

MF Opracowania i Analizy

Raport na temat
wielkości luki
podatkowej w podatku
VAT w Polsce w latach
2004-2017

Tomasz Mazur
Dorota Bach
Agnieszka Juźwik
Iwona Czechowicz
Jadwiga Bieńkowska

Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce w latach 2004-2017

Opracowanie w ramach projektu:

***Wdrożenie w MF metodyki szacowania luki podatkowej VAT
na poziomie makroekonomicznym.***

Autorzy:

Tomasz Mazur – Kierownik projektu, Departament Polityki Makroekonomicznej,

Dorota Bach – Departament Polityki Makroekonomicznej,

Agnieszka Juźwik – Departament Polityki Makroekonomicznej.

Iwona Czechowicz, Jadwiga Bieńkowska – Departament Podatku od Towarów i Usług,

Spis treści

1.	Pojęcie TAX GAP	4
1.1.	Policy gap.....	4
1.2.	Compliance gap	5
1.3.	Metody szacowania luki VAT	6
1.3.1.	Metoda bottom – up	6
1.3.2.	Metoda top – down	7
2.	Metoda szacunku VAT GAP przyjęta w obliczeniach dla Polski.....	9
2.1.	Sposób przeprowadzania szacunku teoretycznego VAT oraz źródła danych.....	11
2.2.	Dostępność danych statystycznych.....	11
2.3.	Ekstrapolacja bazy VAT na lata 2015-2017.....	11
2.4.	Szacunek możliwego błędu ekstrapolacji.....	13
3.	Teoretyczna baza podatku VAT	13
3.1.	Efektywne stawki VAT dla głównych elementów bazy podatku VAT.....	13
3.2.	Struktura VTTL.....	14
3.3.	Zmiany VTTL w czasie	15
4.	Oszacowanie luki podatkowej – VAT GAP	18
4.1.	Źródła danych w zakresie rzeczywistych wpływów z VAT	18
4.2.	Kompensaty VAT GAP.....	19
4.3.	Oszacowanie VAT GAP dla Polski w latach 2004-2017.....	20
5.	Porównanie oszacowań VAT GAP z innymi dostępnymi badaniami.	23
6.	Sytuacja w Polsce na tle innych krajów Unii Europejskiej.....	25
7.	Oszacowanie Compliance effect	26
8.	Podsumowanie	28
9.	Bibliografia.....	30

Spis Ilustracji

Wykres 1. <i>Policy gap</i> i <i>compliance gap</i>	5
Wykres 2. Struktura teoretycznych wpływów z VAT w 2017 r.....	14
Wykres 3. Udział VAT z konsumpcji prywatnej w VTTL.....	14
Wykres 4. Wkład pozostałych elementów bazy VAT w VTTL.....	15
Wykres 5. Nominalna wielkość i tempo wzrostu VTTL w latach 2005-2017.	15
Wykres 6. Udział bazy VAT w PKB	16
Wykres 7. Szczegółowa struktura rocznych zmian (r/r) udziału bazy VAT w PKB.....	16
Wykres 8. Udział teoretycznych wpływów z VAT – VTTL w PKB.	17
Wykres 9. Szczegółowa struktura rocznych zmian (r/r) udziału VTTL w PKB.....	18
Wykres 10. Wielkość korekt w podatku VAT ujęte w kalkulacji <i>VAT gap</i> (mln zł).	19
Wykres 11. VTTL a wpływy VAT.....	21
Wykres 12. <i>VAT gap</i> jako % VTTL oraz roczne zmiany w pkt proc.	21
Wykres 13. <i>VAT gap</i> w mld zł oraz roczne zmiany w mld zł.....	22
Wykres 14. Zmiana r/r udziału <i>VAT gap</i> w PKB i jej komponenty.....	23
Wykres 15. Porównanie szacunków MF z innymi ośrodkami.	24
Wykres 16. Porównanie szacunków <i>VAT gap</i> dla Polski w kolejnych edycjach raportu Komisji Europejskiej	25
Wykres 17. Porównanie <i>VAT gap</i> (% VTTL) w krajach UE w 2016 r.	26
Wykres 18. <i>VAT gap</i> i <i>compliance effect</i> w zakresie zmiany <i>VAT gap</i>	28

Spis Tabel.

Tabela 1. Średnioważone stawki VAT w głównych elementach bazy podatkowej w latach 2004-2017.	13
Tabela 2. Wyniki oszacowania VAT GAP dla Polski w latach 2004 – 2017.	20

1. POJĘCIE LUKI PODATKOWEJ (*TAX GAP*)

W literaturze termin luki podatkowej nie jest jednoznacznie zdefiniowany. W szczególności wyróżnia się dwa podejścia do pojęcia luki podatkowej, które w niektórych sytuacjach są nazywane w ten sam sposób, a dotyczą zupełnie innych zagadnień. Właściwe jest więc rozróżnienie pojęć. Luka podatkowa (*tax gap*) – traktowana jako hipotetyczny ubytek dochodów z podatku może być definiowana – jako *policy gap* oraz jako *compliance gap*.

1.1. POLICY GAP

Pierwszym podejściem, które jest często stosowane przez Komisję Europejską jest tak zwany *policy gap*. Pojęcie *policy gap* obejmuje efekt systemowych odstępstw od standardowej zasady opodatkowania w tym z tytułu zastosowania wszelkich ulg, zwolnień lub też preferencji w danym podatku. Tak więc *policy gap* to różnica pomiędzy zrealizowanymi dochodami podatkowymi a dochodami, jakie miałyby miejsce gdyby obecny system podatkowy nie zawierał żadnych odstępstw od ogólnej zasady – np. nie istniałyby obniżone stawki VAT na wybrane grupy towarów i usług. Dla przykładu w przypadku podatku PIT jako *policy gap* można traktować efekt preferencji polegający na możliwości wspólnego rozliczenia się małżonków, możliwości rozliczenia się z podatku samotnego rodzica z dzieckiem, czy też ulgi z tytułu wychowania dzieci. *Policy gap* kwantyfikuje wielkość straty jaka wynika z zastosowania preferencji w systemie podatkowym.

Policy gap można więc rozpatrywać wyłącznie jako wielkość w pełni teoretyczną i jej szacunek oraz interpretacja wiąże się z wieloma problemami – zwłaszcza w zakresie trudności związanych z oszacowaniem teoretycznych dochodów przy założeniu, że system podatkowy jest inny niż w chwili obecnej. Z pewnością w sytuacji obowiązywania wyłącznie podstawowej stawki VAT struktura konsumpcji i szerzej zachowania konsumentów finalnych, byłyby inne od tego co obserwujemy przy obecnym systemie preferencji podatkowych. W przypadku dóbr i usług opodatkowanych obecnie niższą stawką VAT mielibyśmy do czynienia ze zmniejszeniem oficjalnego popytu w połączeniu ze wzrostem szarej strefy w tych obszarach. Ocena ww. efektu byłaby niezwykle skomplikowana i obciążona restrykcyjnymi założeniami, co byłoby powodem do podważania takich szacunków.

Kolejnym problemem z interpretacją *policy gap* jest fakt, że miara ta nie jest znormalizowana – zwłaszcza w przypadku podatku VAT. Miara ta porównuje obecny system podatkowy – dla przykładu w Polsce stawka podstawowa wynosi 23% oraz stosowane są stawki obniżone (5% i 8%) – z teoretycznym systemem, w którym stosujemy stawkę 23%. Trudno wyobrazić sobie taki system podatkowy z jednolitą stawką VAT na tak wysokim poziomie. Z uwagi na obecność w obecnym stanie prawnym stawek obniżonych *policy gap* będzie z definicji większy niż zero. Można wyobrazić sobie sytuację, w której stosuje się jednolitą stawkę VAT np. na poziomie minimalnym dla stawki podstawowej, który w chwili obecnej wynosi w UE 15% (Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej). Dla takiego systemu podatkowego *policy gap* wynosiłby zero. Powyższy przykład pokazuje, że miara *policy gap* może być co najmniej dyskusyjna.

Komisja Europejska zarzuca Polsce nadmierne stosowanie stawek obniżonych argumentując, że stawki obniżone są wykorzystywane w stopniu większym niż w innych krajach UE. Możliwy katalog dóbr i usług, które w naszym kraju są objęte stawkami obniżonymi jest ściśle regulowany przez

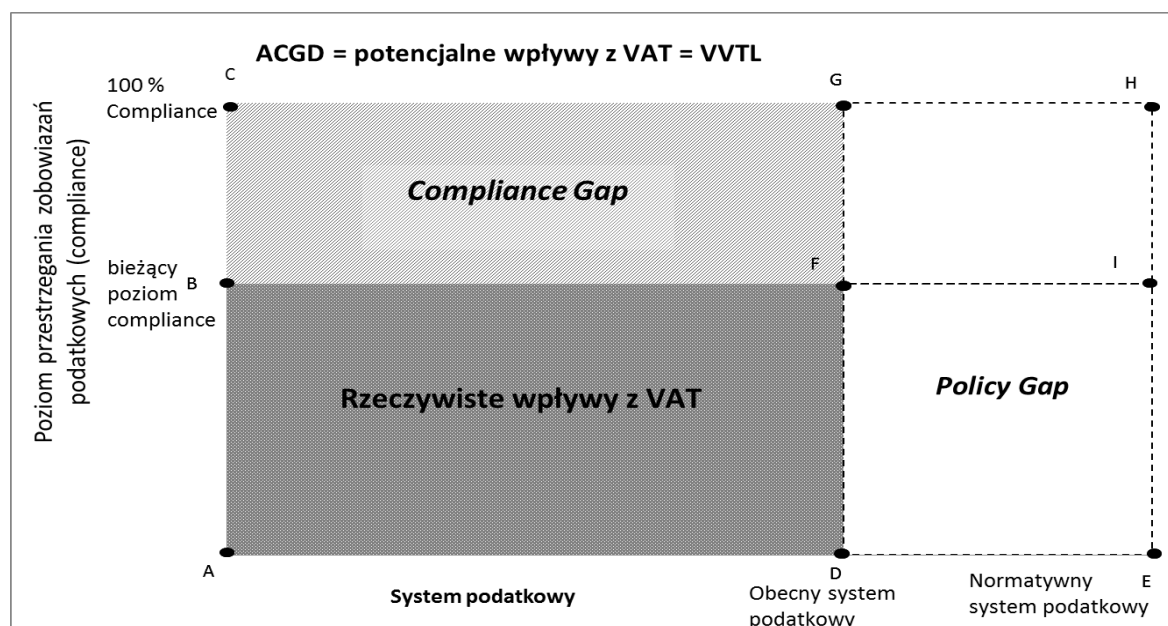
przepisy wspólnotowe. W Polsce ilość stosowanych stawek obniżonych VAT nie odbiega w znaczący sposób od innych krajów wspólnoty. Należy jednak zauważyć, że struktura konsumpcji sprawia, że w porównaniu z innymi krajami wspólnoty (głównie krajami rozwiniętymi Europy zachodniej) udział dóbr i usług objętych stawkami obniżonymi jest wyższy. Wynika to w głównej mierze z różnic w zamożności społeczeństw i co za tym idzie różnej struktury konsumpcji, przez co w Polsce większa jej część jest opodatkowana na preferencyjnych zasadach (np. żywność). Powyższy przykład pokazuje, że ułomność miary *policy gap* może również mieć charakter strukturalny, nie powiązany bezpośrednio z systemem podatkowym.

Istnieją różne miary *policy gap*. Dobrym przykładem jest stosowana przez OECD miara zwana *VAT Revenue Ratio (VRR)*. Pewnym przybliżeniem miary *policy gap* w Polsce jest opracowywana w Ministerstwie Finansów publikacja „Preferencje podatkowe w Polsce”. Ostatni raport wskazuje, że wartość wszystkich preferencji podatkowych w 2015 r. osiągnęła poziom 90,7 mld zł tj. 5,0% PKB.

1.2. COMPLIANCE GAP

Niniejszy raport dotyczy luki podatkowej definiowanej jako *compliance gap* rozumianej jako różnica pomiędzy zrealizowanymi dochodami podatkowymi a potencjalnymi dochodami przy założeniu pełnej realizacji przez płatników zobowiązań podatkowych wynikających z aktualnego systemu podatkowego. Różnice pomiędzy *policy gap* a *compliance gap* dobrze ilustruje poniższy rysunek.¹

Wykres 1. *Policy gap* i *compliance gap*



Źródło: Opracowanie własne na podstawie materiałów IMF (za Hutton 2017).

¹ Hutton E. (2017), “The Revenue Administration–Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation”, Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, D.C. s. 5.

Ujmując rzecz inaczej *policy gap* mierzy szczodrość systemu podatkowego – to znaczy kwantyfikuje potencjalną stratę wynikającą z zastosowania w systemie podatkowych preferencji, ulg i zwolnień. Miara ta może być używana do podejmowania decyzji w zakresie polityki podatkowej. *Compliance gap* jest natomiast miarą, która kwantyfikuje na ile podatnicy wywiązują się ze zobowiązań podatkowych, działając w obecnie istniejącym systemie prawnym.

Ogólna koncepcja oszacowania *compliance VAT gap* (dalej: *VAT gap*) jest stosunkowo prosta. *VAT gap* stanowi różnicę pomiędzy dochodami potencjalnymi a rzeczywiście zgromadzonymi. Formalnie jest on zdefiniowany w następujący sposób²:

$$VAT\ gap_t = VTTL_t - VAT_t \quad [1]$$

gdzie:

VTTL – potencjalne dochody z podatku VAT z tytułu obowiązujących przepisów (ang. *VAT total tax liability according to the law*)

VAT – wykonane dochody z podatku VAT w ujęciu memoriałowym tj. według ESA (Europejskiego Systemu Rachunków Narodowych i Regionalnych).

VAT gap może być przedstawiany w różnej formie. Przedstawiona powyżej forma – najbardziej przemawiająca do wyobraźni – jest jego prezentacją w wartościach nominalnych tj. w złotych. . Pomimo swoich oczywistych zalet forma ta ma jednak pewne ograniczenia przy porównaniach różnych okresów czasowych. Dlatego do celów analitycznych przyjmuje się częściej formę procentową. *VAT gap* zdefiniowany jest wtedy w następujący sposób:

$$VAT\ gap_t = \frac{VTTL_t - VAT_t}{VTTL_t} * 100\% \quad [2]$$

Taka prezentacja oznacza udział *VAT gap* w potencjalnych dochodach podatkowych możliwych do osiągnięcia przy bieżącym kształcie systemu podatkowego. Umożliwia ona porównania pomiędzy latami oraz w niektórych przypadkach porównania międzynarodowe.

1.3. METODY SZACOWANIA LUKI VAT

W szacowaniu luki podatkowej stosuje się dwie metodyki – metodę oddolną (*bottom – up*) oraz metodę odgórną (*top – down*). W zakresie metody odgórnej stosuje się również podejście popytowe lub podażowe.³

1.3.1. METODA BOTTOM – UP

Metoda ta polega na porównywaniu potencjalnych dochodów z VAT (VTTL) z wykonanymi dochodami z VAT dla pojedynczych podatników. Do realizacji tej metody niezbędne jest ustalenie zobowiązania podatkowego pojedynczego podatnika – zazwyczaj poprzez kontrole podatkowe, a następnie porównanie z dokonanymi przez tego podatnika wpłatami. Przeprowadzenie kontroli

² THE CONCEPT OF TAX GAPS - Report on VAT Gap Estimations” (2016) by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041). s. 42

³ THE CONCEPT OF TAX GAPS - Report on VAT Gap Estimations” (2016) by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041). s. 23

wśród wszystkich podatników VAT byłoby niezmiernie drogie, z tego też względu stosuje się metodę reprezentacyjną – to znaczy przeprowadza się badanie próbki podatników VAT i na podstawie tego badania uogólnia się wyniki dla wszystkich podatników. Wybór podmiotów do kontroli musi być w pełni losowy. W szczególności nie mogą podczas doboru próby być stosowane mechanizmy związane z zarządzaniem ryzykiem, typowanie i tym podobne mechanizmy. Losowość doboru próby oznacza, że każdy podmiot będący podatnikiem VAT ma takie same prawdopodobieństwo znalezienia się w próbie. Aby zapewnić jak największą reprezentacyjność i zmniejszyć do minimum błąd statystyczny w badaniach tego typu stosuje się często losowanie wielowarstwowe. Badanie takie wymaga również, aby kontrole podatkowe były przeprowadzane w sposób jak najbardziej obiektywny – to znaczy celem kontroli nie powinno być wykrycie nadużyć i przestępstw skarbowych.

Dzięki takiemu podejściu możliwe jest odnalezienie obszarów narażonych na nadużycia oraz rozróżnienie nieprawidłowości np. na te wynikające z niezamierzonych błędów pojawiających się przy rozliczeniach oraz te, które na celu mają nielegalne obniżenie zobowiązań podatkowych poprzez np. ukrycie obrotu, czy sztuczne zawyżanie nabyć towarów i usług (kupowanie faktur) lub uznawanie wydatków prywatnych (i rozliczanie VAT od tych wydatków) za te związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, czy w końcu te polegające na bardziej czy mniej skomplikowanej wyłudzeniu zwrotu podatku. Analiza zebranych informacji na podstawie takiego badania służy często do poprawy procesów zarządzania ryzykiem i lepszemu typowaniu podatników do potencjalnej kontroli. Takich informacji nie dostarcza metoda top-down.. Jednakże ograniczeniami do stosowania powszechnie tej metody jest przede wszystkim duży koszt przeprowadzenia kontroli (aby uzyskać wyniki dające obraz całości kraju mającymi wartość informacyjną na poziomie np. branż, licznosc próby może być znacząco wyższa niż ta wynikająca z rozkładu normalnego - dla jednorodnej populacji wielkość próby to ok. 1200 przy błędzie na poziomie 1% - na poziomie ufności 95%). Dodatkową wadą jest to, że operatem losowania jest populacja podatników zarejestrowanych, co automatycznie zawęży badanie do podmiotów oficjalnie zarejestrowanych przez co metoda ta nie dostarcza informacji o szarej sferze gospodarki. Poza tym mamy do czynienia z szeregiem innych problemów, które napotykają kontrolerzy przy rutynowych kontrolach tj. np. z dostępem do dokumentów podmiotu, skomplikowanymi schematami transakcji niejednokrotnie pomiędzy podmiotami zagranicznymi i innymi barierami skutecznie uniemożliwiającymi właściwe ustalenie zobowiązania podatkowego.

