



POLSKA

PROGRAM ANALIZY LUK W ADMINISTRACJI SKARBOWEJ — LUKA W PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Czerwiec 2018

Niniejszy raport pomocy technicznej dotyczący Polski został sporządzony przez zespół pracowników Międzynarodowego Funduszu Walutowego. Jest on oparty na informacjach dostępnych w momencie ukończenia go w czerwcu 2018 roku.

Kopie tego raportu są dostępne publicznie pod adresem

Międzynarodowy Fundusz Walutowy • Usługi Publikacyjne

Skr. Poczt. 92780 • