

Wady jednoczesnego obowiązywania obowiązkowego i fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności

The disadvantages of simultaneous compulsory and optional application of the split payment mechanism

dr Paweł Szymanek

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

Streszczenie

Dnia 1 lipca 2018 r.¹ wprowadzono w Polsce dobrowolny mechanizm podzielonej płatności, a następnie dnia 1 listopada 2019 r.² – obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności dla towarów wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³, jeżeli wartość sprzedaży przekracza 15 tys. zł (w pozostałym zakresie utrzymano dotychczasową fakultatywność). W artykule przeanalizowano stopień realizacji celów ustawowych, jakie przyświecały wprowadzeniu ww. regulacji, a polegających na zapewnieniu stabilności wpływów budżetowych. Ponadto udowodniono tezę, zgodnie z którą jednoczesne funkcjonowanie w Polsce obowiązkowego i fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności umożliwia w dalszym ciągu konstruowanie tzw. karuzel podatkowych z wykorzystaniem tzw. znikającego podatnika. Wyeliminowanie tego błędu możliwe będzie dopiero po wprowadzeniu obowiązkowego mechanizmu na obszarze całej Unii Europejskiej (UE).

Słowa kluczowe: mechanizm podzielonej płatności, karuzela podatkowa, znikający podatnik, podatek od towarów i usług, oszustwa krzyżowe.

Abstract

On July 1, 2018, a voluntary split payment mechanism was introduced in Poland. Then on 1 November 2019, a mandatory split payment mechanism was introduced in relation to the goods listed in Annex 15 to the Act, if the sale value exceeds PLN 15,000. In the remaining scope, the existing optional split payment was maintained. The article analyzes the degree of fulfillment of the statutory objectives that guided the implementation of the above-mentioned regulations consisting in ensuring the stability of budget revenues, and the thesis has been proven that the simultaneous functioning of the obligatory and optional split payment mechanism in Poland still allows for the construction of „tax carousels” based on the institution of a „disappearing taxpayer”. It will be possible to eliminate this error only after the introduction of the obligatory split payment throughout the EU.

Keywords: split payment, carousel tax, disappearing taxpayer, value added tax, cross fraud.

1. WSTĘP

Z dniem 1 lipca 2018 r. zaczęły obowiązywać przepisy wprowadzające do polskiego systemu prawnego mechanizm podzielonej płatności (ang. *split payment*)⁴. Analogiczne rozwiązania zostały wcześniej zastosowane w innych krajach UE, m.in. we Włoszech, w Rumunii, Czechach, jak również poza UE, przykładowo w Turcji⁵. Pierwsza obowiązująca w Polsce wersja mechanizmu podzielonej płatności zakładała dobrowolność korzystania z niego przez podatników⁶.

Z dniem 1 listopada 2019 r. weszła w życie ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r., którą wprowadzono obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności dla towarów wyszczególnionych w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jeżeli wartość sprzedaży przekracza 15 tys. zł. Podstawą prawną

dla tych rozwiązań była decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z dnia 18 lutego 2019 r. upoważniająca Polskę do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej⁷. W pozostałym w zakresie utrzymano dotychczasową dobrowolność stosowania mechanizmu *split paymentu*.

W artykule przeanalizowano stopień realizacji celów ustawowych, jakie przyświecały wprowadzeniu ww. regulacji, a polegających na zapewnieniu stabilności wpływów budżetowych. Postawiono także tezę, zgodnie z którą jednoczesne funkcjonowanie w Polsce obowiązkowego i fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności umożliwia w dalszym ciągu konstruowanie karuzel podatkowych z wykorzystaniem znikającego podatnika.

2. CEL STOSOWANIA MECHANIZMU PODZIELONEJ PŁATNOŚCI

Celem wprowadzenia mechanizmu podzielonej płatności jest zapewnienie stabilności wpływów z tytułu podatku od towarów i usług dzięki zapobieganiu unikaniu płacenia tego podatku⁸. Podatek od towarów i usług – obok podatku akcyzowego – jest największym źródłem dochodów budżetu państwa⁹. Wielkość i stabilność wpływów z jego tytułu są niezwykle istotne. Niestety od 2008 r. widoczna jest luka we wpływach, definiowana jako różnica między podatkiem od towarów i usług teoretycznie należnym a faktycznie pobranym.