Tego typu kontrole - w pełni losowe, przeprowadzane w ww. celu do tej pory nie były wykonywane przez polską administrację skarbową ani przez inne służby, czy też GUS.

1.3.2. METODA TOP – DOWN

W odróżnieniu od metody *bottom – up*, która skupia się na podatnikach podatku VAT w sensie prawnym – to znaczy podmiotach gospodarczych, które w rzeczywistości rozliczają podatek VAT i wpłacają go do urzędu skarbowego, metoda *top – down* skupia się na podatniku ekonomicznym podatku VAT.

„Podatnik ekonomiczny” podatku VAT

Podatnikiem ekonomicznym podatku VAT, jest osoba lub podmiot, która w całościowym (ogólnym) rozrachunku jest obciążona podatkiem VAT.

Podatnicy podatku VAT w sensie ustawowym – czyli podmioty mające obowiązek rozliczać podatek VAT nie są *de facto* nim obciążone (poza pewnymi wyjątkami – np. ograniczenia w prawie do odliczania VAT). Co to oznacza? Podatnik podatku VAT nalicza podatek od towarów i usług, które sprzedaje, mając równocześnie prawo do odliczania VAT od poniesionych nakładów. W sytuacji modelowej rozliczana jest tylko wartość dodana. Z punktu widzenia przedsiębiorstwa i jego wyniku finansowego, podatek VAT nie jest kosztem dla przedsiębiorstwa. Podmiot pobiera go niejako w imieniu urzędu skarbowego od swoich odbiorców i wpłaca do urzędu. Podejście to jest niejako spojrzeniem na problem od strony podażowej gospodarki.

Podatnik ekonomiczny to podmiot, który nie ma prawa do odliczania podatku VAT. Płaci go w momencie zakupu i nie może go odliczyć, więc cała jego wielkość stanowi dla takiego podmiotu realne obciążenie podatkiem. Podejście to jest spojrzeniem na problem od strony popytowej.

Kim w rzeczywistości są podatnicy ekonomiczni podatku VAT? Paradoksalnie są to wszyscy ci, którzy nie zostali wymienieni jako podatnicy podatku VAT w ustawie o podatku od towarów i usług. Najprostszym przykładem takiego podatnika jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej – czyli po prostu przeciętny konsument. Innym przykładem konsumenta końcowego, który nie rozlicza podatku VAT i jest nim finalnie obciążony, jest ogólnie rzecz ujmując sektor rządowy i samorządowy, czy sektor instytucji niekomercyjnych. Ogólnie są to wszyscy, którzy nie są podatnikami podatku VAT w sensie ustawowym – to znaczy nie ciąży na nich obowiązek podatkowy w zakresie podatku VAT.

Metoda *top – down* polega więc na oszacowaniu potencjalnych wpływów z VAT (VTTL), opierając się na informacji na temat tego w jakiej wielkości obciążeni zostali podatkiem VAT konsumenci ostateczni dóbr i usług.

Aby w sposób prawidłowy wyliczyć tę wielkość dla całej gospodarki, konieczne są informacje na temat struktury bazy podatkowej oszacowanej od strony popytu. Z definicji metoda ta bierze pod uwagę wielkości makroekonomiczne konsumpcji dóbr i usług przez podatników ekonomicznych VAT. Wielkości te pochodzą z rachunków narodowych opracowanych przed urząd statystyczny. W szczególności brane są pod uwagę:

- spożycie prywatne,
- inwestycje sektora rządowego, samorządowego, instytucji niekomercyjnych oraz pozostałych sektorów,
- zużycie pośrednie sektora rządowego, samorządowego, instytucji niekomercyjnych oraz pozostałych sektorów,
- ograniczenia w prawie do odliczania VAT – np. wydatków związanych z pojazdami samochodowymi,
- działki budowlane,
- aktywa o wyjątkowej wartości.

W celu oszacowania potencjalnych wpływów z VAT (VTTL) metoda ta wymaga dezagregacji wielkości makroekonomicznych na konsumpcję, zużycie i inwestycje według struktury odpowiadającej obowiązującym stawkom podatkowym.

Zaletą tej metody jest bez wątpienia stosunkowo mały koszt w porównaniu z oszacowaniem luki metodą *bottom – up*. Niestety jej zastosowanie wiąże się z wieloma problemami i ograniczeniami. Do najważniejszych z nich należą:

- duża czułość na rewizje, szacunkowy charakter danych, potencjalne błędy statystyczne przy obliczaniu wielkości makroekonomicznych przez urząd statystyczny⁴,
- duże (minimum 2 lata) opóźnienie w dostępnych danych makroekonomicznych w koniecznej do przeprowadzenia szacunku dezagregacji,
- dezagregacja statystyczna nie w pełni odpowiadająca szczegółowości stawek podatku VAT,
- rachunki narodowe zawierają szarą strefę, której nie można wyekstrahować z kalkulacji luki,
- brak możliwości dezagregacji luki na część związaną z działalnością przestępczą oraz część związaną z unikaniem podatkowania, które nie ma charakteru przestępczego (unikanie ewidencjonowania obrotu, nienależne odliczenia, itd.),
- brak jakichkolwiek informacji, które mogą pomóc w określeniu źródeł luki VAT,
- ograniczona porównywalność danych w czasie, która jest związana ze zmianami metodologicznymi w rachunkach narodowych (zmiana metodologii ESA).

Metoda *top – down* daje jednak ogólny obraz sytuacji w zakresie wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych.

2. METODA SZACUNKU VAT GAP PRZYJĘTA W OBLICZENIACH DLA POLSKI

Z uwagi na możliwości w zakresie pozyskania danych przedstawiony w niniejszym raporcie szacunek *VAT gap* dla Polski opiera się na metodzie *top – down*. Jest to szacunek od strony popytowej.

Zastosowaną metodę można w uproszczony sposób podzielić na następujące kroki:

- Oszacowanie bazy VAT w podziale na poszczególne grupy towarów i usług (tak, aby do każdej pozycji można było przypisać odpowiednią stawkę VAT),
- Obliczenie teoretycznych dochodów z VAT poprzez „opodatkowanie” bazy stawkami VAT odpowiednimi dla poszczególnych grup dóbr i usług – według obowiązujących w danym roku przepisów,
- Dokonanie korekty bazy VAT o tzw. kompensaty,
- Porównanie teoretycznych dochodów obliczonych powyżej z rzeczywistymi wpływami budżetowymi z VAT.

Podstawowym źródłem danych makroekonomicznych wykorzystywanych do szacowania luki VAT są rachunki narodowe opracowywane przez Główny Urząd Statystyczny (GUS) wg metodologii zgodnej z Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej: do roku 2011 wg. ESA’95, od roku 2012 wg. ESA’2010. Z uwagi na brak dostępności historycznych danych według metodykę ESA’2010, przedstawione poniżej szacunki *VAT gap* dla lat 2004-2011 sporządzone w oparciu o metodykę ESA’95, nie są w pełni porównywalne w szacunkami dla lat 2012-2017, które zostały sporządzone w oparciu o metodykę ESA’2010.

Rachunki narodowe stanowią stosunkowo pełny obraz gospodarki narodowej i zmian jej struktury w czasie. Dodatkowo są one spójne w zakresie pojęć i klasyfikacji z innymi statystykami

⁴ Bazowanie na danych statystycznych z rachunków narodowych powoduje, że szacunek *top-down* jest obarczony tzw. błędem pomiaru, podobnie jak np. PKB. W literaturze od wielu lat trwa dyskusja na temat wad i zalet PKB.

społecznymi i gospodarczymi (zwłaszcza w zakresie statystyki zatrudnienia, produkcji i handlu zagranicznego). Daje to możliwość prowadzenia szerokich analiz społecznych i gospodarczych, wykraczających poza zakres rachunkowości narodowej. Oczywiście w tych analizach należy brać pod uwagę możliwość istnienia tzw. błędu pomiaru w agregatach statystycznych i makroekonomicznych.

Do wyliczenia podatku teoretycznego wykorzystywane są dane statystyczne opracowane na podstawie rachunków narodowych za dany rok oraz struktur z tablic podaży i wykorzystania wyrobów i usług (opracowanych wg metodologii ESA'95 dla lat 2004-2011 oraz ESA'2010 dla lat 2012-2017), tj. dane nt.:

- spożycia gospodarstw domowych,
- zużycia pośredniego:
 - sektora instytucji rządowych i samorządowych,
 - sektora instytucji niekomercyjnych działających na rzecz gospodarstw domowych,
 - pozostałych sektorów instytucjonalnych,
- nakładów brutto na środki trwałe:
 - sektora instytucji rządowych i samorządowych,
 - sektora instytucji niekomercyjnych działających na rzecz gospodarstw domowych,
 - pozostałych sektorów instytucjonalnych.

W celu dokonania dezagregacji transakcji na kategorie wydatków na towary i usługi oraz przypisania im ustawowych stawek podatku VAT konieczne było oparcie się na dodatkowych źródłach danych. Do najważniejszych z nich należą:

- tablice przepływów międzygałęziowych (tablice podaży i wykorzystania wyrobów i usług),
- badania budżetów gospodarstw domowych,
- rachunki ekonomiczne rolnictwa,
- branżowe publikacje GUS (np. „Transport – wyniki działalności”),
- sprawozdawczość budżetowa.

Powyższe dane zostały przygotowane dla Ministerstwa Finansów w ramach prac nad przygotowywaniem corocznych *Sprawozdań z wyliczenia podstawy środka własnego VAT* (Sprawozdanie). Sprawozdania zawierają dokładny opis danych i metodologii przyjętych na potrzeby wyliczenia środka własnego VAT. Do dokumentu tekstowego załączone są tabele zawierające dane, założenia i szacunki przyjęte do obliczeń na każdym etapie. Materiały te nie są udostępniane innym podmiotom.

Z powyższych danych statystycznych zostaje wyłączony podatek VAT (obliczenie wartości netto), a następnie wyliczony podatek VAT według stawek VAT obowiązujących w danym roku.

Ponadto w wyliczeniach podatku VAT teoretycznego uwzględnia się wydatki związane z samochodami osobowymi, działkami budowlanymi oraz aktywami o wyjątkowej wartości.

Niezwykle ważny jest fakt, że dane służące do wyliczania środka własnego VAT, które były wykorzystywane do szacunków *VAT gap*, podlegają kontroli Komisji Europejskiej. Zarówno dane

jak i przeprowadzane na ich podstawie szacunki są więc dodatkowo uwiarygodnione zewnętrzną kontrolą instytucji międzynarodowej. Fakt ten ma kluczowe znaczenie przy ocenie wiarygodności przedstawionych szacunków.

2.1. SPOSÓB PRZEPROWADZANIA SZACUNKU TEORETYCZNEGO VAT ORAZ ŹRÓDŁA DANYCH

Na podstawie obowiązujących w danym roku przepisów w zakresie opodatkowania podatkiem VAT, dokonano przypisania stawek podatkowych obowiązujących w roku t do danych makroekonomicznych z roku t , zdezagregowanych do poziomu odpowiadającego zróżnicowaniu stawek VAT.

Teoretyczna wielkość podatku VAT została oszacowana jako suma iloczynów wartości dóbr i usług (w wartościach netto) w danej grupie produktowej oraz obowiązujących dla niej stawek VAT. Należy podkreślić, że powyższe wyliczenia dokonywane są przy założeniu elastyczności wpływów względem bazy podatkowej równej 1. W praktyce zaobserwowano, że w okresach dekonunktury elastyczność ta kształtuje się poniżej 1, zaś w okresie prosperity powyżej 1. Wynika to z procyklicznego charakteru wpływów z podatku VAT. W związku z powyższym wyliczenia dotyczące luki VAT biorą pod uwagę nominalną wielkość bazy podatkowej, ale nie biorą pod uwagę czynników o charakterze cyklicznym, które mogą wpływać na elastyczność podatkową, a co za tym idzie wielkość wpływów oraz oszacowanie luki podatkowej.

2.2. DOSTĘPNOŚĆ DANYCH STATYSTYCZNYCH

Przedstawione poniżej szacunki zostały opracowane z wykorzystaniem danych makroekonomicznych dostarczonych przez GUS, za okres 2004-2014. Duże opóźnienie dostarczania danych wynika z ich bardzo dużej szczegółowości. GUS opracowuje tablice podaży i wykorzystania, które są głównym źródłem danych dla szacunku bazy VAT.

2.3. EKSTRAPOLACJA BAZY VAT NA LATA 2015-2017

VAT gap. Biorąc pod uwagę konieczność bieżącego monitorowania wielkości luki podatkowej, co umożliwia ocenę podejmowanych działań mających na celu zwiększenie stopnia wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych, dokonuje się szacunku (ekstrapolacji) bazy VAT na lata kolejne lata (w przypadku niniejszego raportu na lata 2015-2017). Pozwala to oszacować wielkość luki podatkowej w obszarze VAT w tych latach.

Warto zauważyć, że szacunki Komisji Europejskiej (CASE) nie zawierają ekstrapolacji do warunków bieżących. Najnowsze szacunki VAT gap są przedstawione w raporcie CASE za 2016 r.

Do obliczeń wykorzystano bazę VAT z następującymi agregatami:

- Opodatkowanie ryczałtowe w rolnictwie
- Konsumpcja finalna gospodarstw domowych
- Zużycie pośrednie instytucji rządowych i samorządowych
- Zużycie pośrednie instytucji niekomercyjnych
- Zużycie pośrednie pozostałych sektorów
- Inwestycje instytucji rządowych i samorządowych

- Inwestycje instytucji niekomercyjnych
- Inwestycje instytucji pozostałych sektorów
- Działki budowlane
- Ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT
- Aktywa o wyjątkowej wartości

Do ekstrapolacji bazy VAT użyto dostępnych danych makroekonomicznych na poziomie zagregowanym, pochodzących z rachunków narodowych (publikacja GUS „Rachunki narodowe według sektorów i podsektorów instytucjonalnych w latach 2012-2015”). Szacunek bazy VAT dla pozycji 2-8 dla 2015 r. został sporządzony przy użyciu następujących wskaźników:

- Konsumpcja prywatna - dynamika nominalna konsumpcji prywatnej,
- Zużycie pośrednie instytucji rządowych i samorządowych - dynamika nominalna zużycia pośredniego sektora GG,
- Zużycie pośrednie instytucji niekomercyjnych - dynamika nominalna zużycia pośredniego instytucji non-profit,
- Zużycie pośrednie pozostałych sektorów - dynamika nominalna zużycia pośredniego pozostałych sektorów,
- Inwestycje instytucji rządowych i samorządowych - dynamika nominalna inwestycji sektora GG,
- Inwestycje instytucji niekomercyjnych - dynamika nominalna inwestycji instytucji non-profit,
- Inwestycje instytucji pozostałych sektorów - dynamika nominalna inwestycji pozostałych sektorów.

Ekstrapolacja dla roku 2016 pozycji 2-8 wyglądała w następujący sposób:

- Konsumpcja prywatna - dynamika nominalna konsumpcji prywatnej,
- Zużycie pośrednie instytucji rządowych i samorządowych - dynamika nominalna zużycia pośredniego sektora GG,
- Zużycie pośrednie instytucji niekomercyjnych - dynamika nominalna zużycia pośredniego instytucji non-profit z roku poprzedniego,
- Zużycie pośrednie pozostałych sektorów - dynamika nominalna zużycia pośredniego pozostałych sektorów z roku poprzedniego,
- Inwestycje instytucji rządowych i samorządowych - dynamika nominalna inwestycji sektora GG,
- Inwestycje instytucji niekomercyjnych - dynamika cen towarów i usług konsumpcyjnych,
- Inwestycje instytucji pozostałych sektorów - dynamika cen towarów i usług konsumpcyjnych.

Ekstrapolacja dla roku 2017 pozycji 2-8 wyglądała w następujący sposób:

- Konsumpcja prywatna - dynamika nominalna konsumpcji prywatnej,

- Zużycie pośrednie instytucji rządowych i samorządowych - dynamika nominalna zużycia pośredniego sektora GG,
- Zużycie pośrednie instytucji niekomercyjnych - dynamika cen towarów i usług konsumpcyjnych,
- Zużycie pośrednie pozostałych sektorów - dynamika cen towarów i usług konsumpcyjnych,
- Inwestycje instytucji rządowych i samorządowych - dynamika nominalna inwestycji sektora GG,
- Inwestycje instytucji niekomercyjnych - dynamika cen towarów i usług konsumpcyjnych,
- Inwestycje instytucji pozostałych sektorów - dynamika cen towarów i usług konsumpcyjnych.

Dla pozycji 1, 9-11 przyjęto wielkości oszacowane w MF lub w przypadku ich braku dla 2017 r. przyjęto wielkości z roku poprzedniego.

2.4. SZACUNEK MOŻLIWEGO BŁĘDU EKSTRAPOLACJI

Możliwy błąd ekstrapolacji – to znaczy błąd polegający na uwzględnieniu tylko zagregowanych temp wzrostu, bez uwzględniania struktury spożycia / zużycia względem stawek VAT, oszacowano na ok. 0,9 mld zł. Jest to wielkość oszacowana przy założeniu, że średnioważona stawka VAT dla konsumpcji zmieniła się w latach 2015-2017 w takim samym stopniu jak średnio w latach 2012-2014.

