

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/split-payment/2866696,Podzielona-platnosc-w-podatku-od-towarow-i-uslug-koncepcja-doswiadczenia-wnioski.html>

# Podzielona płatność w podatku od towarów i usług: koncepcja, doświadczenia, wnioski

Ostatnia aktualizacja: **2019-01-09**

Źródło: [INFOR](#)

**Istotę podzielonej płatności, ocenę półrocznego okresu stosowania obowiązujących przepisów oraz wnioski de lege ferenda przedstawia profesor Witold Modzelewski.**

Podzielona płatność w podatku od towarów i usług ma już w naszym kraju swoją krótką historię sięgającą 2015 roku, gdy opublikowano projekt nowej ustawy o podatku od towarów i usług. Projekt ten stanowił nową wersję tej ustawy, był zaprezentowany w czasie kampanii wyborczej (ostatnia wersja z dnia 25 lipca 2015 r.), powstał na zlecenie Komitetu Wyborczego „Prawica Razem”, autorem projektu był Instytut Studiów Podatkowych.

Natomiast od dnia 1 lipca 2018 r. obowiązuje kolejna, różniąca się od poprzedniej wersja podzielonej płatności, uregulowana w art. 108a – 108d do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535 ze zmianami).

Przedmiotem niniejszego opracowania jest przedstawienie istoty podzielonej płatności, ocena półrocznego okresu stosowania obowiązujących rozwiązań oraz przedstawienia wniosków de lege ferenda.

Istotą koncepcji podzielonej płatności jest próba pogodzenia interesu publicznego z interesem podatników, którzy dokonywali nienależnego odliczenia lub otrzymywali nienależny zwrot podatku. Interes publiczny chroniony jest tu poprzez zagwarantowanie możliwości wyegzekwowania powstałej w związku z tym zaległości podatkowej od wystawcy faktury, na podstawie której dokonano tego odliczenia (zwrotu). Interes podatnika dokonującego tego odliczenia lub uzyskującego ów zwrot chroniony jest w ten sposób, że podatnik konwaliduje to uprawnienie właśnie poprzez zastosowanie podzielonej płatności; w przypadku braku zastosowania tego mechanizmu, nienależnie dokonane odliczenie lub nienależnie uzyskany zwrot powodowałyby powstanie zaległości podatkowej a sprawcy tych deliktów podlegałyby odpowiedzialności karnoskarbowej oraz karnej.

Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności w sensie prawnofinansowym polega na tym, że płatność tej części ceny zakupu, która odpowiada kwocie podatku naliczonego, dokonywana jest wyłącznie w formie bezgotówkowej na rachunek bankowy wierzyciela, który jest pod daleko idącą kontrolą władzy publicznej. Ograniczenia w dysponowaniu środkami zgromadzonymi na tym rachunku przez jego właściciela (wierzyciela w stosunku do podatnika) służą możliwości wyegzekwowania zaległości podatkowej z tego rachunku w przypadku, gdy wystawił on faktury z podatkiem należnym, lecz: nie uregulował zobowiązania z tego tytułu i nie miał zamiaru jego uregulowania,

- faktycznie nie wykonał fakturowanej czynności mistyfikując swoją podmiotowość z tego tytułu, gdyż świadomie uczestniczył w oszustwie podatkowym polegającym na tym, że wystawiając fikcyjny dokument działał w celu uchylenia się od opodatkowania przez rzeczywistych wykonawców tej czynności,
- wykonał czynności z tytułu której wystawił fakturę, lecz dział na szkodę kontrahenta wystawiając fakturę, której wadliwość wykluczała odliczenie lub zwrot podatku.

Inaczej mówiąc: wprowadzenie podzielonej płatności ma ściśle określony cel – chronić podatnika, który poprzez zastosowanie tego mechanizmu konwaliduje nieistniejące prawo do odliczenia lub zwrotu podatku. Konwalidacja ta wiąże się z możliwością wyegzekwowania zaległości podatkowej od wystawcy faktury, który otrzymał zapłatę podatku należnego na rachunek bankowy, będący pod kontrolą organów skarbowych, które mogą dokonać egzekucji zaległości podatkowych wynikających z faktury będącej podstawą nienależnego odliczenia lub zwrotu z podatku u nabywcy (usługodawcy). Dotyczy to więc najbardziej rozpowszechnionej we wspólnotowej wersji tego podatku oszustwa podatkowego, które polega na fałszywej lub pozornej dostawie towarów (świadczenie usługi) na rzecz realnie istniejącego podatnika przez podmiot, który działa w celu uchylecia się od zapłaty należnego z tego tytułu zobowiązania. Faktycznie możliwości tego rodzaju działań są wręcz nieograniczone, a podmioty organizujące te działania są w zasadzie bezkarne. Organy władzy publicznej w przypadku wykrycia tych praktyk koncentrują się na podatniku, który faktycznie staje się ofiarą tych działań, gdyż ponosi ciężar nieuregulowanego przez organizatora tych działań podatku oraz jest karany za udział w oszustwie podatkowym, w którym faktycznie uczestniczył. Zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności ma go chronić przed tego rodzaju ryzykiem.

Aby podatnik mógł skutecznie zastosować ten mechanizm i korzystać z jego dobrodziejstw, muszą być spełnione istotne warunki prawne, takie jak niekaralność:

- czynności polegających na nienależnym odliczeniu lub uzyskaniu nienależnego zwrotu,
- posłużenia się (lub użycia sfałszowanej faktury, która była podstawą nienależnego doliczenia lub zwrotu,
- nierzetelnego prowadzenia ksiąg podatkowych w tym zakresie.

Niekaralność ta powinna być jednak wykluczona w przypadku, gdy przestępstwa te zostały popełnione z winy umyślnej w zamiarze bezpośrednim, czyli gdy dokonano je świadomie w celu ich popełnienia. Oznacza to, że podatnik wiedział, że uczestniczy w oszustwie i chciał je popełnić. Jeśli czyny te w zostały popełnione z winy umyślnej, lecz w zamiarze ewentualnym, albo w wyniku rażącego niedbalstwa, to podatnik dzięki zastosowaniu mechanizmu podzielonej płatności będzie mieć zagwarantowaną konwalidację odliczenia lub zwrotu, podobnie jak w przypadku, gdy działał z winy nieumyślnej. Najbardziej zbliżoną do powyższej wersji koncepcję podzielonej płatności prezentuje wspomniany na wstępie projekt nowej ustawy o podatku od towarów i usług, który faktycznie został odrzucony przez resort finansów w 2016 roku. Dopiero pod koniec 2017 r. jest uchwalona nowelizacja ustawy z dnia 11 marca 2004 r., która wprowadziła z dniem 1 lipca 2018 r. nową koncepcję podzielonej płatności odbiegającą od powyższej wizji. Zasadnicze różnice polegają na tym, że:

- zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności nie konwaliduje prawa do odliczenia lub zwrotu podatku,
- świadome uczestnictwo w oszustwie w każdym przypadku, również z winy umyślnej również w zamiarze ewentualnym lub w wyniku rażącego niedbalstwa wyklucza zastosowanie ograniczonych przywilejów związanych z zastosowaniem tego mechanizmu,
- rachunek bankowy niezbędny dla zastosowania podzielonej płatności jest tworzony przymusowo wszystkim podatnikom, mimo że większość z nich nie ma motywu dla zastosowania tego mechanizmu.
- Powyższe cechy tej koncepcji spowodowały, że podatnicy nie są zainteresowani dowolnym zastosowaniem tego mechanizmu.

## **Witold Modzelewski**

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Instytut Studiów Podatkowych