W związku z ważną i szczególną rolą podatku od towarów i usług w strukturze dochodów budżetowych istotne jest wdrożenie mechanizmów minimalizujących uszczuplenia w należnościach z tytułu tego podatku oraz zapobiegających popełnianiu oszustw podatkowych. Istotą mechanizmu podzielonej płatności jest przeciwdziałanie tworzeniu karuzel podatkowych przez uniemożliwienie wykorzystywania do tego znikającego podatnika jako niezbędnego elementu owego proceduru¹⁰.

3. SPOSÓB WYKORZYSTANIA ŚRODKÓW PIENIĘŻNYCH Z RACHUNKU VAT

Mechanizm podzielonej płatności polega na dzieleniu płatności, która wpływa do podatnika, na dwie części – kwotę netto oraz kwotę podatku od towarów i usług. Kwota podatku od towarów i usług – odmiennie niż przed wprowadzeniem omawianego mechanizmu – jest wpłacana na specjalnie wydzielony rachunek VAT, z którego podatek nie może swobodnie korzystać¹¹.

Środki pieniężne zgromadzone na tym rachunku podatek może przeznaczyć wyłącznie na zapłatę należności podatkowych. Jeśli chce je przeznaczyć na inne cele (np. pokrycie bieżących kosztów), musi złożyć wniosek do organu Krajowej Administracji Skarbowej (KAS), który wyraża zgodę (albo nie wyraża zgody) w formie postanowienia, na które służy zażalenie, w terminie 60 dni od dnia złożenia wniosku¹². Oczywiście jest, że dopóki podatek nie otrzyma zgody organu KAS, nie może dysponować jedną piątą swoich dotychczasowych obrotów¹³. Ponadto sposób i termin wydawania zgody przez organ KAS są na tyle czasochłonne, że praktyczne wykorzystanie przez podatnika środków z rachunku VAT na inne cele gospodarcze wydaje się faktycznie minimalne. Dodatkowo należy pamiętać, że postanowienie ma charakter uznaniowy, może więc też być odmowne¹⁴.

Wielokrotnie w literaturze przedmiotu potwierdzano, że odebranie podatnikom stosującym mechanizm podzielonej płatności możliwości swobodnego dysponowania jedną piątą ich dotychczasowych obrotów i stanów na kontach wiąże się z utrudnieniami, które w ewidentny sposób oznaczają zmniejszenie ich płynności finansowej¹⁵.

4. ZAKRES REGULACJI OBOWIĄZKOWEGO I FAKULTATYWNEGO MECHANIZMU PODZIELONEJ PŁATNOŚCI

Mechanizm podzielonej płatności jest obowiązkowo stosowany¹⁶, jeżeli łącznie są spełnione poniższe warunki:

- 1) przedmiotem sprzedaży są towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. oraz
- 2) kwota należności brutto na fakturze dokumentującej sprzedaż towarów lub usług wymienionych w powyższym załączniku przekracza 15 tys. zł,
- 3) sprzedaż towarów i usług jest wykonywana na rzecz podatnika¹⁷.

Obowiązek stosowania mechanizmu podzielonej płatności dotyczy 150 towarów i usług, wyszczególnionych we wspomnianym załączniku nr 15 zgodnie z Polską Klasyfikacją Wyrobów i Usług (PKWiU) z 2008 r.¹⁸ Są to takie towary i usługi, jak np.:

- 1) elektronika – smartfony, telefony, procesory, tablety, netbooki, konsole do gier, laptopy, a także tusze, tonery i dyski twarde,
- 2) wyroby ze stali, metale szlachetne, metale kolorowe,
- 3) handel częściami do samochodów i motocykli,
- 4) roboty budowlane,
- 5) odpady, złom, surowce wtórne,
- 6) paliwa do napędu samochodów, oleje opałowe i smarowe,
- 7) prawa do emisji gazów cieplarnianych,
- 8) węgiel¹⁹.

Równolegle nadal obowiązuje wprowadzony ustawą z dnia 15 grudnia 2017 r. dobrowolny mechanizm podzielonej płatności, obejmujący pozostałe towary i usługi, a także towary i usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r., jeśli faktura dokumentująca ich nabycie opiewa na kwotę nieprzekraczającą 15 tys. zł²⁰.