3. TEORETYCZNA BAZA PODATKU VAT

3.1. ŚREDNIOWAŻONE STAWKI VAT DLA GŁÓWNYCH ELEMENTÓW BAZY PODATKU VAT

Poniższa tabela przedstawia średnioważone stawki VAT w głównych elementach makroekonomicznej bazy VAT. Stawki prezentowane są w sposób analogiczny jak stawki nominalne – tzn. dotyczą stawek tylko dla dóbr i usług objętych VAT. Nie dotyczą one produktów i usług zwolnionych z VAT. Na lata 2015-2017 średnioważone stawki VAT zostały przyjęte na poziomie z 2014 r.

Tabela 1. Średnioważone stawki VAT w głównych elementach bazy podatkowej w latach 2004-2017.

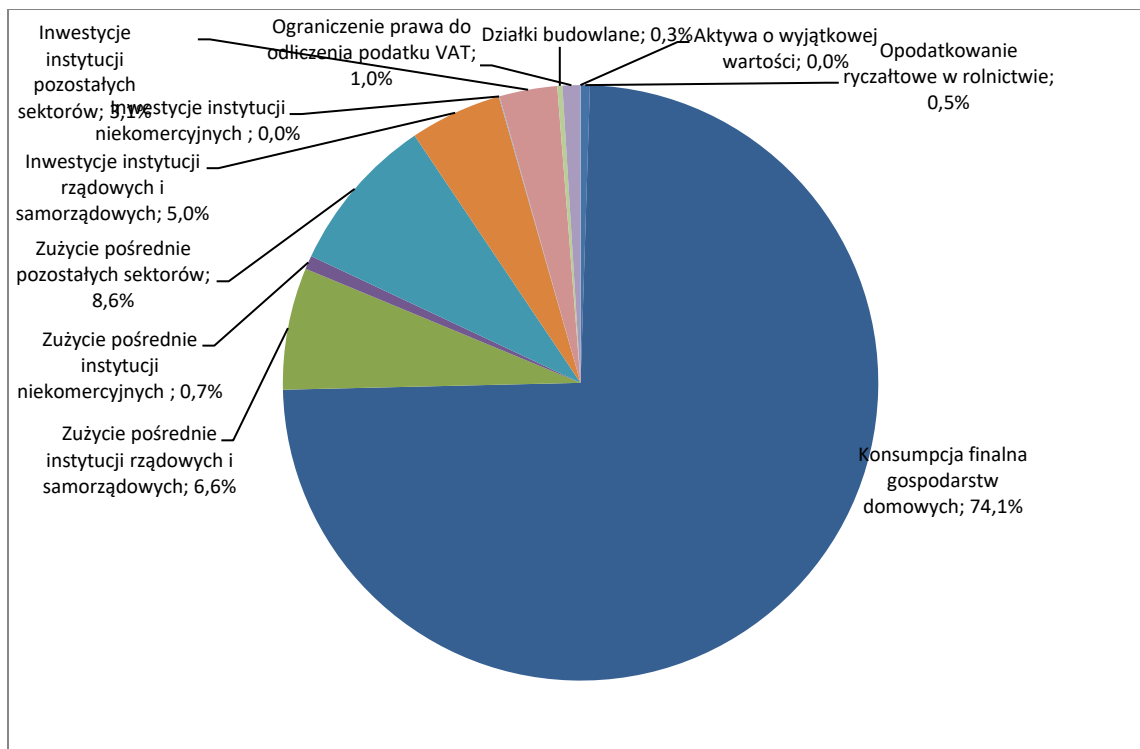
	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014 - 2017
Konsumpcja finalna gospodarstw domowych	14,6%	14,8%	14,8%	14,7%	14,7%	14,7%	15,0%	16,0%	16,2%	16,2%	16,3%
Zużycie pośrednie instytucji rządowych i samorządowych	18,9%	18,6%	18,9%	19,2%	18,8%	18,7%	19,1%	20,4%	20,0%	19,9%	20,0%
Zużycie pośrednie instytucji niekomercyjnych	18,2%	18,7%	18,7%	18,8%	18,8%	18,9%	19,0%	21,2%	20,2%	20,4%	20,3%
Zużycie pośrednie pozostałych sektorów	19,7%	19,8%	19,9%	20,0%	20,0%	18,1%	18,2%	19,3%	18,8%	19,1%	19,1%
Inwestycje instytucji rządowych i samorządowych	19,4%	21,5%	21,5%	21,5%	21,4%	21,5%	21,6%	22,6%	22,4%	22,4%	22,5%
Inwestycje instytucji niekomercyjnych	21,6%	21,7%	21,6%	21,6%	21,6%	21,4%	21,3%	22,3%	21,6%	21,5%	21,6%
Inwestycje instytucji pozostałych sektorów	12,5%	11,8%	11,8%	12,3%	12,1%	11,5%	11,1%	11,7%	11,4%	11,4%	11,9%
Działki budowlane	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	23,0%	23,0%	23,0%	23,0%
Ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	23,0%	23,0%	23,0%	23,0%
Aktywa o wyjątkowej wartości	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	22,0%	23,0%	23,0%	23,0%	23,0%

Źródło: Opracowanie własne. Dane GUS.

3.2. STRUKTURA VTTL

Poniższy wykres przedstawia finalną strukturę teoretycznych wpływów z VAT – VTTL w 2017 r.

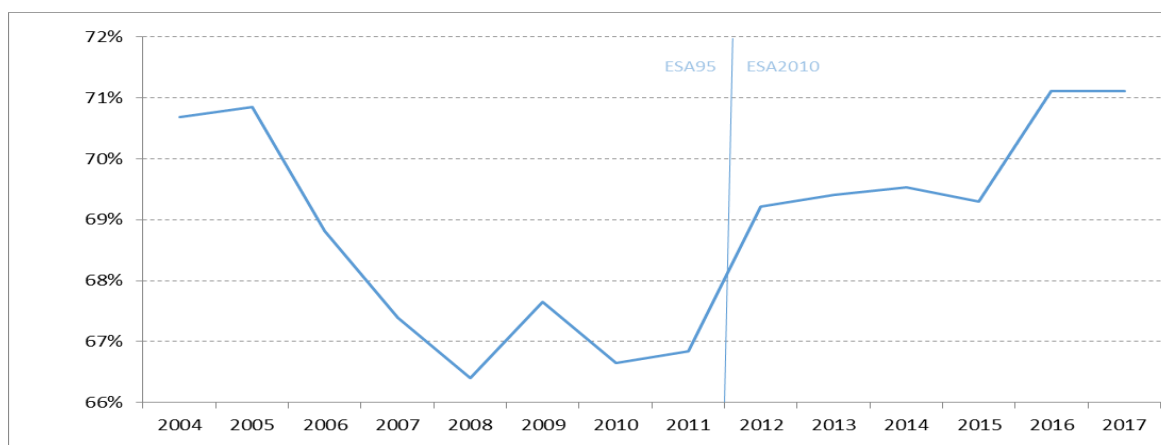
Wykres 2. Struktura teoretycznych wpływów z VAT w 2017 r.



Źródło: Opracowanie własne.

Należy zauważyć, że zdecydowaną większość VTTL stanowi VAT pochodzący z konsumpcji prywatnej. Stanowi on ok. 70% VTTL. Udział ten zmienia się w czasie, co jest głównie związane ze zmianami tempa wzrostu pozostałych elementów bazy VAT jak również zmianą stawek efektywnych. Udział VAT pochodzącego z konsumpcji prywatnej w VTTL przedstawia poniższy wykres.

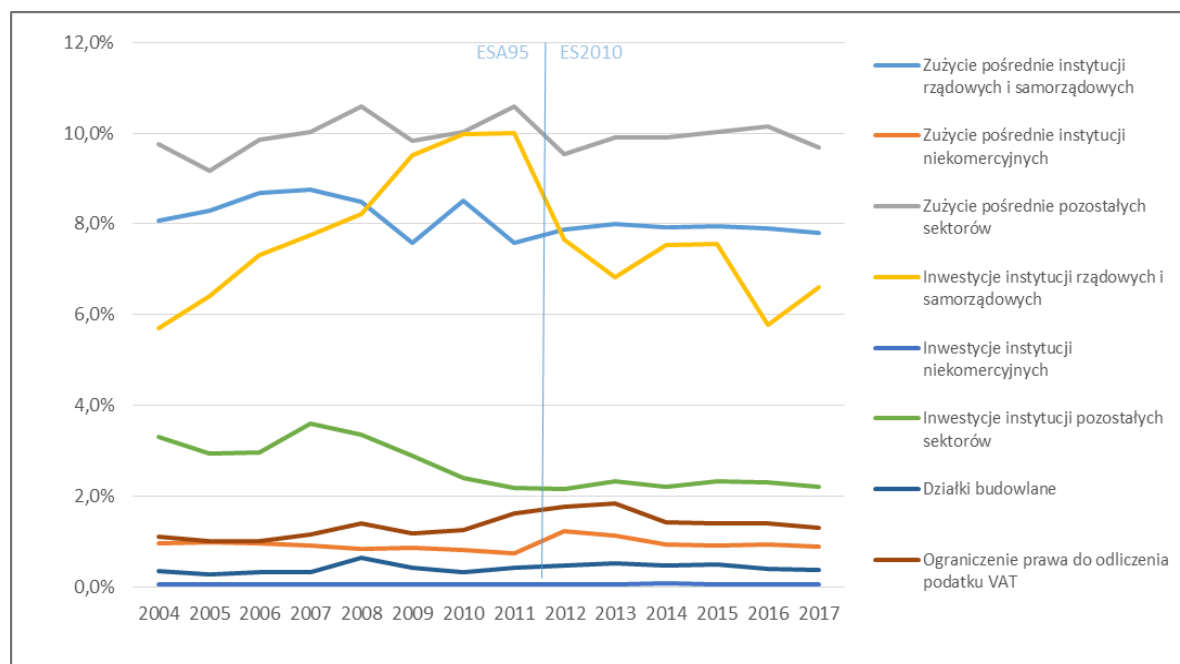
Wykres 3. Udział VAT z konsumpcji prywatnej w VTTL.



Źródło: Opracowanie własne

Najbardziej zmiennym elementem teoretycznych wpływów z VAT są inwestycje sektora rządowego i samorządowego. Kształtowanie się tej wielkości oraz pozostałych elementów bazy VAT w latach 2004-2017 przedstawia poniższy wykres.

Wykres 4. Wkład pozostałych elementów bazy VAT w VTTL.

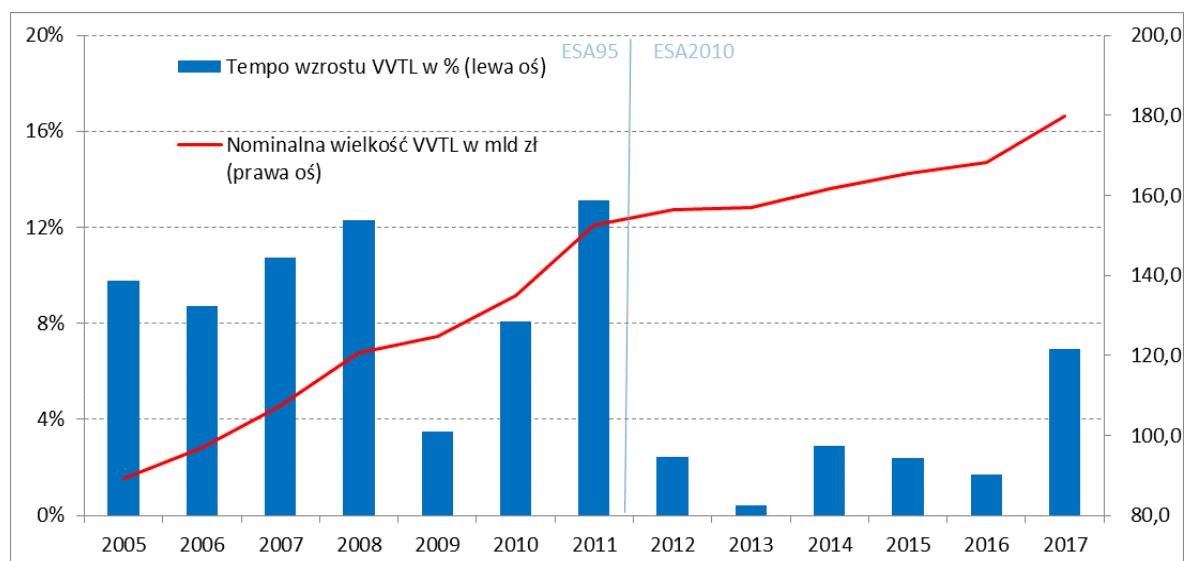


Źródło: Opracowanie własne

3.3. ZMIANY VTTL W CZASIE

Nominalną wielkość VTTL w latach 2004-2017 przedstawia poniższy wykres. Z uwagi na wskazane powyżej zmiany metodologiczne w zakresie rachunków narodowych, porównywalność danych historycznych jest ograniczona.

Wykres 5. Nominalna wielkość i tempo wzrostu VTTL w latach 2005-2017.

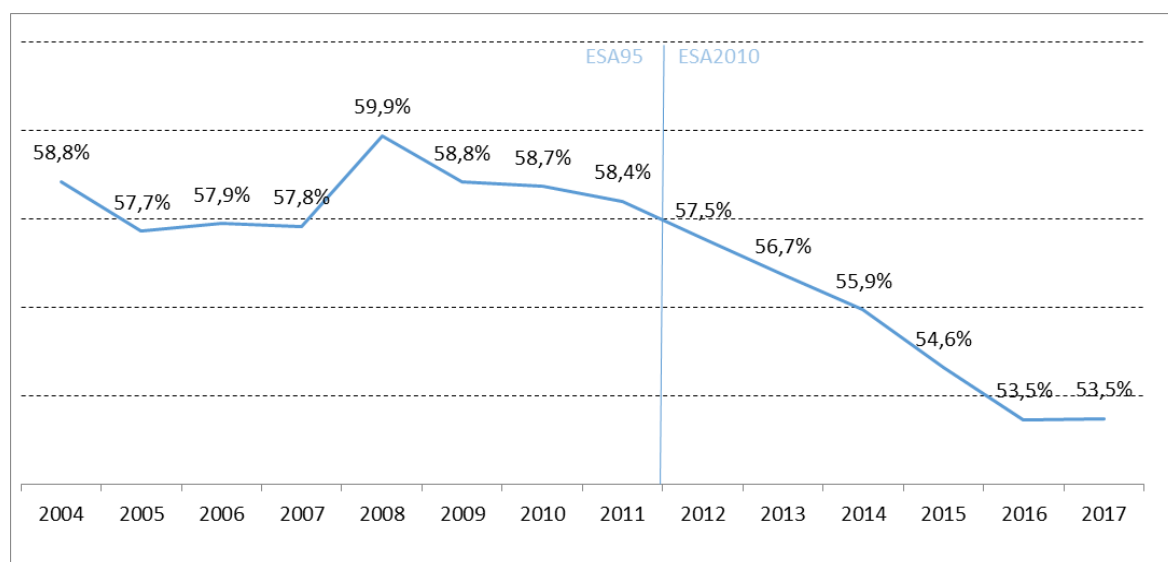


Źródło: Opracowanie własne

Należy zauważyć, że zarówno baza podatku VAT jak również wielkość VTTL nie są stabilne w relacji do PKB.

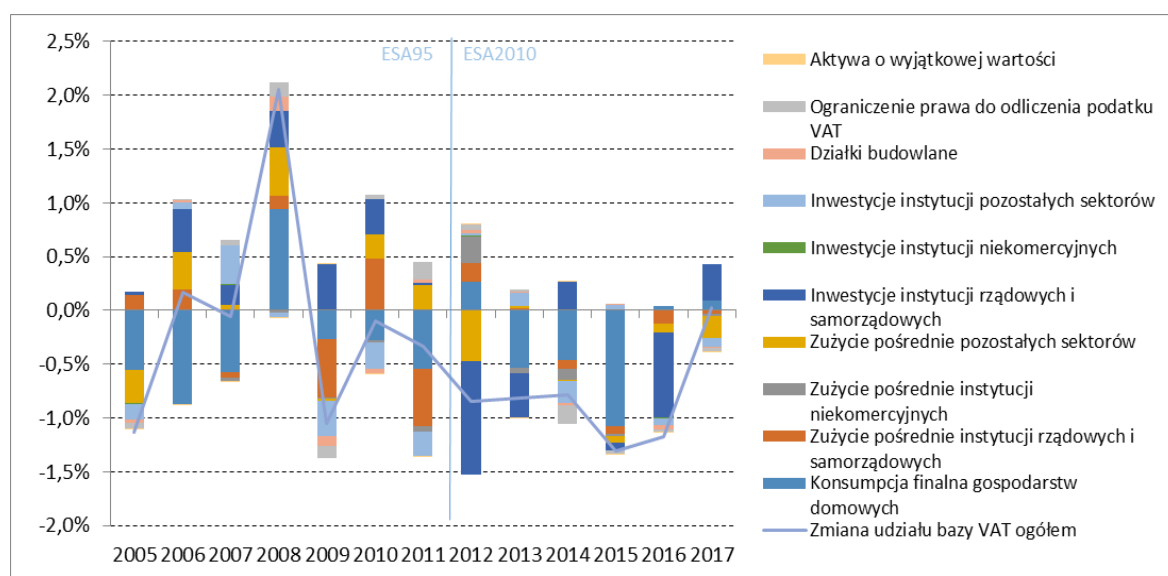
W ostatnich latach obserwuje się spadek udziału bazy VAT do PKB. Jest to głównie spowodowane spadkiem udziału konsumpcji prywatnej oraz w ostatnich latach spadkiem w relacji do PKB inwestycji sektora rządowego i samorządowego. Co pokazuje, że odnoszenie podatku VAT do PKB powinno być ostrożnie interpretowane, również w kontekście struktury PKB. Sytuacje przedstawiają poniższe wykresy.

