie korzystanie z usług, w których są stosowane kasy rejestrujące mających postać oprogramowania, które są umieszczane w urządzeniach do automatycznej sprzedaży towarów i usług następuje w tego typu stosunkach społecznych (gospodarczych), w których zwyczajowo przyjęte jest posługiwanie się wzorcem umowy, a nadto są to umowy powszechnie zawierane w drobnych, bieżących życia codziennego - zastosowanie znalazłaby norma art. 384 § 2 kc. W tej sytuacji, celowym byłoby takie opublikowanie wzorca umowy, aby nabywca jako "druga strona" umowy mogłaby z łatwością dowiedzieć o jego treści - na przykład w formie tablicy informacyjnej.

29.

Wobec powyższego, wyrażona wyżej opinia jest uzasadniona.

adwokat, dr Sławomir Koroluk



Gdańsk, dnia 29 października 2023 r.