5. METODY WYKORZYSTANIA DOBROWOLNEGO I OBOWIĄZKOWEGO MECHANIZMU PODZIELONEJ PŁATNOŚCI DO PRZESTĘPSTW KARNYCH SKARBOWYCH

Mechanizm podzielonej płatności został wprowadzony w związku z funkcjonowaniem w krajach UE karuzel podatkowych²¹. Przez pojęcie „karuzeli podatkowej” rozumie się organizacyjne powiązanie przestępcze wykorzystujące konstrukcję podatku od towarów i usług w celu uchylecia się od zapłaty tego podatku²². Proceder ten polega na powiązaniu dwóch podmiotów: jeden z nich jest znikającym podatnikiem²³, który ma nadwyżkę podatku należnego nad podatkiem naliczonym, lecz nie wpłaca tej nadwyżki na konto organu podatkowego, a drugi z nich, który ma nadwyżkę podatku naliczonego nad podatkiem należnym, otrzymuje zwrot nadpłaty podatku²⁴. Nadpłata ta stanowi zysk zorganizowanej grupy przestępczej. Pomędzy ww. podmiotami występują podmioty zwane „buforami”, mające za zadanie utrudnienie organom KAS wykrycia karuzeli podatkowej²⁵. Liczba znikających podatników, buforów oraz podatników otrzymujących zwrot podatku jest dowolna. Im jednak jest ich więcej, tym trudniej wykryć istniejącą karuzelę podatkową. Dodatkowo w trakcie funkcjonowania karuzeli podmioty w niej występujące bardzo często zmieniają się celem utrudnienia jej wykrycia. Niemniej schemat jest zawsze ten sam, musi w nim wystąpić: znikający podatek, podatek otrzymujący zwrot nadpłaconego podatku naliczonego nad podatkiem należnym oraz dowolna liczba podatników będących buforami²⁶.

W prawidłowo skonstruowanej karuzeli podatkowej schemat działania przestępczego polega na tym, że pomiędzy tymi

samymi podmiotami krąży ten sam towar lub tylko sama dokumentacja wraz z przelewami, mającymi na celu sprawić wrażenie rzeczywiście wykonywanej sprzedaży, tak by podmiot ubiegający się o zwrot nadpłaconego podatku otrzymał go na konto bankowe²⁷. Towary będące przedmiotem karuzeli podatkowej zazwyczaj są znacznej wartości, co umożliwia osiągnięcie wysokich obrotów i tym samym otrzymywanie wysokich zwrotów podatku od towarów i usług²⁸.

Jednym z najważniejszych elementów tego przestępczego schematu jest znikający podatek, dzięki któremu funkcjonowanie karuzeli podatkowej jest finansowo opłacalne, ponieważ niezapłacony przez niego podatek (będący jednocześnie podatkiem zwróconym na konto bankowe innego podatnika występującego w karuzeli podatkowej) stanowi zysk zorganizowanej grupy przestępczej. Istota znikającego podatnika polega na tym, że podatek – mający nadwyżkę podatku należnego nad podatkiem naliczonym podlegającą wpłacie na konto organu KAS – w pewnym momencie nie dokonuje tej wpłaty, a jednocześnie pobiera z konta bankowego wszystkie zgromadzone na nim środki pieniężne.

Celem uniemożliwienia opisywanych działań przestępnych wprowadzono mechanizm podzielonej płatności, który miał powodować, że zgromadzone przez znikającego podatnika środki na rachunku VAT będą pozostawały nietknięte, co będzie czyniło nieopłacalnym organizowanie karuzeli podatkowej²⁹.

Zgodzić się jednak należy z Bartoszem Gryziakiem, że dualny system mechanizmu podzielonej płatności nadal umożliwia wyprowadzenie środków pieniężnych z konta podatnika³⁰.

Po pierwsze, w obecnym stanie prawnym obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności obejmuje jedynie towary wymienione w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.³¹ Funkcjonowanie karuzel podatkowych jest więc utrudnione tylko dla grup przestępczych obracających towarami ujętymi w tym załączniku. W stosunku do pozostałych towarów przepisy dotyczące *split paymentu* w żaden sposób nie ograniczają tworzenia karuzel. Podatnicy obracający innymi towarami nie muszą stosować mechanizmu podzielonej płatności. Istnieje zatem możliwość zorganizowania karuzeli podatkowej przy użyciu towarów niewymienionych w załączniku nr 15, których sprzedaż generuje znaczne obroty między podatnikami i wysokie nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym podlegające zwrotowi³². Funkcjonowanie więc fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności stanowi zaprzeczenie celów ustawowych, jakie mu przyświecały³³.