Wykres 6. Udział bazy VAT w PKB



Źródło: Opracowanie własne

Wykres 7. Szczegółowa struktura rocznych zmian (r/r) udziału bazy VAT w PKB.

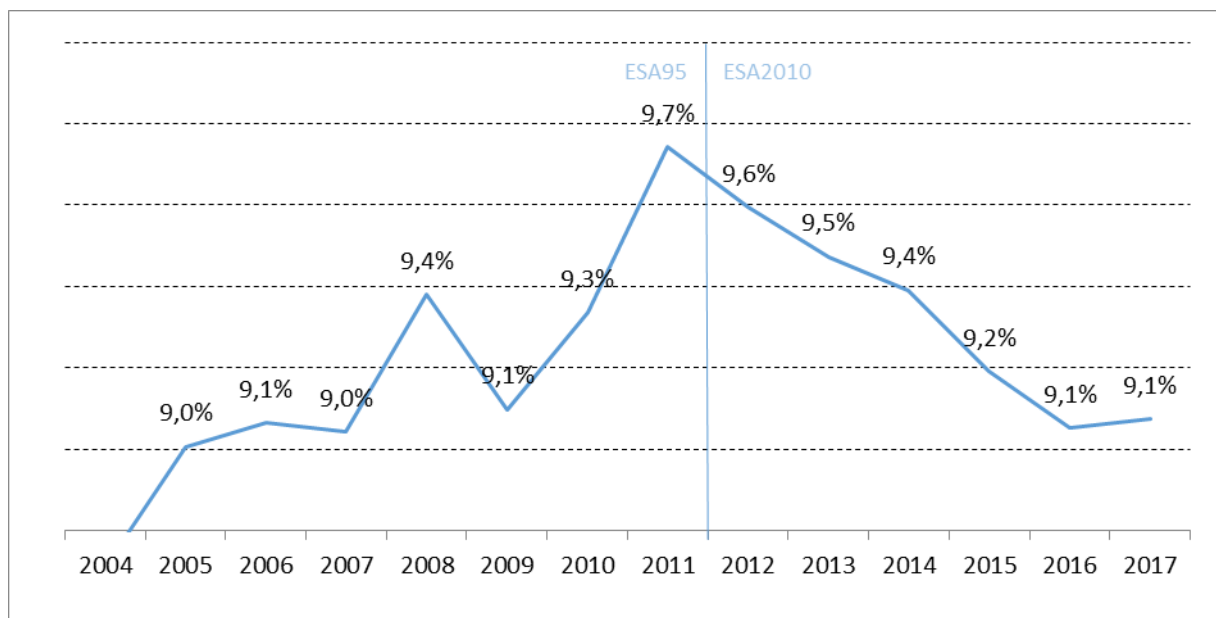


Źródło: Opracowanie własne

O ile relacja samej bazy VAT do PKB ma, szczególnie po 2008 r., tendencje spadkową, o tyle teoretyczne wpływy z VAT zachowują się zgoła inaczej. W analizowanym okresie do 2010 r. VTTL wykazywał tendencję wzrostową. W 2011 r. nastąpiła podwyżka stawek VAT. Nastąpiły zmiany

w zakresie katalogu towarów objętych stawkami obniżonymi. Stawkę 3% podniesiono do 5% i zawężono katalog dóbr nią opodatkowanych, natomiast stawki 7% i 22% zostały podwyższone o 1 punkt procentowy. Spowodowało to znaczący wzrost udziału VTTL w PKB. W kolejnych latach udział ten zaczął spadać, żeby w 2016 r. osiągnąć poziom zbliżony do tego, notowanego w 2009 r., w którym obowiązywały niższe niż obecnie stawki VAT. Proces ten przedstawiono na poniższym wykresie. Według szacunków udział VTTL w PKB w 2017 r. nieznacznie wzrósł.

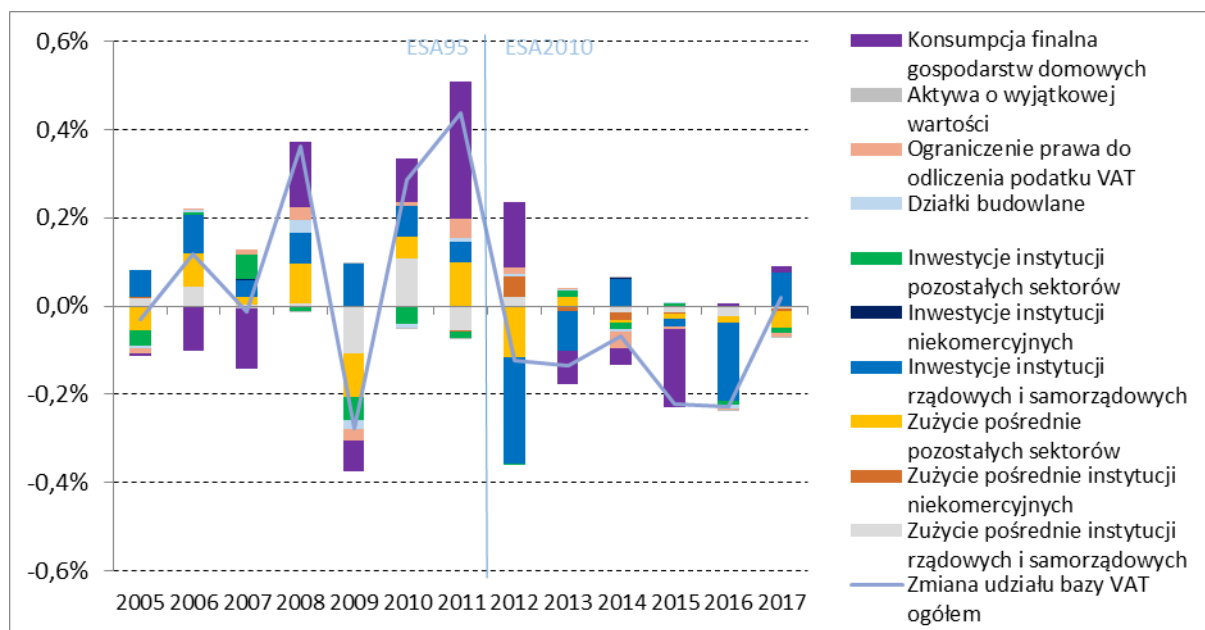
Wykres 8. Udział teoretycznych wpływów z VAT – VTTL w PKB.



Źródło: Opracowanie własne

Analizując szczegółowo udział wszystkich elementów bazy w tworzeniu VTTL można stwierdzić, że w latach po akcesji do UE w 2004 r. wzrost udziału VTTL w PKB zawdzięczamy głównie zużyciu pośredniemu oraz inwestycjom sektora rządowego i samorządowego. Po kryzysie wzrost udziału był głównie spowodowany przez konsumpcję prywatną. Spadek udziału VTTL w ostatnich latach jest spowodowany spadkiem wkładu inwestycji sektora rządowego i samorządowego oraz konsumpcji prywatnej. Szczegółowe rozliczenie zmiany udziału w PKB teoretycznych wpływów VAT pochodzących z poszczególnych elementów bazy VAT przedstawia poniższy wykres.

Wykres 9. Szczegółowa struktura rocznych zmian (r/r) udziału VTTL w PKB.



Źródło: Opracowanie własne

4. OSZACOWANIE LUKI PODATKOWEJ – VAT GAP

Luka podatkowa w podatku VAT została obliczona poprzez odjęcie od teoretycznych wpływów z podatku VAT (VTTL) wpływów rzeczywistych.

4.1. ŹRÓDŁA DANYCH W ZAKRESIE RZECZYWISTYCH WPŁYWÓW Z VAT

Rzeczywiste wpływy z podatku VAT zostały obliczone według metodologii ESA'2010, a dla lat 2004-2011 wg ESA'95, tj. na podstawie wpływów kasowych rejestrowanych przez budżet państwa z zastosowaniem korekty czasowej (*time adjustment*).⁵ Korekta ta ma na celu uspojnienie danych na temat wpływów z VAT z rachunkami narodowymi. Konieczności zastosowania korekty czasowej wynika z faktu, że podatek VAT jest rozliczany przez podatników VAT do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym miała miejsce transakcja objęta podatkiem VAT. W praktyce stosuje się 1 miesięczne przesunięcie strumienia wpływów do budżetu z tytułu VAT. Dla przykładu wpływy z VAT w 2014 r. według metodologii krajowej (kasowo) oznaczają wpływy w okresie I-XII 2014 r. Stosując zgodnie z ESA korektę czasową wpływy te przesuwają się do przodu o 1 miesiąc, co powoduje, że wpływy z VAT w 2014 r. według ESA stanowią wpływy kasowe w okresie II 2014–I 2015 r. Takie podejście zapewnia porównywalność danych o wpływach z VAT z VTTL, który został oszacowany na podstawie rachunków narodowych (memoriałowo). W warunkach polskich podejście to zapewnia również oczyszczenie danych z zaburzeń powstałych na przełomie lat, które

⁵ Źródłem danych był Eurostat (2016), "Tax revenue statistics – National Tax Lists", Luxembourg. Dla 2017 r. dane nt. wpływów z VAT zostały skorygowane o efekt przyspieszenia zwrotów VAT.

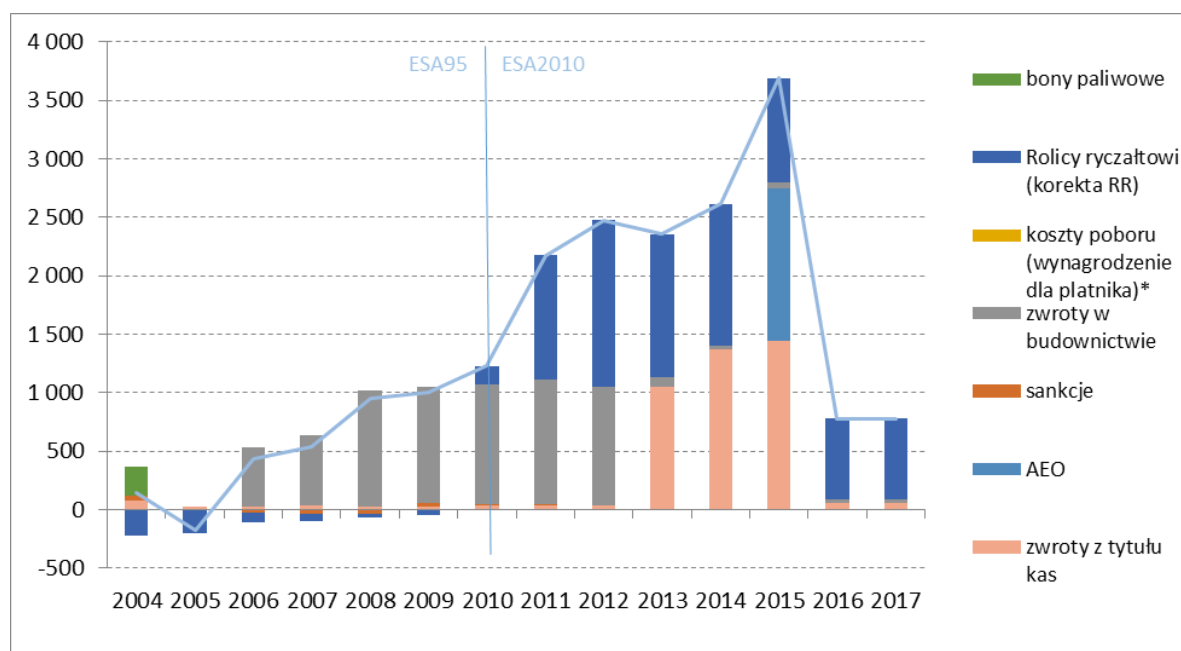
wynikały z obowiązujących wówczas przepisów zaliczających zwroty dokonane w styczniu w tzw. okresie przejściowym, w ciężar roku poprzedniego. Zmniejszało to kasowe wykonanie dochodów z VAT w XII i nie miało żadnego ekonomicznego powiązania z aktywnością ekonomiczną. Zastosowanie metodologii ESA eliminuje ten problem z analizy.

4.2. KOREKTY VAT GAP

W procesie gromadzenia dochodów z podatku VAT zdarzają się zmiany o charakterze strukturalnym, które zaburzają wielkości wpływów z VAT. Zaburzenia te mają przeważnie charakter jednorazowy (ang. *one-off effect*) i nie wynikają ze zmian w bazie VAT ani ze zmian stopnia wywiązywania się podatników z zobowiązań podatkowych. W analizie uwzględniono jednorazowe przesunięcia dochodów jakie miały miejsce w 2004 r. oraz w styczniu 2015 r., które obniżyły jednorazowo dochody z VAT w tych okresach. Zmiany te wiązały się ze sposobem rozliczania VAT od importu. W 2004 r. były one związane z akcesją do Unii Europejskiej, natomiast w 2015 r. były one związane z wprowadzeniem ułatwień w rozliczaniu VAT z importu spoza UE przez podmioty upoważnione (*AEO - Authorised Economic Operator*).

Pozostałymi elementami korekt w zakresie VAT jakie uwzględniono w szacunku *VAT gap* były zwroty osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym. Zwroty te, niepowiązane z aktywnością ekonomiczną podatników VAT, obniżały wpływy z VAT, co należało wyeliminować z rachunku *VAT gap*. W rachunku uwzględniono również rozliczenie opodatkowania rolników ryczałtowych oraz inne drobniejsze korekty (sankcje VAT, zwroty z tytułu zakupu kas fiskalnych). Wielkość i strukturę ostatecznych kwot korekt przyjętych w końcowym rachunku *VAT gap* przedstawia poniższy wykres. Dodatkowo wielkości korekty zmniejszają szacunek *VAT gap*.

Wykres 10. Wielkość korekt w podatku VAT ujęte w kalkulacji *VAT gap* (mln zł).



Źródło: Opracowanie własne

4.3. OSZACOWANIE VAT GAP DLA POLSKI W LATACH 2004-2017

Szacunek VAT gap dokonano poprzez odjęcie od wielkości VAT teoretycznego (VTTL) rzeczywistych wpływów z VAT według metodologii ESA oraz dokonaniu korekt opisanych w poprzednim podrozdziale. Należy pamiętać, że szacunki w latach 2015 - 2017 r. zostały dokonane bez szczegółowych danych na temat bazy VAT, zaś dla lat 2004-2011 przy zastosowaniu ESA'95. Pomimo dołożenia wszelkich starań rachunki te mogą być jednak obarczone błędem. W tabeli przedstawiono również szacunek VAT gap dla 2004 r. Należy pamiętać, że był to rok szczególny ze względu na akcesję do Unii Europejskiej, jak również ze względu na fakt, że polski urząd statystyczny po raz pierwszy szacował szczegółową bazę podatku VAT.

Szacunki przedstawiono zarówno w wielkościach nominalnych (mld zł) jak również jako % VTTL i % PKB.

Tabela 2. Wyniki oszacowania VAT gap dla Polski w latach 2004 – 2017.

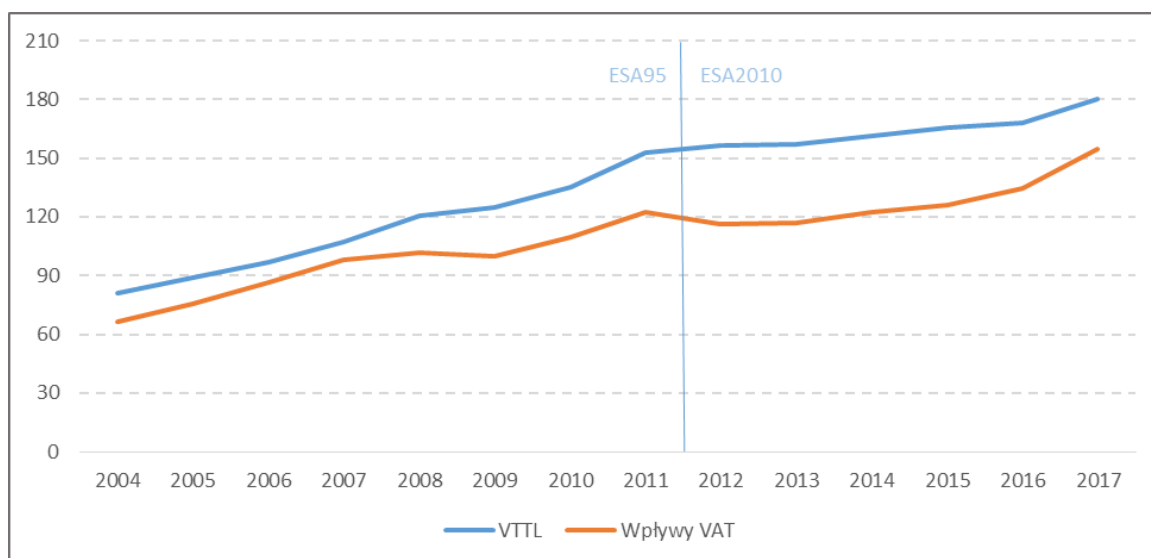
	VTTL- VAT potencjalny w mld zł	Wpływy z VAT wg ESA w mld zł	VAT GAP w mld zł	VAT GAP jako % VTTL	VAT GAP jako % PKB	Zmiana r/r VAT GAP w pkt proc.	Zmiana r/r relacji VAT GAP do PKB w pkt proc.
2004	81,3	66,2	15,0	18,5%	1,6%	-	-
2005	89,2	75,8	13,4	15,0%	1,4%	-3,4	-0,3
2006	97,0	86,2	10,8	11,1%	1,0%	-3,9	-0,3
2007	107,4	97,8	9,6	8,9%	0,8%	-2,2	-0,2
2008	120,6	101,9	18,8	15,5%	1,5%	6,7	0,7
2009	124,8	99,6	25,3	20,3%	1,8%	4,7	0,4
2010	134,9	109,7	25,2	18,7%	1,7%	-1,6	-0,1
2011	152,7	122,6	30,0	19,7%	1,9%	1,0	0,2
2012	156,3	116,3	40,1	25,6%	2,5%	6,0	0,5
2013	157,0	116,6	40,4	25,7%	2,4%	0,1	0,0
2014	161,5	122,7	38,8	24,1%	2,3%	-1,7	-0,2
2015	165,4	125,8	39,6	23,9%	2,2%	-0,1	-0,1
2016	168,2	134,6	33,7	20,0%	1,8%	-3,9	-0,4
2017	179,9	154,7	25,2	14,0%	1,3%	-6,0	-0,5

Źródło: Opracowanie własne.