Po drugie, istnienie podatników niestosujących obowiązkowego *split paymentu* umożliwia wyprowadzenie w sztuczny sposób środków pieniężnych z kont podatkowych podatników stosujących obowiązkowy *split payment*. Ci pierwsi wystawiają faktury dokumentujące rzekomą sprzedaż towarów niewymienionych w załączniku nr 15 na rzecz tych drugich. Skutkiem tego następuje przekazanie środków pieniężnych z kont podatkowych podatników stosujących obowiązkowy *split payment* na konta podatników niestosujących tego mechanizmu. Ostatecznie środki te znajdują się na koncie podatnika niestosującego obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności i zostaną wypłacone przez znikającego podatnika³⁴.

6. SANKCJE ZA NIESTOSOWANIE MECHANIZMU PODZIELONEJ PŁATNOŚCI

Od dnia 1 listopada 2019 r. podatnik, który wbrew obowiązkowi dokonuje płatności kwoty należności wynikającej z faktury z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych. Jedynie w wypadku mniejszej wagi sprawca podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe³⁵.

Ponadto w przypadku stwierdzenia, że podatnik dokonał płatności z naruszeniem obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności, ustala się dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku przypadającej na nabyte towary lub usługi wymienione w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.³⁶ Dla podatników będących osobami fizycznymi dodatkowe zobowiązania w podatku od towarów i usług nie ustala się, jeżeli za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie lub przestępstwo skarbowe. Ponadto dodatkowe zobowiązania nie ustala się, gdy dostawca lub usługodawca rozliczył pełną kwotę podatku wynikającą z faktury, która została przez nabywcę zapłacona z pominięciem mechanizmu podzielonej płatności³⁷.

Oprócz tego naruszenie obowiązków związanych ze stosowaniem *split paymentu* łączy się z obciążeniem odpowiedzialnością solidarną. Odpowiedzialność taką ponosi osoba trzecia, gdy dokonano zapłaty na jej rzecz zamiast na rzecz sprzedawcy wskazanego na fakturze³⁸. Wówczas ta osoba jest odpowiedzialna solidarnie z dostawcą towarów za nierozliczony przez niego podatek do wysokości kwoty otrzymanej na rachunek VAT³⁹.

7. PODSUMOWANIE

Dokonana analiza w całości potwierdza postawioną we wstępie tezę, zgodnie z którą funkcjonowanie w Polsce jednocześnie obowiązkowego i fakultatywnego mechanizmu podzielonej płatności umożliwia w dalszym ciągu konstruowanie karuzel podatkowych z wykorzystaniem znikającego podatnika. Przede wszystkim sam dobrowolny mechanizm podzielonej płatności umożliwia swobodne organizowanie karuzel w dotychczasowym kształcie, ponieważ mechanizm obowiązkowy dotyczy wyłącznie sprzedaży towarów i usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

Celem wprowadzenia wspomnianego załącznika nr 15 było wyeliminowanie karuzel podatkowych w zakresie sprzedaży drogich towarów i usług. Ten proceder nie jest jednak związany tylko z obrotem ściśle określonymi towarami lub usługami, lecz umożliwia go wykorzystanie znikającego podatnika. Skoro więc nadal mogą funkcjonować znikający podatnicy, to nadal istnieje też możliwość organizowania karuzel podatkowych w dotychczasowym kształcie⁴⁰. Ponadto realne jest tworzenie karuzel dokonujących obrotu towarami wymienionymi w załączniku nr 15 przez sztuczne obciążenie fakturami podatnika stosującego obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności przez podatnika niestosującego tego mechanizmu⁴¹. Skutkiem powyższego środki finansowe są w sztuczny sposób przesyłane od podatnika stosującego obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności do podatnika

niestosującego tego mechanizmu celem wypłaty bez zgody organu KAS⁴².

Nieszczerłość obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności czyni go więc sprzecznym z celami ustawowymi, jakie przyświecały ustawodawcy przy jego wprowadzaniu⁴³. Przedstawionych niesystemowych rozwiązań nie naprawią wprowadzone sankcje za niestosowanie opisywanych regulacji.

Celem prawidłowego funkcjonowania mechanizmu podzielonej płatności i uniemożliwienia tworzenia karuzeli podatkowych dzięki wyeliminowaniu udziału tzw. znikającego podatnika postuluje się:

- 1) wprowadzenie powszechnego obowiązkowego systemu podzielonej płatności dla wszystkich podatników,
- 2) wyeliminowanie fakultatywnej możliwości stosowania podzielonej płatności oraz
- 3) wprowadzenie obowiązku stosowania tego mechanizmu do wszystkich rodzajów transakcji, np. w których rozlicza się wzajemne zobowiązania przez potrącenie⁴⁴.