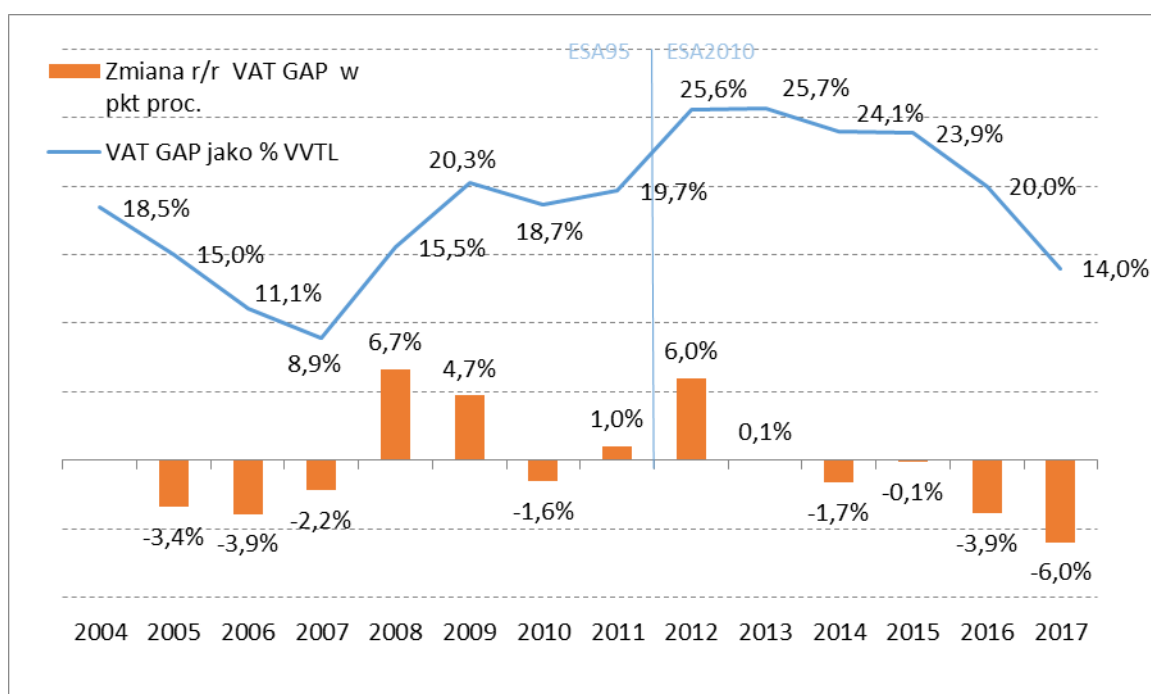
Na poniższym wykresie przedstawiono VAT gap jako % wielkości teoretycznej podatku VAT. Analiza kształtowania się luki podatkowej w VAT wskazuje na powiązanie z koniunkturą gospodarczą. Wyraźnie widoczny jest spadek luki VAT w okresie silnego wzrostu gospodarczego po akcesji do Unii Europejskiej. Sytuacja zmieniła się w 2008 r. w którym zaczął się kryzys w gospodarce światowej. Choć w przypadku Polski nie wystąpiły tak negatywne konsekwencje kryzysu i nasza

gospodarka przez cały okres notowała wzrost gospodarczy, to warunki procesu gromadzenia dochodów uległy znacznemu pogorszeniu. Począwszy od 2007 r. VAT gap w ujęciu procentowym ma silną tendencję wzrostową. Największy wzrost procentowy zanotowano w latach kryzysu (2008-2009) oraz w 2012 r. W roku 2013 wielkość VAT gap w ujęciu procentowym osiągnęła swoje maksimum w wysokości 40,4 mld zł, tj. 25,7% teoretycznych wpływów. Począwszy od 2014 r. obserwowany jest spadek VAT gap jako % VTTL. W 2017 r. luka VAT osiągnęła nominalny poziom z 2009 r.

Wykres 11. VTTL a wpływy VAT



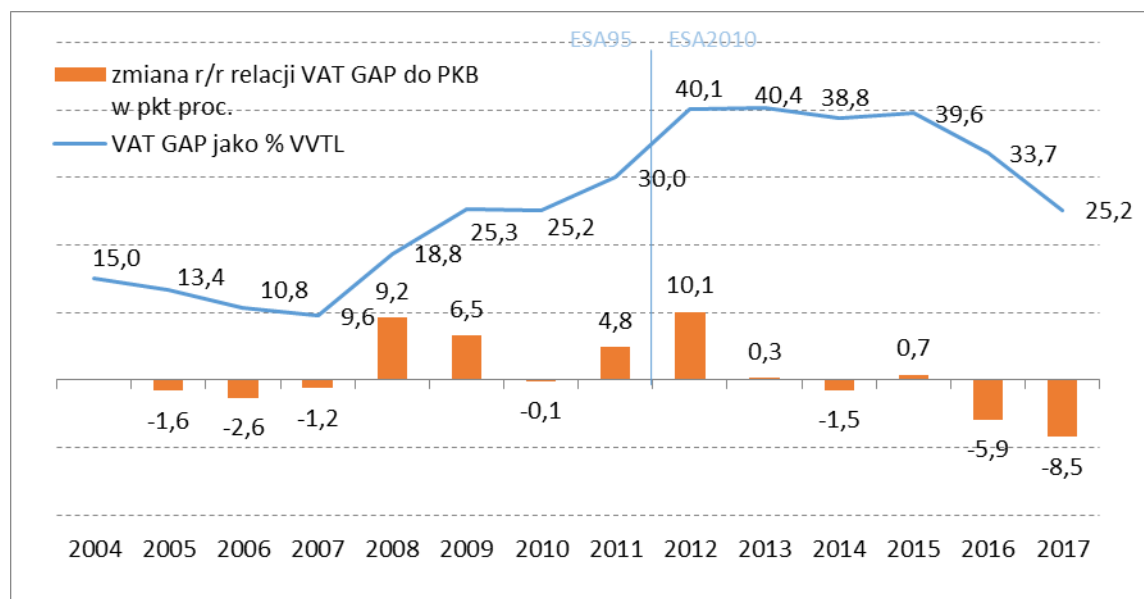
Wykres 12. VAT gap jako % VTTL oraz roczne zmiany w pkt proc.



Źródło: Opracowanie własne.

W ujęciu nominalnym – tj. w mld zł, największy przyrost *VAT gap* nastąpił w okresie kryzysu oraz w 2013 r. W ciągu ostatnich dwóch lat *VAT gap* w ujęciu nominalnym wyraźnie spadał. Problematykę obrazuje poniższy wykres.

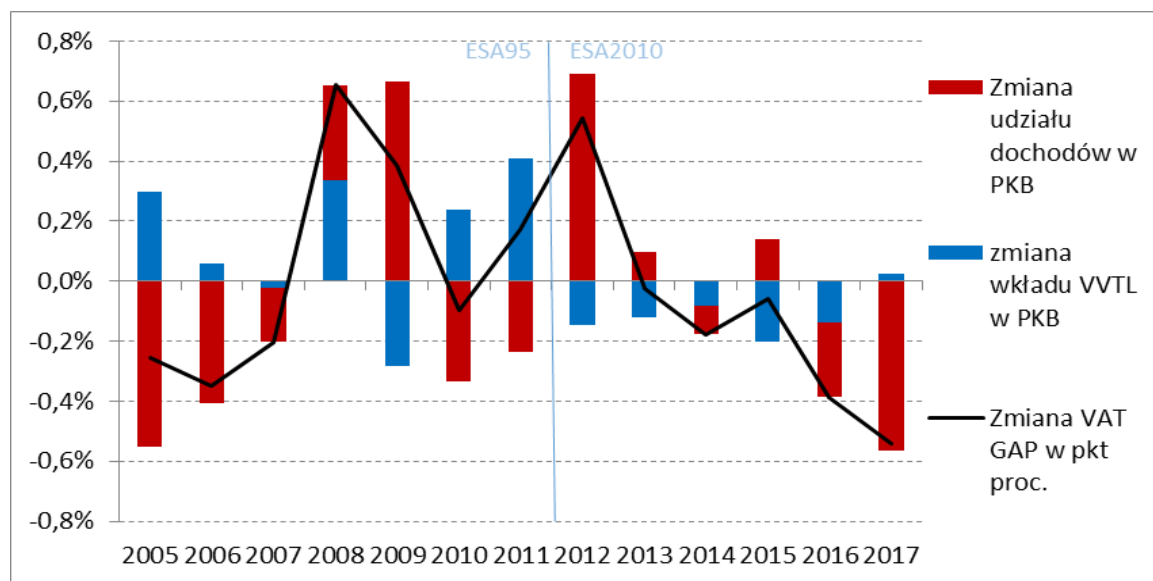
Wykres 13. *VAT gap* w mld zł oraz roczne zmiany w mld zł.



Źródło: Opracowanie własne.

W omawianym okresie na zmiany udziału *VAT gap* w relacji do PKB wpływ miały naprzemiennie zmiany udziału dochodów jak również sama zmiana udziału VAT teoretycznego w PKB. Kierunek wpływu ww. czynników zmieniał się w różnych okresach. Dla przykładu w 2008 r. wzrost udziału *VAT gap* w PKB o 0,6 pkt proc. wynikał ze spadku udziału dochodów z VAT do PKB o 0,2 pkt proc. przy jednoczesnym wzroście udziału VVTL w PKB o 0,4 pkt proc. Oba czynniki działały negatywnie z punktu widzenia sytuacji *VAT gap* (zwiększały *VAT gap*). Sytuacja taka miała miejsce jeszcze w 2005, 2007 i 2014. W pozostałej części obserwowanego okresu czynniki te działały w różnych kierunkach. Dla przykładu w 2012 r. wzrost *VAT gap* o 0,6 pkt proc. wynikał ze spadku udziału dochodów do PKB o 0,7 pkt proc. (co zwiększało *VAT gap*) oraz ze spadku udziału VVTL w PKB o 0,1 pkt proc. (co teoretycznie zmniejszało *VAT gap* w relacji do PKB). Problem ten zilustrowano na poniższym wykresie.

Wykres 14. Zmiana r/r udziału VAT gap w PKB i jej komponenty.



Źródło: Opracowanie własne.

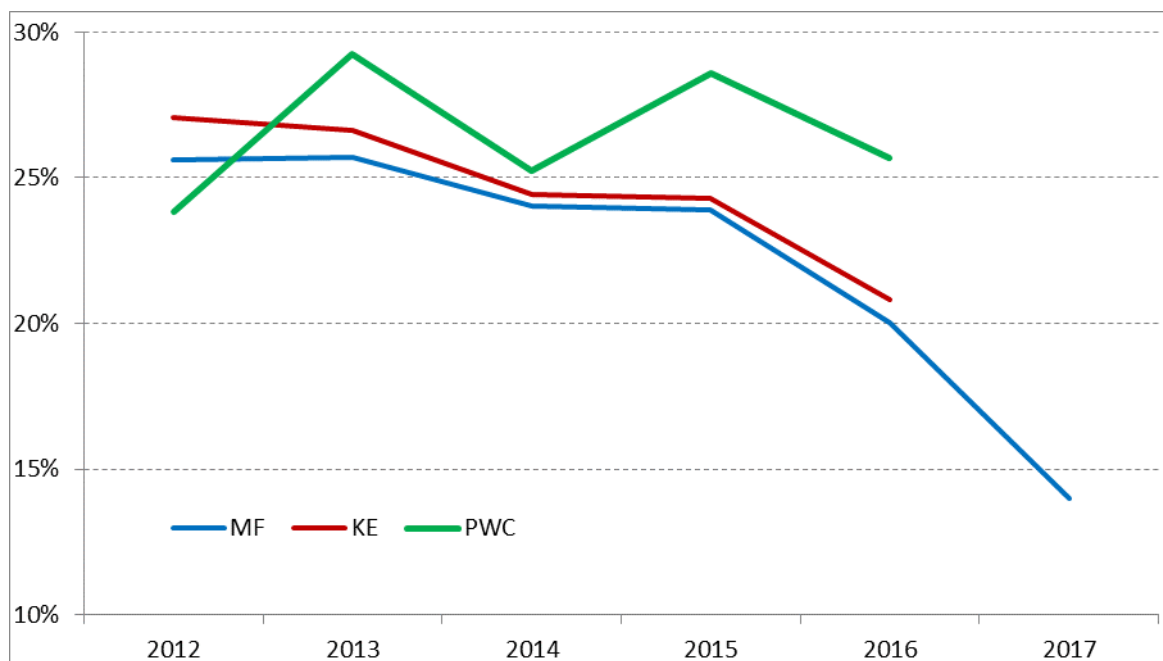
5. PORÓWNANIE OSZACOWAŃ VAT GAP Z INNYMI DOSTĘPNYMI BADANIAM I

Szacunki VAT gap zostały dokonane przez CASE (Centrum Analiz Społeczno-Ekonomicznych) na zlecenie Komisji Europejskiej dla wszystkich krajów wspólnoty, w tym dla Polski. Opracowanie KE obejmuje okres do 2016 r. Daje to możliwość porównania szacunków przedstawionych w niniejszym raporcie zarówno, jeśli chodzi o szacunki dla Polski, jak również porównania międzynarodowe.

W zakresie szacunków VAT gap dla gospodarki polskiej, oszacowania MF przedstawione w niniejszym raporcie są zbliżone do dostępnych szacunków Komisji Europejskiej. Szacunki KE oraz MF są praktycznie zgodne począwszy od 2009 r.

Analizy VAT gap są również przygotowywane przez PWC. Szacunki PWC różnią się istotnie od szacunków MF w latach 2007-2011. PWC wskazuje też na wyższy VAT gap w 2013 r. niż wynika z wyliczeń MF. Szacunki VAT gap przeprowadzone przez PWC dla lat 2015 i 2016 są również wyraźnie wyższe od oszacowań MF oraz KE. Porównanie przedstawiono na poniższym wykresie.

Wykres 15. Porównanie szacunków MF z innymi ośrodkami.



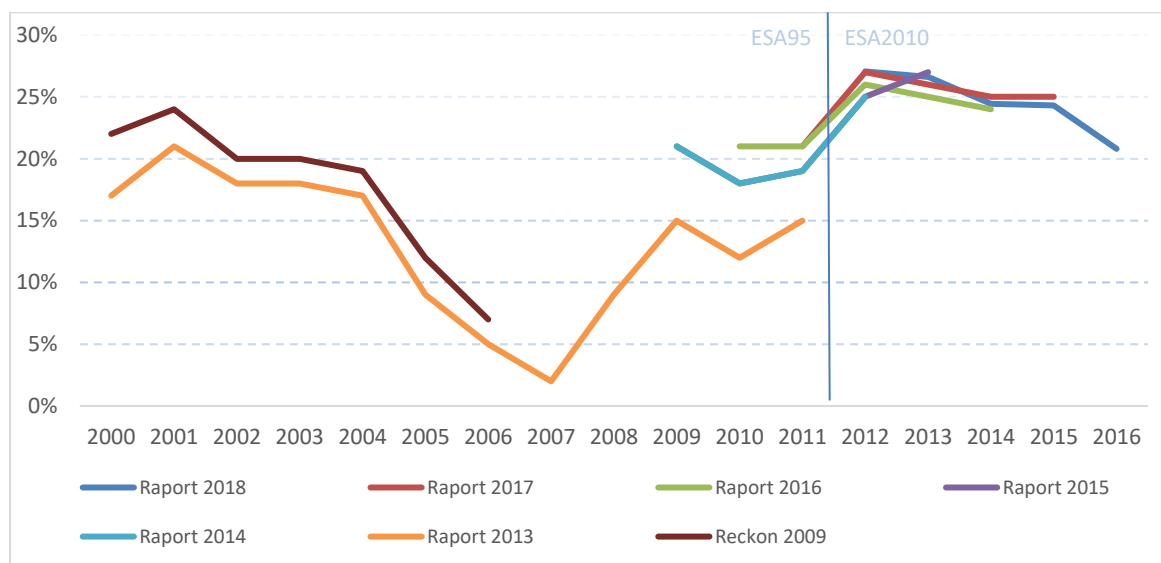
Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych PWC, KE, MF. Dla danych PWC – opracowanie własne na podstawie publikacji na stronie internetowej PWC.

Należy zauważyć, że w przypadku szacunków firmy PWC, w publikacjach nie była podawana luka VAT w ujęciu procentowym, a jedynie kwotowym i jako udział do PKB. Wielkość procentowa została oszacowana przez MF na podstawie danych z publikacji.

Zasadniczo metodyki szacunku luki VAT stosowane przez Komisję Europejską (CASE) i przez MF są zbliżone. Podstawowym uzupełnieniem wprowadzonym przez MF jest interpolacja luki VAT na kolejne okresy. Jest to metoda odgórna i stosowane jest podejście od strony popytowej. W latach 2013-2016 wyniki KE, jak również MF są bardzo zbliżone. Różnica w szacunkach nie przekracza 0,8 pkt proc. Potencjalnym źródłem różnic w szacunkach jest dostępność danych. Komisja (CASE) stosuje ogólnie dostępne dane Eurostat, które nie są tak szczegółowe jak dane, które zostały użyte przez MF w trakcie prac nad niniejszym raportem.

Szacunki luki VAT w Raportach CASE (wcześniej Reckon) na zlecenie Komisji Europejskiej przedstawia poniższy wykres.

Wykres 16. Porównanie szacunków VAT gap dla Polski w kolejnych edycjach raportu Komisji Europejskiej



Źródło: Opracowanie własne na podstawie raportów KE.

Największe rewizje danych dla Polski dotyczyły lat 2009-2011. Luka początkowo szacowana na 9-15% w 2014-17 r. została zrewidowana do 21% VTTL. Różnice te w dużej mierze wynikają z rewizji danych krajowych, jak również przejścia na nową klasyfikację ESA.

Autorzy Raportów CASE tłumaczą różnice w szacunkach luki VAT dla Polski w latach 2000-2006 w stosunku do Raportu Reckon rewizją danych oraz różnicami metodologicznymi polegającymi m.in. na zastosowaniu innego odsetka zwolnień z opodatkowania oraz oszacowania średnioważonych stawek VAT.

Dodatkowo różnice w wielkościach szacunków pojawiające się w kolejnych edycjach Raportów wynikają z przejścia na nową klasyfikację ESA oraz następnym rewizji danych i zmian metodologicznych. Brak ciągłości w dłuższym okresie szacunków generuje trudności w interpretacji wyników oraz stosowaniu ich w bardziej zaawansowanych analizach.

6. SYTUACJA W POLSCE NA TLE INNYCH KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ

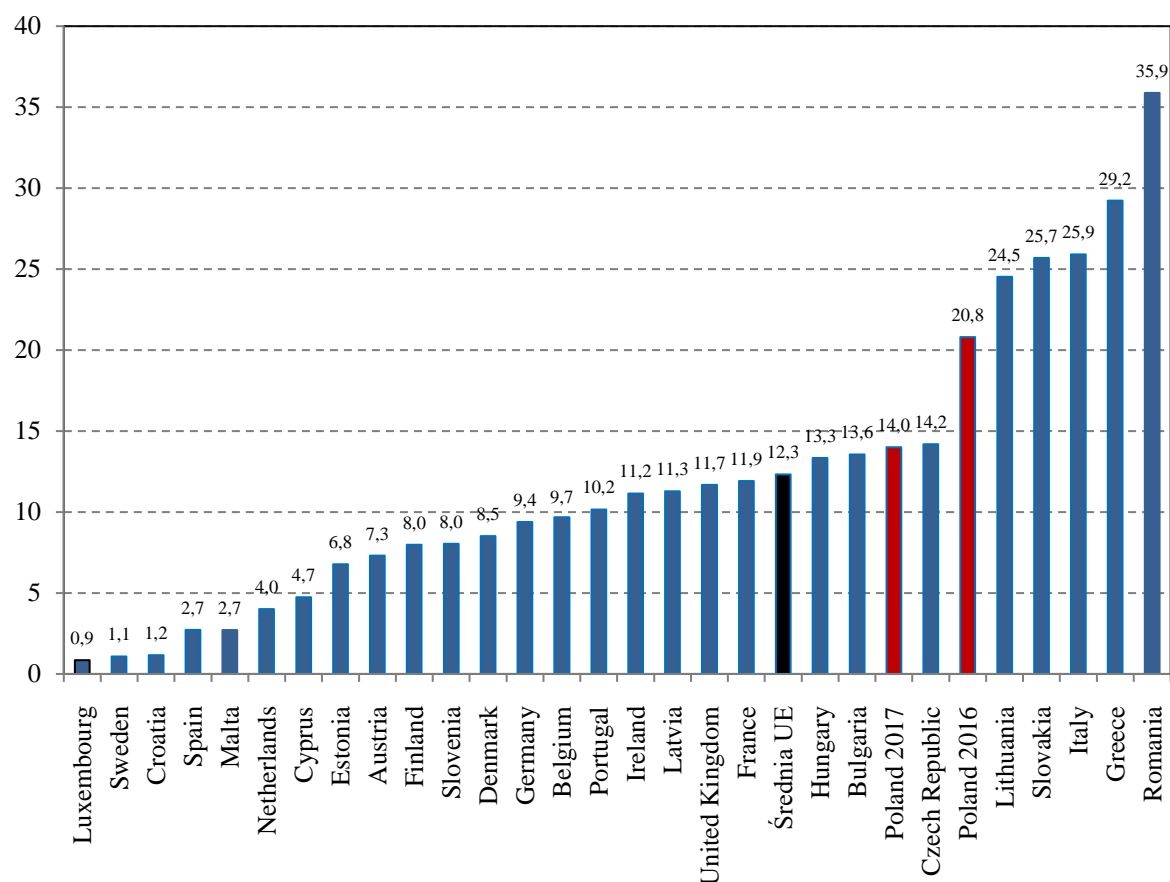
Do porównania wykorzystano najnowsze dane KE obejmujące kraje wspólnoty. Szacunki VAT gap dotyczą 2016 r. Dla zachowania spójności porównania, dla Polski przyjęto wskaźnik oszacowany przez KE. Dla celów porównawczych stosuje się wskaźnik procentowy – to znaczy udział VAT gap w VTTL.

Polska w 2016 r. należała do krajów o jednym z najwyższych poziomów VAT gap. Według Komisji Europejskiej jedynie 5 krajów wspólnoty miało w 2016 r. wyższy wskaźnik VAT gap niż Polska. W porównaniu do wskaźnika VAT gap dla całej UE, Polska w 2016 r. według Komisji Europejskiej miała VAT gap wyższy o 8,5 pkt proc. Wśród gospodarek wschodzących (*emerging markets*) lepszy wynik niż Polska miały Estonia, Słowenia, Czechy, Węgry, Bułgaria i Łotwa.

Analiza danych wskazuje, że państwa wywodzące się z byłego bloku socjalistycznego częściej notują wskaźnik VAT gap wyższy niż średnia w UE.

W 2017 r. Polska znacząco poprawiła swoją pozycję zbliżając się do średniej unijnej. Należy jednakże pamiętać, że dane dla pozostałych krajów wspólnoty nie zostały jeszcze opublikowane dla 2017 r. Poniższy wykres przedstawia sytuację Polski na tle krajów wspólnoty.

Wykres 17. Porównanie VAT gap (% VTTL) w krajach UE w 2016 r.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych KE - raport 2018.

7. OSZACOWANIE COMPLIANCE EFFECT

Zmiana luki VAT w dłuższym okresie może nie być wystarczającym i dokładnym estymatorem rzeczywistych zmian w zakresie przestrzegania przepisów podatkowych. Dzieje się tak dlatego, że baza VAT, jak również sam podatek rośnie w sposób naturalny wraz ze wzrostem gospodarczym. W rezultacie porównanie nominalnej wielkości luki VAT np. pomiędzy 2015 r. a rokiem 2017 jest nieprawidłowe, z uwagi na różne uwarunkowania w zakresie poziomów VTTL. Miarą porównywalną jest luka VAT w ujęciu procentowym – jako procent VTTL. Pomimo faktu, że miara ta pozwala dokonywać porównań międzynarodowych jak również oceniać zmiany w zakresie luki podatkowej w czasie, nie pozwala ona prawidłowo skwantyfikować w wielkościach nominalnych rzeczywistego efektu poprawy lub pogorszenia przestrzegania przepisów podatkowych. W tym celu należy użyć miary, która pozwoli skwantyfikować efekt w wielkościach nominalnych (mld zł), jak również pozwoli wyeliminować wspomniane powyżej wady.

Tego typu miara jest używana przez Komisję Europejską do kwantyfikowania efektów *compliance* dla krajów członkowskich.⁶

Stosowana w niniejszym raporcie miara *compliance effect* jest spójna z metodyką Komisji Europejskiej. Różnica polega jedynie na tym, że Komisja kwantyfikuje efekt *compliance* dekomponując tempo wzrostu dochodów. W metodyce przedstawionej poniżej, efekt ten jest kwantyfikowany na poziomach i wyrażany w mld zł.

Konstrukcja takiej miary opiera się na założeniu, że to procentowy udział luki VAT w VTTL jest miarą przestrzegania przepisów podatkowych. W takiej sytuacji w celu oszacowania efektu poprawy w obszarze luki VAT należy sytuację w danym roku porównać z sytuacją jaka miałyby miejsce, gdyby stopień w zakresie przestrzegania przepisów nie zmienił się. Innymi słowy odpowiadamy na pytanie jaka byłaby luka VAT wyrażona w mld zł w danym roku, jeśli procentowa luka byłaby taka sama jak w roku poprzednim. Otrzymałą wielkość należy odjąć od wartości luki w roku bieżącym otrzymując miarę poprawy w zakresie szeroko pojętej ściągalności podatkowej.

$$\mathbf{Compliance\ Effect}_t = \mathbf{VTTL}_t * (\mathbf{GAP}_{t-1} - \mathbf{GAP}_t) \quad [3]$$

gdzie:

GAP_{t-1} – VAT gap w % w roku t-1,

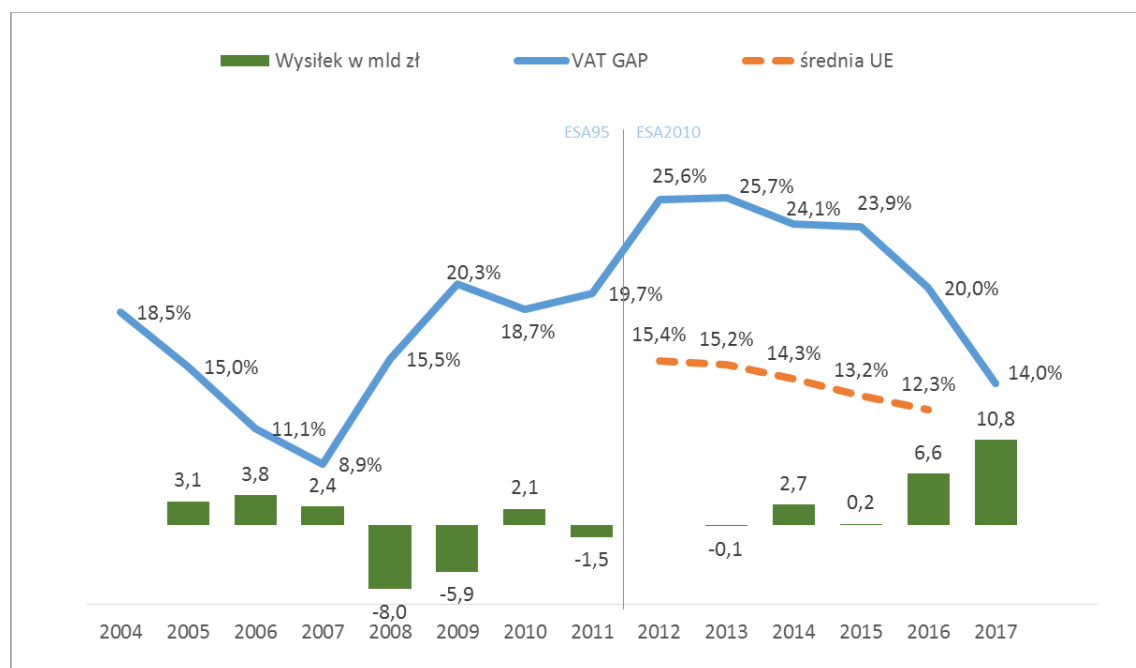
GAP_t – VAT gap w % w roku t,

$VTTL_t$ – VAT teoretyczny w roku t.

⁶ Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018 Final Report TAXUD/2015/CC/131, s. 67

Poniższy wykres przedstawia wysiłek w zakresie ograniczenia luki VAT w latach 2004 – 2017.

Wykres 18. VAT gap i compliance effect w zakresie zmiany VAT gap.



Źródło: Opracowanie własne na podstawie danych MF i KE.

Należy zauważyć, że w omawianym okresie znacząca poprawa w zakresie wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych w obszarze VAT, nastąpiła w latach 2016-2017. Proces ten zaczął się już w 2014 r., jednakże w wymiarze daleko mniejszym niż w dwóch ostatnich lat.

8. PODSUMOWANIE

W niniejszym opracowaniu przedstawiono metodykę szacunku VAT gap oraz oszacowanie tej wielkości dla Polski w latach 2004 – 2017. Analiza kształtowania się tej wielkości w omawianym okresie jednoznacznie wskazuje na 3 okresy, w których luka podatkowa w obszarze VAT ulegała gwałtownym zmianom.

Lata 2004-2007 – okres spadku luki VAT – okres dobrej koniunktury gospodarczej przed kryzysem,

Lata 2008-2013 – okres silnego wzrostu luki VAT – Kryzys finansowy oraz okres bezpośrednio po nim (należy pamiętać o niepełnej nieporównywalności danych pomiędzy latami sprzed i po 2011 r. – zmiany ESA),

Lata 2014-2015 – okres tendencji spadkowej w zakresie luki VAT. Odwróceniu uległ proces wzrostu luki VAT. W tych latach pojawiły się pierwsze oznaki poprawy szeroko pojętej ściągalności podatkowej.

Lata 2016-2017 – okres bardzo silnego spadku luki VAT. Luka VAT spadła w ciągu dwóch ostatnich latach o 10 pkt. proc., a Polska zbliżyła się jeśli chodzi o lukę VAT do średniej dla UE. W okresie tym Ministerstwo Finansów wprowadziło szereg działań legislacyjnych, systemowych oraz

organizacyjnych, mających na celu zwiększenie stopnia wywiązywania się z zobowiązań podatkowych VAT.

Według raportu KE (z ...data), Polska nadal pozostaje krajem o jednej z najwyższych luk w obszarze VAT w UE. Luka podatkowa w Polsce nadal pozostaje więc na poziomie wskazującym na możliwość poprawy, co potencjalnie może być źródłem dodatkowych wpływów podatkowych w latach następnych. Należy jednakże pamiętać, że dalsze ograniczanie luki podatkowej w obszarze VAT będzie coraz trudniejsze i będzie wymagało wprowadzenia kolejnych działań i przeznaczania środków finansowych na walkę z nieprawidłowościami w obszarze podatku VAT.

Przedstawione w niniejszym raporcie oszacowanie luki VAT jest tylko przybliżeniem wielkości nieobserwowalnej. Konieczna jest więc ostrożność w interpretacji wyników, zwłaszcza w zakresie nominalnej wielkości luki podatkowej. Jest to spowodowane faktem, że szacunek przeprowadzony przy użyciu opisanej w raporcie metodyki, jest oparty na danych szacunkowych nt. wielkości agregatów makroekonomicznych. W takiej sytuacji znacznie bezpieczniejsze interpretacyjnie jest analizowanie trendów i zmian luki w czasie, które mogą wskazywać czy podejmowane działania mające na celu poprawę szeroko pojętej ściągalności podatkowej, przynoszą pożądane efekty.

9. BIBLIOGRAFIA

1. Reckon LLP (2009), "Study to Quantify and Analyze the VAT Gap in the EU-25 Member States", https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_cooperation/combating_tax_fraud/reckon_report_sep2009.pdf
2. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States - Final Report (2013), TAXUD/2012/DE/316 FWC No. TAXUD/2010/CC/104. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf
3. „2012 Update Report to the Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States” (2014) TAXUD/2013/DE/321 FWC No. TAXUD/2010/CC/104 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2012.pdf
4. Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report (2015) TAXUD/2013/DE/321 FWC No. TAXUD/2010/CC/104 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat_gap2013.pdf
5. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report (2016) TAXUD/2015/CC/131 https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewi5maGnkcrdAhUmKcAKHWriBYkQFjAAegQIABAC&url=https%3A%2F%2Fec.europa.eu%2Ftaxation_customs%2Fsites%2Ftaxation%2Ffiles%2F2016-09_vat-gap-report_final.pdf&usg=AOvVaw1byeg0IPR4gBu07P69qllh
6. „Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report TAXUD/2015/CC/131” (2017) https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
7. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States:2018 Final Report TAXUD/2015/CC/131 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2018_vat_gap_report_en.pdf
8. „THE CONCEPT OF TAX GAPS - Report on VAT Gap Estimations” (2016) by FISCALIS Tax Gap Project Group (FPG/041). https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/tgpg_report_en.pdf
9. Sprawozdanie z wyliczenia podstawy środka własnego VAT, Ministerstwo Finansów, (publikacje z lat 2005-2016)
10. Hutton E. (2017), "The Revenue Administration–Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation", Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund, Washington, D.C.
11. Eurostat (2016), "Tax revenue statistics – National Tax Lists", Luxembourg.

Raport na temat wielkości luki podatkowej w podatku VAT w Polsce

w latach 2004-2017

Aneks Metodyczny

Opracowanie w ramach projektu:

***Wdrożenie w MF metodyki szacowania luki podatkowej VAT
na poziomie makroekonomicznym.***

Autorzy:

Tomasz Mazur – Kierownik projektu, Departament Polityki Makroekonomicznej,

Dorota Bach – Departament Polityki Makroekonomicznej,

Iwona Czechowicz, Jadwiga Bieńkowska – Departament Podatku od Towarów i Usług,

Agnieszka Juźwik – Departament Polityki Makroekonomicznej.