Dodatkowo postuluje się wprowadzenie takiego systemu nie tylko w poszczególnych krajach członkowskich UE, lecz na całym terytorium UE. Dopiero wtedy, gdy obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności obejmie wszystkie transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług na terytorium UE, uniemożliwione będzie tworzenie karuzel podatkowych z wykorzystaniem znikającego podatnika. Wówczas każdorazowo środki pieniężne wypłacane z konta podatnika stosującego obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności będą przekazywane na konto innego podatnika stosującego ten mechanizm. Wyciągnięcie środków pieniężnych z obowiązkowego systemu podzielonej płatności będzie niemożliwe bez zgody organu podatkowego, wydanej po przeprowadzeniu stosownych czynności sprawdzających lub kontrolnych.

Przypisy

- ¹ Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r. poz. 62 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r.
- ² Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1751 ze zm., dalej: ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r.
- ³ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm., dalej: ustawa z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁴ A. Cwiąkała-Małys, I. Piotrowska, M. Karpińska, «*Split payment*» narzędziem wspierającym proces uszczelniania systemu podatkowego – za i przeciw, „Finanse i Rachunkowość” 2018, nr 5, s. 12: „Od 1 lipca br. wszedł w życie mechanizm podzielonej płatności [...], czyli tzw. *split payment*. Ideą mechanizmu podzielonej płatności za towary lub usługi jest jej dokonywanie w taki sposób, żeby zapłata odpowiadającej wartości sprzedaży netto była wpłacana przez nabywcę na rachunek rozliczeniowy dostawcy (w całości lub części), natomiast pozostała zapłata, odpowiadająca kwocie podatku VAT, była wpłacana na specjalny rachunek bankowy dostawcy – rachunek VAT”.
- ⁵ Tamże, s. 15.
- ⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 386/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/05FDC2CCD5>, dostęp: 7.09.2021.
- ⁷ Dz. Urz. UE L 51 z 22.02.2019, s. 19.
- ⁸ B. Guziejewska, W. Zajączkowski, «*VAT split payment*» jako nowe narzędzie uszczelniania systemu podatkowego w Polsce, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 552, s. 136.
- ⁹ A. Żak, «*Split payment*» – charakterystyka oraz wpływ na uszczelnianie luki podatkowej w podatku od towarów i usług, „Zeszyt Studencki

Kół Naukowych Wydziału Prawa i Administracji UAM” 2019, nr 9, s. 261-262: „Podatek od towarów i usług w polskim systemie podatkowym określany jest mianem jednego ze sztanarów podatków. Zapewnia on stabilność finansów i stanowi główny czynnik dochodu budżetu państwa. W związku z tak ważną i szczególną rolą tego podatku w strukturze dochodów budżetowych istotne jest zapewnienie jak najwyższych jego wpływów, a także opracowanie i wdrożenie mechanizmów, które pozwolą na zminimalizowanie uszczupień w jego ściągłości oraz zapobieganie możliwości stosowania oszustw podatkowych. Z tego względu Ministerstwo Finansów w związku z pojawiającymi się oszustwami podatkowymi zwłaszcza w podatku od towarów i usług, wprowadziło działania zapobiegające jego wyłudzeniu, co w rezultacie pozwoliło na zwiększenie jego ściągłości”.