Dane makroekonomiczne wykorzystanie do szacowania luki w VAT - definicje

Źródła danych wykorzystanych do obliczenia VAT teoretycznego (VTTL)

Podstawowym źródłem danych makroekonomicznych wykorzystywanych do szacowania luki VAT są rachunki narodowe opracowywane przez Główny Urząd Statystyczny (GUS) wg metodologii zgodnej z *Europejskim Systemem Rachunków Narodowych i Regionalnych w Unii Europejskiej* (ESA 2010). Rachunki narodowe stanowią stosunkowo pełny obraz gospodarki narodowej i zmian jej struktury w czasie. Dodatkowo są one spójne w zakresie pojęć i klasyfikacji z innymi statystykami społecznymi i gospodarczymi (zwłaszcza w zakresie statystyki zatrudnienia, produkcji i handlu zagranicznego). Daje to możliwość prowadzenia szerokich analiz społecznych i gospodarczych, wykraczających poza zakres rachunkowości narodowej. Niemniej jednak, w celu dokonania dezagregacji transakcji na kategorie wydatków na towary i usługi oraz przypisania im ustawowych stawek podatku VAT konieczne było oparcie się na dodatkowych źródłach danych. Do najważniejszych z nich należą:

- tablice przepływów międzygałęziowych (tablice podaży i wykorzystania wyrobów i usług),
- badania budżetów gospodarstw domowych,
- rachunki ekonomiczne rolnictwa,
- branżowe publikacje GUS (np. „Transport – wyniki działalności”),
- sprawozdawczość budżetowa.

Dodatkowo bardzo ważnym źródłem informacji były dane GUS przygotowane dla Ministerstwa Finansów w ramach prac nad przygotowaniem corocznych *Sprawozdań z wyliczenia podstawy środka własnego VAT (Sprawozdanie)*. *Sprawozdania* zawierają dokładny opis danych i metodologii przyjętych na potrzeby wyliczenia środka własnego VAT.

Dla potrzeb obliczenia teoretycznej bazy VAT wykorzystano te kategorie makroekonomiczne, które ilustrują transakcje będące przedmiotem opodatkowania VAT nie podlegającym zwrotowi, tj. zakupy poszczególnych sektorów instytucjonalnych. Są to:

- konsumpcja gospodarstw domowych (zwana także spożyciem gospodarstw domowych),
- transfery socjalne w naturze,
- zużycie pośrednie,
- inwestycje,
- oraz dodatkowo uwzględniono:
 - działki budowlane, tj. wartość gruntów sprzedanych przez podatników podatku VAT na rzecz konsumentów ostatecznych,
 - przyrost aktywów o wyjątkowej wartości.

Poniżej krótko omówiono ww. kategorie makroekonomiczne.

Spożycie gospodarstw domowych

Spożycie indywidualne gospodarstw domowych to najważniejsza kategoria z punktu widzenia szacowania luki VAT. Obejmuje ono wydatki poniesione przez ludność na :

- zakup wyrobów i usług (wycenianych w cenach płaconych przez konsumentów),
- na spożycie naturalne produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji (wycenianego w cenach skupu surowych/nieprzetworzonych produktów), oraz dodatkowo uwzględnia:
 - wartość czynszów umownych w odniesieniu do mieszkań użytkowanych przez właścicieli i najemców

- wartość czynszów najmu dla mieszkań w budynkach czynszowych,
- opłaty za usługi związane z systemem ubezpieczeń społecznych,
- wartość usług związanych z korzystaniem z samochodów służbowych do celów prywatnych,
- wartość używanych samochodów osobowych importowanych z UE.

Spożycie sektora gospodarstw domowych nie obejmuje m.in.: zakupu ziemi, domów i mieszkań, kosztów podróży służbowych, wydatków na cele dobroczynne, opłat sądowych, celnych i paszportowych, składek na rzecz organizacji politycznych i społecznych, kar i mandatów, podatków od spadków i darowizn itp.

Dla potrzeb niniejszego opracowania zastosowano definicję krajowego spożycia indywidualnego w sektorze gospodarstw domowych, które różni się od publikowanego spożycia saldem wydatków cudzoziemców w Polsce i Polaków za granicą (pozycja z bilansu płatniczego, podróże zagraniczne: różnica przychodów i rozchodów).

Transfery socjalne w naturze

Transfery socjalne w naturze są to wydatki poniesione przez sektor instytucji rządowych i samorządowych oraz sektor instytucji niekomercyjnych działających na rzecz gospodarstw domowych na wyroby i usługi wytworzone przez producentów rynkowych, które są dostarczane gospodarstwom domowym na cele spożycia bez żadnego ich przekształcenia.

Wydatki sektora instytucji rządowych i samorządowych, mające charakter świadczeń społecznych w naturze, mogą być pogrupowane w zależności na rodzaju ryzyka.

- W zakresie ochrony zdrowia sektor instytucji rządowych i samorządowych dokonuje refundacji jednostkom handlowych różnicy w cenie leków dla uprawnionych, zakupuje usługi medyczne w prywatnych zakładach opieki zdrowotnej z przeznaczeniem dla uprawnionych do korzystania ze świadczeń bezpłatnych lub po obniżonych cenach, dokonuje wydatków na rehabilitację leczniczą i wypadkową.
- W zakresie kształcenia dokonywane są dopłaty producentom do podręczników szkolnych i akademickich, gwarantowana jest pomoc materialna dla studentów w formie dopłat do stołówek, zakwaterowania w domach studenckich. Dofinansowywane są kolonie o obozy oraz inne formy wypoczynku dla dzieci i młodzieży.
- W ramach zwalczania bezrobocia sektor instytucji rządowych finansuje kursy dla bezrobotnych, prowadzone przez jednostki komercyjne. Innym przykładem są dopłaty dla do przejazdów kolejowych i autobusowych, do których uprawniona jest wybrana część społeczeństwa – uczniowie, osoby w podeszłym wieku.

W praktyce wartość świadczeń społecznych w naturze, dostarczanych za pośrednictwem producentów rynkowych, szacowana jest na podstawie sprawozdawczości jednostek budżetowych i jednostek samorządu terytorialnego, sprawozdawczości funduszy celowych oraz szkół wyższych zaliczonych do sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Zużycie pośrednie

Kolejnym istotnym elementem bazy podatku VAT jest zużycie pośrednie sektorów będących podatnikami ekonomicznymi podatku VAT. Należą do nich: sektor instytucji rządowych i samorządowych, sektor instytucji niekomercyjnych oraz sektory których działalność jest zwolniona z podatku VAT (np. sektor finansowy, ubezpieczeniowy).

W zakresie sektora instytucji rządowych i samorządowych dane o zużyciu pośrednim pochodzą z rachunków narodowych z tablic wykorzystania. W obliczeniach wzięto pod uwagę rodzaje działalności prowadzone przez sektor instytucji rządowych i samorządowych, takie jak:

- administracja publiczna i obrona narodowa; obowiązkowe ubezpieczenia społeczne,
- edukacja,
- opieka zdrowotna,
- pomoc społeczna,
- działalność twórcza związana z kulturą, rozrywką,

oraz inne działalności mające mniejsze znaczenie, np. działalności w zakresie rolnictwa, łowiectwa i leśnictwa, transport lądowy i rurociągowy, magazynowanie i działalność usługowa wspomagająca transport, działalność związana z obsługą rynku nieruchomości.

W każdym z ww. rodzajów działalności oszacowano wartość zużycia pośredniego przypadającego na produkcję nieopodatkowaną. Szacunku wartości zużycia pośredniego przypadającego na produkcję nieopodatkowaną dokonano na szczeblu działów PKD, a następnie dokonano agregacji na sekcje i ogółem sektor instytucji rządowych i samorządowych. Uzyskaną wartość zużycia pośredniego, przypadającego na produkcję nieopodatkowaną, rozszacowano na grupy wyrobów i usług według następującego 84 działów PKWiU a następnie w ramach działów dokonano dalszego podziału niezbędnego ze względu na odmienne stawki VAT.

Wyjściowe dane o zużyciu pośrednim sektora instytucji niekomercyjnych pochodzą z rachunków narodowych. Wartość zużycia pośredniego przypadającego na produkcję nieopodatkowaną oszacowano udziałem produkcji nieopodatkowanej do produkcji globalnej. Wykorzystano dane o produkcji opodatkowanej, oszacowane na podstawie informacji z cyklicznie prowadzonej sprawozdawczości instytucji niekomercyjnych o przychodach ze sprzedaży wyrobów i usług w ramach, prowadzonej przez te jednostki, działalności gospodarczej.

Działalność gospodarcza sektora instytucji niekomercyjnych w Polsce dotyczy m.in. następujących działalności opodatkowanych: wynajem nieruchomości dla celów produkcyjnych (6,7% produkcji globalnej tego sektora), wydawnictwo książek i czasopism (5%), pozostała działalność produkcyjna (3,2%), działalność handlowa (2,7%), budowlana (1%), transportowa (1%).

Produkcję nieopodatkowaną obliczono jako różnicę pomiędzy produkcją globalną a produkcją opodatkowaną. Wartość zużycia pośredniego, przypadającego na produkcję nieopodatkowaną, rozszacowano na grupy wyrobów i usług według w sposób analogiczny jak miało to miejsce w przypadku sektora instytucji rządowych i samorządowych.

W obliczeniach przyjęto również zużycie pośrednie „pozostałych sektorów instytucjonalnych” tj. sektora przedsiębiorstw, sektora instytucji finansowych i ubezpieczeniowych oraz sektora gospodarstw domowych.

Dla potrzeb obliczeń dokonano wyboru rodzajów działalności zwolnionych z podatku od towarów i usług. Dokonano tego według PKD. Do działalności zwolnionych zaliczono:

- działalność pocztowa objęta obowiązkiem świadczenia usług powszechnych (operatora publicznego) (świadczenie usług pocztowych powszechnych - za cały rok oraz świadczenie usług pocztowych niepowszechnych w okresie styczeń - marzec),

- obozowiska; zakwaterowanie w bursach, internatach i domach studenckich,
- publiczne radio i telewizja,
- pośrednictwo finansowe,
- ubezpieczenia,
- działalność pomocnicza finansowa,
- usługi wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym na własny rachunek,
- usługi zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi świadczone na zlecenie,
- czynsze umowne,
- usługi w zakresie edukacji,
- ochrona zdrowotna (z wyłączeniem wykonywania operacji plastycznych),
- pomoc społeczna,
- działalność związane z grami losowymi i zakładami wzajemnymi.

Dane dotyczące zużycia pośredniego dla pośrednictwa finansowego, ubezpieczeń, działalności pomocniczej finansowej, czynszów umownych, edukacji, ochrony zdrowia, pomocy społecznej oraz działalności związanej z grami losowymi i zakładami wzajemnymi przyjęto z rachunków narodowych. Pozostałe rodzaje działalności przedstawiają poziomy agregacji niższe niż opracowania rachunków narodowych, w związku z czym niezbędne było opracowanie danych statystycznych dotyczących zużycia pośredniego na podstawie sprawozdań statystycznych.

Wykorzystano dane z tablicy podaży na temat struktury produkcji według rodzajów produktów dla pośrednictwa finansowego, ubezpieczeń i działalności pomocniczej finansowej oraz dane o przychodach ze sprzedaży według rodzajów działalności na podstawie sprawozdawczości statystycznej. Zużycie pośrednie przypadające na produkcję nieopodatkowaną obliczono na podstawie udziału produkcji nieopodatkowanej. Następnie zużycie pośrednie związane z produkcją nieopodatkowaną rozszacowano na grupy wyrobów i usług analogicznie jak w przypadku sektora instytucji rządowych i samorządowych. Do opracowania wykorzystano także struktury z tablicy wykorzystania oraz informacje z badania wartości zużytych materiałów, energii i usług (z tego względu, że struktury wybranych rodzajów działalności mogą różnić się od struktur dla szczebla działu). Dodatkowego podziału na grupy wyrobów i usług dokonano wykorzystując także struktury z tablicy wykorzystania oraz własne założenia w przypadku braku informacji w tej tablicy.

Inwestycje (nakłady brutto na środki trwałe)

Inwestycje to nakład poniesiony na utrzymanie, tworzenie lub zwiększanie kapitału (np. maszyn i urządzeń, budynków czy zapasów). Zgodnie z definicją wg ESA 2010, nakłady brutto na środki trwałe obejmują nabycie pomniejszone o rozdysponowanie środków trwałych przez producentów będących rezydentami w ciągu danego okresu, powiększone o określone wartości wynikające z podniesienia walorów aktywów nieprodukowanych zrealizowane w wyniku działalności produkcyjnej producentów czy jednostek instytucjonalnych. Nakłady brutto na środki trwałe nie obejmują nakładów będących pierwszym wyposażeniem inwestycji oraz odsetek od kredytów i pożyczek inwestycyjnych za okres realizacji inwestycji.

Sektor instytucji rządowych i samorządowych

Dane dla podstawowych grup środków trwałych pochodzą z rachunków narodowych. Wyróżnione są następujące podstawowe grupy środków trwałych:

- budynki i budowle,
- maszyny i urządzenia,
- środki transportu,
- pozostałe środki trwałe
- wartości niematerialne i prawne,
- remonty kapitalne

W każdej podstawowej grupie środków trwałych wydzielono nakłady brutto na środki trwałe posiadające zróżnicowane stawki VAT. Z materiałów roboczych rachunków narodowych przyjęto informacje dla następujących grup:

- budynki mieszkalne,
- komputery dla szkół - przyjęto wartość wykazaną w dziale „Edukacja”
- inwentarz żywy i zasadzenia wieloletnie.
- usługi związane z produkcją roślinną – przyjęto wartość nakładów na ulepszenie gruntów.

Wartości dla pozostałych wydzielonych grup ustalono szacunkowo w następujący sposób:

- maszyny poligraficzne do pisma Braille’a - jako umowny procent wartości grupy „Maszyny i urządzenia” w dziale 18,
- maszyny do pisma Braille’a - jako umowny procent wartości grupy „Maszyny i urządzenia”,
- wyroby medyczne w rozumieniu stawy o wyrobach medycznych dopuszczonych do obrotu na terytorium RP – jako umowny procent wartości grupy „Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie” w dziale 86,
- samochody specjalne i specjalistyczne dla jednostek ochrony przeciwpożarowej – na podstawie wartości zrealizowanych dostaw dla Państwowej Straży Pożarnej w ramach zamówień publicznych,
- wózki inwalidzkie jako procent wartości grupy „Środki transportu”,
- usługi związane z filmami, nagraniami wideo i programami telewizyjnymi – jako umowny procent wartości niematerialnych i prawnych (bez oprogramowania),
- usługi kulturalne i rozrywkowe świadczone przez indywidualnych twórców i artystów – jako umowny procent wartości niematerialnych i prawnych (bez oprogramowania).

Do oszacowania wartości nakładów brutto na środki trwałe przypadającej na produkcję nieopodatkowaną posłużyły udziały produkcji nieopodatkowanej do produkcji globalnej sektora instytucji rządowych i samorządowych.

Sektor instytucji niekomercyjnych

Dane dla podstawowych grup środków trwałych pochodzą z rachunków narodowych. Wyróżnione są następujące podstawowe grupy środków trwałych:

- budynki i budowle,
- maszyny i urządzenia,

- środki transportu,
- wartości niematerialne i prawne.

W każdej podstawowej grupie środków trwałych wydzielono nakłady brutto na środki trwałe posiadające zróżnicowane stawki VAT. Dokonano tego metodą ekspercką przyjmując określony procent podstawowej grupy środków trwałych.

Pozostałe sektory instytucjonalne

Dane dla podstawowych grup środków trwałych w wybranych rodzajach działalności pochodzą z rachunków narodowych. Wyróżnione są następujące podstawowe grupy środków trwałych:

- budynki i budowle,
- maszyny i urządzenia,
- środki transportu,
- pozostałe środki trwałe
- wartości niematerialne i prawne.

Wzięto pod uwagę następujące rodzaje działalności pozostałych sektorów instytucjonalnych,

działalność pocztowa objęta obowiązkiem świadczenia usług powszechnych (operatora publicznego) (świadczenie usług pocztowych powszechnych - za cały rok oraz świadczenie usług pocztowych niepowszechnych w okresie styczeń - marzec),

- publiczne radia i telewizja,
- pośrednictwo finansowe,
- ubezpieczenia,
- działalność pomocnicza finansowa,
- działalność związana z obsługą rynku nieruchomości,
- edukacja,
- ochrona zdrowotna (z wyłączeniem wykonywania operacji plastycznych),
- pomoc społeczna,
- działalność związana z grami losowymi i zakładami wzajemnymi.

Inne rodzaje działalności (wymienione w obliczeniach zużycia pośredniego) zostały pominięte ze względu na małe ich znaczenie w nakładach brutto na środki trwałe pozostałych sektorów instytucjonalnych.

W każdej podstawowej grupie środków trwałych wydzielono nakłady brutto na środki trwałe posiadające zróżnicowane stawki VAT. Z materiałów roboczych rachunków narodowych przyjęto informacje dla następujących grup:

- budynki mieszkalne,
- komputery dla szkół - przyjęto wartość wykazaną w dziale „Edukacja”
- inwentarz żywy i zasadzenia wieloletnie,
- usługi związane z produkcją roślinną – przyjęto wartość nakładów na ulepszenie gruntów.

Wartości dla pozostałych wydzielonych grup ustalono szacunkowo w następujący sposób:

- wyroby medyczne w rozumieniu stawy o wyrobach medycznych dopuszczonych do obrotu na terytorium RP – jako umowny procent wartości grupy „Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie” w dziale 86,
- usługi związane z filmami, nagraniami wideo i programami telewizyjnymi – jako umowny procent wartości niematerialnych i prawnych (bez oprogramowania),
- usługi kulturalne i rozrywkowe świadczone przez indywidualnych twórców i artystów – jako umowny procent wartości niematerialnych i prawnych (bez oprogramowania).