- ¹⁰ Art. 108a ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 386/19, dok. cyt.: „Zgodnie z art. 108a ustawy o VAT [tj. ustawy z dnia 11 marca 2004 r. – przyp. red.] dokonywanie płatności w mechanizmie podzielonej płatności polega na tym, że kwota netto jest płacona na rachunek obrotowy kontrahenta, natomiast kwota podatku VAT na wyodrębniony rachunek VAT”.
- ¹² A. Spoz, «*Split payment*» – spojrzenie na zagadnienie z perspektywy małych i średnich przedsiębiorstw, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2018, t. 19, z. 10, cz. 1, s. 451: „Mimo że podatnik jest właścicielem rachunku rozliczeniowego VAT, to jednak posiada ograniczony dostęp do środków na nim zgromadzonych. Kwota VAT wykazana na rachunku VAT może zostać wykorzystana do: zapłaty podatku VAT dostawcom na podstawie otrzymanej faktury zakupu, zapłaty podatku VAT do urzędu skarbowego, zwrotu nienależnie otrzymanych środków na rachunek VAT, przekazania środków z jednego rachunku VAT na inny rachunek VAT tego samego podatnika”.
- ¹³ Art. 108b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹⁴ Art. 108a ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ¹⁵ A. Cwiąkała-Małys, M. Karpińska, I. Piotrowska, *Problemy związane z wdrażaniem mechanizmu podzielonej płatności w praktyce – dyskusja*, „Intercathedra” 2018, nr 4 (37), s. 337: „Po trzecie, problem konstrukcji *split payment* tkwi również w tym, że środki, które trafiają na specjalny, dedykowany rachunek VAT, będą w pewien sposób zamrożone. Dotyczy to sytuacji, gdy wpływy na rachunku VAT okażą się wyższe niż należne do zapłacenia. Spowoduje to permanentną nadwyżkę na rachunku VAT. Doradcy podatkowi wskazują możliwość odzyskania tej kwoty przez podatnika, ale musi on wnioskować o to do właściwego organu podatkowego”.
- ¹⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 386/19, dok. cyt.
- ¹⁷ Ministerstwo Finansów, *Rząd przyjął projekt wprowadzający obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności w wybranych branżach*, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-wprowadzajacy-obowiazkowy-mechanizm-podzielonej-platnosci-w-wybranych-branzach>, dostęp: 1.06.2021: „Projekt wprowadza ułatwienia zarówno w modelu dobrowolnym, jak i obowiązkowym, które polegają na:
 - możliwości opłacania z rachunku VAT, poza podatkiem VAT oraz VAT z faktur od kontrahentów, również należności z tytułu podatków dochodowych, akcyzy, cła, VAT od importu oraz składek ZUS,
 - możliwości stosowania mechanizmu do zaliczek wnoszonych przed wystawieniem faktury,
 - możliwości dokonywania jednym komunikatem przelewu płatności za więcej niż jedną fakturę”.
- ¹⁸ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. Nr 207, poz. 1293 ze zm. Zob. też wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2019 r., III SA/Wa 3100/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/747916762D>, dostęp: 7.09.2021.
- ¹⁹ Ministerstwo Finansów, *Rząd przyjął projekt...*, dz. cyt.: „Obowiązkowy MPP [tj. mechanizm podzielonej płatności – przyp. red.] ma być stosowany do dostaw towarów i świadczenia usług, które są obecnie objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia oraz dotychczasowym zakresem odpowiedzialności podatkowej (branże: stalowa, paliwowa, usług budowlanych, przenoszenia uprawnień do CO₂). Będą nim objęte także transakcje, których przedmiotem są części i akcesoria do pojazdów silnikowych, węgiel i produkty węglowe, maszyny i urządzenia elektryczne, ich części i akcesoria”.
- ²⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 marca 2020 r., I SA/Gd 1931/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2B0BF66A4C>, dostęp: 7.09.2021.

- ²¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 czerwca 2020 r., I SA/Rz 64/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/280B400B8B>, dostęp: 7.09.2021.
- ²² *Karuzela podatkowa*, w: *Encyklopedia zarządzania*, https://mfiles.pl/pl/index.php/Karuzela_podatkowa, dostęp: 1.06.2021: „Karuzela podatkowa to organizacyjnie zaawansowane przestępcze schematy transakcyjne, wykorzystujące konstrukcję podatku od wartości dodanej (VAT) w celu uchylania się od zapłaty podatku VAT należnego lub nieuprawnione domaganie się zwrotu VAT poprzez stworzenie iluzji okrężnego ruchu towarów między państwami członkowskimi Unii Europejskiej. Podmioty działające na podstawie «karuzeli podatkowej» nie płacą VAT należnego lub wyludżają zwrot VAT naliczonego. Wyrażenie «karuzela» odnosi się do transakcji kupna/sprzedaży pomiędzy poszczególnymi podmiotami zaangażowanymi w oszustwo w taki sposób, że sprzedawane towary krążąc w łańcuchu dostaw «wracają» do państwa pochodzenia (pierwszego ogniwa w łańcuchu)».
- ²³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2017 r., III SA/Wa 3363/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ABF83ADAE6>, dostęp: 7.09.2021.
- ²⁴ *Karuzela podatkowa*, w: *Encyklopedia zarządzania*, dz. cyt.: „Znikający handlowiec – (ang. *Missing Trader*) oznacza podmiot gospodarczy zarejestrowany jako podatnik do celów VAT, który z potencjalnym zamiarem oszustwa, nabywa towary lub usługi (lub symuluje ich nabywanie) i zbywa je, nie przekazując podatku VAT do budżetu państwa. Podmiot ten nie prowadzi działalności gospodarczej, jedynie wystawia faktury VAT, które nie dokumentują faktycznych zdarzeń gospodarczych. Po transakcji podmiot znika z rynku”.
- ²⁵ Tamże: „Bufor – Kupuje towary od znikającego podatnika i natychmiast sprzedaje do brokera. Jego rolą jest utrudnianie ewentualnego postępowania i zatarcie powiązań, jakie istnieją pomiędzy znikającymi handlowcami, a spółką wnioskującą o zwrot podatku VAT. Bufor wzmacnia wiarygodność fakturowanych transakcji. Jako bufor występują podmioty odpowiedzialnie przygotowane do transakcji karuzelowych – są w stanie wykazać historię swojej działalności”.
- ²⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2017 r., III SA/Wa 3363/15, dok. cyt.
- ²⁷ Tamże.
- ²⁸ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 czerwca 2020 r., I SA/Lu 237/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8F07C54A28>, dostęp: 7.09.2021.
- ²⁹ Wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., I FSK 2131/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E1D2727B86>, dostęp: 7.09.2021.
- ³⁰ B. Gryziak, *Mechanizm podzielonej płatności («split payment») jako narzędzie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w zakresie VAT – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 8, s. 12: „Mechanizm podzielonej płatności, który ma przeciwdziałać oszustwom karuzelowym, nie jest rozwiązaniem wolnym od wad, gdyż sam stwarza pole do innych oszustw zwanych oszustwami krzyżowymi (ang. *X-Fraud*) – ich popełnianie także wymaga zaangażowania kilku podmiotów, ale też przeprowadzenia dwóch powiązań ze sobą obrotów”.
- ³¹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 maja 2020 r., I SA/Lu 751/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/99CC2F2E9B>, dostęp: 7.09.2021.
- ³² T. Tratkiewicz, *Model podzielonej płatności – remedium na oszustwa w VAT?*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2017, nr 6, s. 480.
- ³³ W. Modzelewski, *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019, s. 54.
- ³⁴ Tamże, s. 56.
- ³⁵ Art. 57c ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408.
- ³⁶ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Po 717/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/443E76FAC2>, dostęp: 7.09.2021.
- ³⁷ Art. 108a ust. 7 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ³⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 listopada 2019 r., I SA/Gd 1482/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3880F51FD1>, dostęp: 7.09.2021.
- ³⁹ Art. 108a ust. 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.
- ⁴⁰ M. Jaworska, *Mechanizm podzielonej płatności z punktu widzenia Ministerstwa Finansów*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3, s. 17.
- ⁴¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 1713/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D4A54D393>, dostęp: 7.09.2021.
- ⁴² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 kwietnia 2019 r., I SA/Kr 82/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8B0CC0A907>, dostęp: 7.09.2021.
- ⁴³ W. Ślączyński, *Obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 11, s. 19.
- ⁴⁴ J. Czerwiński, *Obligatoryjny «split payment»: zakres zgody Rady UE oraz jej wpływ na sankcje za niedokonanie płatności w mechanizmie podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 1, s. 14.