Do wyszacowania wartości nakładów brutto na środki trwałe przypadającej na produkcję nieopodatkowaną posłużyły udziały produkcji nieopodatkowanej do produkcji globalnej pozostałych sektorów instytucjonalnych, analogiczne jak w przypadku zużycia pośredniego. Dla każdego rodzaju działalności przyjęto odrębne udziały. Następnie obliczono wartości nakładów brutto na środki trwałe przypadające na produkcję nieopodatkowaną mnożąc wartość nakładów przez udział produkcji nieopodatkowanej.

Działki budowlane

W niniejszym opracowaniu działki budowlane rozumiane są jako wartość gruntów budowlanych podlegających opodatkowaniu nieodliczalnym podatkiem VAT, tj. wartość gruntów sprzedanych przez podatników podatku VAT na rzecz konsumentów ostatecznych (tj. osób niebędących podatnikami VAT - osób fizycznych, administracji rządowej lub samorządowej, instytucji non-profit i podmiotów zwolnionych z podatku VAT lub wyłączonych z opodatkowania tym podatkiem).

Źródłem danych do wyliczenia wydatków związanych z działkami budowlanymi jest system informatyczny CZM (czynności majątkowe), zawierający dane o transakcjach sprzedaży nieruchomości (w tym również gruntów) pochodzące z aktów notarialnych, tylko wartości gruntów budowlanych podlegających opodatkowaniu nieodliczalnym podatkiem VAT, tj. wartości gruntów sprzedanych przez podatników podatku VAT na rzecz konsumentów ostatecznych (tj. osób niebędących podatnikami VAT - osób fizycznych, administracji rządowej lub samorządowej, instytucji non-profit i podmiotów zwolnionych z podatku VAT lub wyłączonych z opodatkowania tym podatkiem).

Aktywa o wyjątkowej wartości

Aktywa o wyjątkowej wartości nabywane są jako lokata kapitału. Są to wyroby artystyczne, antyki, dzieła sztuki, wyroby jubilerskie, kamienie szlachetne oraz złoto niemonetarne.

Źródła danych dotyczące rzeczywistych wpływów z VAT

Podstawę do wyliczenia podatku VAT faktycznego stanowią dochody budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług wg ESA 2010 (tzn. wpływy pomniejszone o zwroty), tj.: od lutego roku n do stycznia roku n+1. Źródłem tych danych jest sprawozdanie z wykonania planu dochodów budżetowych (Rb-27) - rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 16 stycznia 2014 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1015, z późn. zm.).

Z uwagi, że ww. kwota dochodów nie odzwierciedla w pełni zakresu opodatkowania należy ją skorygować poprzez:

1. Dodanie kwoty zwrotów niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym wypłaconych osobom fizycznym, które ujmowane są w rozdziale 75655 § 14 zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 2 marca 2010 r. w sprawie szczegółowej klasyfikacji dochodów, wydatków, przychodów i rozchodów oraz środków pochodzących ze źródeł zagranicznych (Dz. U z 2016 r. poz. 1015, z późn. zm.).

Z dniem 1 stycznia 2014 r. zmieniły się zasady zwrotu VAT za materiały budowlane. W związku z wejściem w życie ustawy z dnia 27 września 2013 r. o pomocy państwa w nabyciu pierwszego mieszkania przez młodych ludzi (Dz. U. z 2013 r. poz. 1304, z późn. zm.) utraciła moc obowiązująca dotychczas ustawa z dnia 29 sierpnia 2005 r. o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym (Dz. U. Nr 177, poz. 1468, z późn. zm.), celem której było zrekompensowanie osobom indywidualnym podwyżki podatku od towarów i usług na materiały budowlane w sytuacji budowy domu jednorodzinnego, nadbudowy i remontu domu lub mieszkania. Nowe uregulowania ograniczyły tą możliwość, poprzez wyłączenie możliwości otrzymania zwrotu w sytuacji dokonywanego remontu. Równocześnie wprowadzono przepisy przejściowe uprawniające podatników do zwrotu podatku VAT na zasadach obowiązujących przed zmianą. Osoby, które poniosły do końca 2013 r. wydatki związane z zakupem materiałów budowlanych mają czas do końca 2018 r. aby wystąpić z wnioskiem o zwrot VAT na zasadach dotychczas obowiązujących.

2. Dodanie kwoty odliczonej lub zwróconej podatnikom za zakup kas rejestrujących

Zgodnie z art. 111 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy, którzy rozpoczęli ewidencjonowanie obrotu i kwot podatku należnego w obowiązujących terminach, mogli odliczyć od tego podatku kwotę wydatkowaną na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania w wysokości 90% jej ceny zakupu (bez podatku), nie więcej jednak niż 700 zł.

Podatnik zgłasza w deklaracji VAT kwotę do odliczenia w danym miesiącu lub do zwrotu z tytułu dokonanego wydatku na zakup kas rejestrujących. Zatem w dochodach budżetu państwa zarejestrowane zostały niższe wpływy z tytułu VAT. Dlatego też dochody z tytułu VAT powinny zostać powiększone o kwoty odliczonych lub zwróconych podatnikom za zakup kas rejestrujących.

Źródłem danych do wyliczenia tej kwoty są dane z hurtowni SPR dot. odpowiednich pozycji z deklaracji VAT, tj. pozycji „kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, do odliczenia” i pozycji „kwota wydatkowana na zakup kas rejestrujących, przysługująca do zwrotu” oraz dane ze sprawozdawczości budżetowej z rozdziału 75654 „rozliczenia z tytułu kas rejestrujących”, w którym wykazywane są kwoty zwrócone przez urzędy skarbowe podatnikom VAT zwolnionym, z tytułu poniesionych przez nich wydatków na zakup kas rejestrujących oraz kwoty dokonanych przez podatników VAT zwrotów kwot odliczonych przez nich lub zwróconych im z tego tytułu.

3. pomniejszenie o kwotę wpłat sankcyjnych z podatku VAT. Informacja o wysokości sankcji pochodzi ze sprawozdawczości budżetowej, która przewiduje osobny rozdział na wpłaty z tego tytułu (rozdział 75651).

Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług na podatnika, który nie wykonuje swoich obowiązków zgodnie z przepisami, może zostać nałożone dodatkowe zobowiązanie, tzw. sankcja, która traktowana jest jako należność podatkowa i stanowi dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług. Z uwagi na to, że wpłaty te nie są de facto podatkiem VAT, należy je odjąć od dochodów budżetu państwa uzyskiwanych z tego podatku.

4. dodanie kwoty należności podatkowych umorzonych uznaniowo, umorzonych z urzędu na podstawie ustaw restrukturyzacyjnych

W związku z instytucją prawną jaką jest umarzanie zaległości podatkowych z tytułu podatku od towarów i usług, Skarb Państwa rezygnuje dobrowolnie z części należnych mu dochodów z podatku od towarów i usług. Kwoty te nie powinny być traktowane jako luka VAT, a więc powinny być dodane do dochodów z VAT.

5. zwiększenie lub zmniejszenie o kwotę związaną z funkcjonowaniem zryczałtowanej stawki VAT w rolnictwie

Ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje dla tzw. rolników ryczałtowych szczególną procedurę rozliczania podatku od towarów.

System zryczałtowanego opodatkowania daje rolnikowi ryczałtowemu możliwość częściowego odzyskania podatku naliczonego zapłaconego przy zakupie środków produkcji, zwalniając go jednocześnie z podstawowych obowiązków formalnych, które spoczywają na podatnikach opodatkowanych na zasadach ogólnych. Rolnik posiadający status rolnika ryczałtowego sprzedaje swoje produkty po cenie netto powiększonej o kwotę podatku. Jednak podatek ten nie jest traktowany jako podatek należny i rolnik nie odprowadza go do budżetu państwa. Zarejestrowani podatnicy VAT nabywający produkty rolne lub usługi rolnicze od rolników ryczałtowych doliczają do ceny produktów rolnych kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku VAT w wysokości 7% ceny netto tych produktów, dokonując zryczałtowany zwrot podatku VAT rolnikom ryczałtowym sprzedającym te produkty. U nabywcy podatek ten stanowi podatek naliczony podlegający odliczeniu po spełnieniu wymogów ustawowych. Korektę stanowi różnica pomiędzy zryczałtowanym zwrotem a kwotą podatku zawartą w zakupach dokonywanych przez tzw. rolników ryczałtowych.

Źródłem danych do wyliczenia ww. kwoty są rachunki ekonomiczne rolnictwa oraz dane z rachunków narodowych. Dane te pozyskiwane są z Głównego Urzędu Statystycznego. Ze względu na fakt, że rachunki ekonomiczne rolnictwa oraz dane z rachunków narodowych dotyczą całej zbiorowości podmiotów zajmujących się działalnością rolniczą zostały one pomniejszone o dane dotyczące podatników podatku VAT. W tym celu zostały wykorzystane odpowiednie dane fiskalne z deklaracji dla podatku od towarów i usług.

Korekta dodatnia powstaje w sytuacji, gdy stawka zryczałtowanego zwrotu jest wyższa od stawki wyliczonej na podstawie ww. danych za dany rok kalendarzowy. Korekta ujemna powstaje w sytuacji odwrotnej.

Od dnia 1 sierpnia 2016 r. ustawą z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1052) wprowadzono zmiany przepisów w zakresie rozliczania podatku VAT z tytułu dokonania transakcji wewnątrzwspólnotowych nabyć paliw silnikowych. Na mocy wprowadzanych regulacji, od 1 sierpnia 2016 r. podatnik podatku od towarów i usług dokonujący wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych wymienionych w załączniku nr 2 do ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2014 r. poz. 752, z późn. zm.) jest obowiązany do obliczenia i wpłacenia kwot podatku VAT na rachunek izby celnej właściwej w zakresie wpłat z tytułu podatku akcyzowego, co do zasady, w terminie 5 dni od momentu wprowadzenia paliwa do Polski. W przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw realizowanych w procedurze zawieszony akcyzy z wykorzystaniem instytucji zarejestrowanego odbiorcy lub składu podatkowego, podatek VAT z tytułu dokonania przedmiotowego nabycia jest obliczany i wpłacany przez płatników, którymi na podstawie zmienianych przepisów stają się zarejestrowani odbiorcy bądź składy podatkowe, które dokonują wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych w rozumieniu ustawy o podatku akcyzowym na rzecz swoich klientów.

Zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.) płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Zgodnie z przepisami Ordynacji Podatkowej płatnikowi przysługuje z tego tytułu zryczałtowane wynagrodzenie, które jest potrącane od podatku.

W trakcie szacowania luki VAT wzięto również pod uwagę ograniczenia w prawie do odliczania podatku VAT. Ograniczenia te dotyczą głównie wykorzystywanych przez podatników VAT samochodów osobowych wykorzystywanych do celów służbowych. W chwili obecnej przepisy pozwalają na odliczenie 50% kwoty podatku VAT od zakupu samochodu (możliwe jest pełne odliczenie, ale pod restrykcyjnymi warunkami). Oznacza to, że podatnicy podatku VAT używający samochody osobowe stają się w części podatnikami ekonomicznym VAT – to znaczy część nieodliczonego podatku VAT jest dla ich obciążeniem podatkowym. W związku z powyższym konieczne jest oszacowanie wartości od jakiej nie został odliczony podatek VAT (kompensata). Wielkość ta zwiększa VTTL.

W kalkulacji wzięto pod uwagę:

- wartość netto nowych samochodów nabytych przez podatników VAT,

- samochody używane sprzedane przez podatników mających prawo do pełnego odliczenia (np. firmy świadczące usługi leasingu operacyjnego), podatnikom mającym ograniczone prawo do odliczenia,
- opłaty w leasingu operacyjnym i wynajmie samochodów osobowych przez podatników VAT, podlegające ograniczeniu prawa do odliczania.

W kalkulacji uwzględniono również sprzedaż samochodów osobowych, sprzedanych jako używane, do podmiotów bez prawa do odliczania podatku należnego VAT.

W obliczeniach wykorzystano następujące źródła danych:

- Centralna ewidencja pojazdów (CEP) będącej częścią Systemu Informatycznego Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców (CEPiK). Dane z CEP pobrano na podstawie listy numerów PESEL i REGON podatników VAT czynnych,
- Instytutu Badań Rynku Motoryzacyjnego SAMAR – w zakresie informacji Informacja o średniej cenie samochodu,
- EurotaxGlass's Polska – w zakresie cen samochodów używanych,
- Hurtownia danych MF – SPR/VAT – w zakresie opłat w leasingu operacyjnym i w wynajmie samochodów osobowych ponoszonych przez podatników VAT,
- Instytutu Transportu Samochodowego - w zakresie średniego zużycie paliw na 100 km przebiegu,
- Polska Izba Paliw Płynnych – w zakresie średniej ceny litra benzyny, oleju napędowego i LPG.

W kalkulacji wzięto pod uwagę również fakt, że podatnicy VAT czynni (nie zwolnieni z VAT), wykonują również czynności zwolnione od podatku (prowadzą działalność mieszaną), do wykonywania których mogli nabywać samochody bez możliwości odliczeń. Skorygowano więc wartość kompensat o udział tych czynności w stosunku do całej sprzedaży ogółem, na podstawie danych z hurtowni SPR/VAT. Dla przykładu 2013 r. udział ten wyniósł 10,18%.

Korekty z tytułu rozliczenia rolników ryczałtowych

W obliczeniach uwzględniono również:

- konsumpcję rolników ryczałtowych własnych produktów, przy zastosowaniu stawki wyliczonej na podstawie ich zakupów (zawartego w nich podatku VAT) oraz dokonywanej przez nich sprzedaży własnych produktów, w danym roku podatkowym (obliczenia tej stawki dokonywane są na potrzeby Sprawozdania z wyliczenia podstawy środka własnego VAT celem wyliczenia korekty rzeczywistych dochodów z VAT),
- kwotę nieodliczonego podatku z tytułu zastosowanych w prawie ograniczeń w odliczeniach w zakresie niektórych pojazdów samochodowych,
- podatek z tytułu sprzedaży przez podatników VAT działek budowlanych na rzecz podatników ekonomicznych VAT (źródło danych CZM).

Źródła danych znajdują się z poniższej tabeli.

Tabela 1. Źródła danych używane do kalkulacji

Lp.	Źródło	Zakres danych	Wykorzystanie
1	Ministerstwo Finansów, sprawozdawczość budżetowa	Dochody budżetu z podatku VAT (w tym płatności sankcyjne), zwroty podatku VAT oraz zwroty osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym	Dochody brutto z podatku VAT
2	Izba Administracji Skarbowej w Krakowie	Dane nt. kwoty deklarowanego zryczałtowanego wynagrodzenia płatnika w deklaracji o należnych kwotach podatku od towaru i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych	Korekta z tytułu kosztów poboru dochodów z tytułu VAT
3	Ministerstwo Finansów, hurtownia WHTAX	Umorzenia zaległości podatkowych przez aparat skarbowy	Korekta z tytułu ulg w spłacie zobowiązań finansowych
4	Izby celne, sprawozdanie o ulgach w spłacie zaległości	Umorzenia zaległości podatkowych przez aparat celny	Korekta z tytułu ulg w spłacie zobowiązań finansowych
5	Ministerstwo Finansów, hurtownia SPR	Dane z deklaracji w podatku VAT	Korekta z tytułu ulgi za zakup kas rejestrujących
			Korekta z tytułu opodatkowania małych firm o obrotach poniżej 10 tys. €
			Zryczałtowana stawka VAT w rolnictwie
			Kompensata wynikająca ze stosowania zwolnienia do dostaw towarów przekazywanych organizacjom charytatywnym
6	Ministerstwo Finansów, hurtownia SPR	Dane z deklaracji w podatku dochodowym	Kompensata z tytułu zwolnienia małych firm o obrotach powyżej 46 tys. zł do 150 tys. zł

7	Ministerstwo Finansów, system CZM (czynności majątkowe)	Dane z aktów notarialnych	Średnioważona stawka podatku VAT (wartość działek budowlanych)
8	Główny Urząd Statystyczny	Udział sprzedaży małych podatników do konsumentów finalnych w sprzedaży ogółem	Korekta z tytułu opodatkowania małych firm
		Sprzedaż i zakupy rolników indywidualnych, w tym część danych z rachunków ekonomicznych rolnictwa	Korekta dla rolników ryczałtowych
		Konsumpcja finalna w gospodarce	Średnioważona stawka podatku VAT
		Aktywa o wyjątkowej wartości	
		Udział konsumpcji finalnej w międzynarodowym pasażerskim transporte kolejowym	Kompensata wynikająca z zastosowania zerowej stawki VAT w części krajowej usług międzynarodowego przewozu osób koleją
9	PKP Intercity S.A	Przychody z krajowej części międzynarodowego kolejowego transportu pasażerskiego. Subsydia	Kompensata wynikająca z zastosowania zerowej stawki VAT w części krajowej usług międzynarodowego przewozu osób koleją
10	PKP Polskie Linie Kolejowe S.A.	Przychody z tytułu korzystania z polskiej infrastruktury kolejowej przez zagraniczne firmy kolejowe świadczące usługi międzynarodowego pasażerskiego transportu kolejowego	Kompensata wynikająca z zastosowania zerowej stawki VAT w części krajowej usług międzynarodowego przewozu osób koleją
11	Federacja Polskich Banków Żywności	Wartość dostaw towarów przekazywanych przez podatników VAT organizacjom charytatywnym	Kompensata wynikająca ze stosowania zwolnienia do dostaw towarów przekazywanych organizacjom charytatywnym

Źródło: Sprawozdanie z wyliczenia podstawy środka własnego VAT, Ministerstwo Finansów.