Bibliografia

Literatura

- Bartosiewicz A., *«Split payment» – podzielona płatność. Pytania i odpowiedzi*, Warszawa 2018.
- Czerwiński J., *Obligatoryjny «split payment»: zakres zgody Rady UE oraz jej wpływ na sankcje za niedokonanie płatności w mechanizmie podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 1.
- Ćwiakała-Małys A., Karpińska M., Piotrowska I., *Problemy związane z wdrażaniem mechanizmu podzielonej płatności w praktyce – dyskusja*, „Inter cathedra” 2018, nr 4 (37).
- Ćwiakała-Małys A., Piotrowska I., Karpińska M., *«Split payment» narzędziem wspierającym proces uszczelniania systemu podatkowego – za i przeciw*, „Finanse i Rachunkowość” 2018, nr 5.
- Dylematy i perspektywy rozwoju rachunkowości i podatków*, Z. Drewniak i in. (red.), Toruń 2016.
- Gryziak B., *Mechanizm podzielonej płatności («split payment») jako narzędzie przeciwdziałania oszustwom podatkowym w zakresie VAT – podsumowanie pierwszego roku funkcjonowania w Polsce na tle doświadczeń europejskich*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2019, nr 8.
- Guziejewska B., Zajączkowski W., *«VAT split payment» jako nowe narzędzie uszczelniania systemu podatkowego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2018, nr 532.
- Janicki T., Kociak N., *«Split payment» – problemy interpretacyjne*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 8.
- Jaworska M., *Mechanizm podzielonej płatności z punktu widzenia Ministerstwa Finansów*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 3.
- Kasprzyk K., *Mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 8.
- Kotlińska J., Peek B., *Luka podatkowa w podatku od towarów i usług w Polsce*, „Roczniki Ekonomii i Zarządzania” 2017, nr 4.
- Malinowski D., *Otwarta droga do wprowadzenia obowiązkowego mechanizmu podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 4.
- Mariański A., *Zasady i zakres informacji podatkowych gromadzonych przez organy podatkowe*, Warszawa 2018.
- Matusiakiewicz Ł., *Split payment – podzielona płatność. Praktyczne problemy*, *Vademecum podatnika*, Wrocław 2019.
- Modzelewski W., *Podatek od towarów i usług: refleksje na rok 2019*, Warszawa 2019.
- Modzelewski W., *Uszczelnianie systemu podatkowego: co to jest?*, Warszawa 2015.
- Oleśniewicz J., *JPK – wstęp do cyfryzacji rachunkowości i rewizji finansowej*, „Rachunkowość” 2016, nr 8.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Oleśńska (red.), Gdańsk 2017.
- Praca zbiorowa, *«Split payment» w sektorze budżetowym. Wyjaśnienia, przykłady, odpowiedzi*, Warszawa 2018.
- Ślączyński W., *Obligatoryjny mechanizm podzielonej płatności*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 11.
- Spoz A., *«Split payment» – spojrzenie na zagadnienie z perspektywy małych i średnich przedsiębiorstw*, „Przedsiębiorczość i Zarządzanie” 2018, t. 19, z. 10, cz. 1.
- Stanik K., Winiarski K., *Praktyczne problemy nadużycia i obejścia prawa podatkowego*, Wrocław 2013.
- 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.
- Tratkiewicz T., *Model podzielonej płatności – remedium na oszustwa w VAT?*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2017, nr 6.
- Zajączkowski W., *Podzielona płatność. Praktyczne aspekty nowych regulacji*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 3.
- Żak A., *«Split payment» – charakterystyka oraz wpływ na uszczelnianie luki podatkowej w podatku od towarów i usług*, „Zeszyt Studencki Kół Naukowych Wydziału Prawa i Administracji UAM” 2019, nr 9.

Źródła internetowe

Karuzela podatkowa, w: *Encyklopedia zarządzania*, https://mfiles.pl/pl/index.php/Karuzela_podatkowa, dostęp: 1.06.2021.

Ministerstwo Finansów, *Rząd przyjął projekt wprowadzający obowiązkowy mechanizm podzielonej płatności w wybranych branżach*, <https://www.gov.pl/web/finanse/rzad-przyjal-projekt-wprowadzajacy-obowiazkowy-mechanizm-podzielonej-platnosci-w-wybranych-branzach>, dostęp: 1.06.2021.

Akty prawne

Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2019/310 z dnia 18 lutego 2019 r. upoważniająca Polskę do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 51 z 22.02.2019, s. 19.

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), Dz.U. Nr 207, poz. 1293 ze zm.

Ustawa z dnia 9 sierpnia 2019 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1751 ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 408.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

Ustawa z dnia 15 grudnia 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. z 2018 r. poz. 62 ze zm.

Orzecnictwo

Wyrok NSA z dnia 4 października 2018 r., I FSK 2131/16, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/E1D2727B86>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 listopada 2019 r., I SA/Gd 1482/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/3880F51FD1>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 marca 2020 r., I SA/Gd 1931/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/2B0BF66A4C>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 kwietnia 2019 r., I SA/Kr 82/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8B0CC0A907>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 czerwca 2020 r., I SA/Lu 237/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8F07C54A28>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 maja 2020 r., I SA/Lu 751/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/99CC2F2E9B>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2019 r., I SA/Po 717/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/443E76FAC2>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 16 czerwca 2020 r., I SA/Rz 64/20, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/280B400B8B>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2017 r., III SA/Wa 3363/15, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/ABF83ADAE6>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2019 r., III SA/Wa 3100/18, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/747916762D>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 386/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/05FDC2CCD5>, dostęp: 7.09.2021.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 sierpnia 2019 r., III SA/Wa 1713/19, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8D4A54D393>, dostęp: 7.09.2021.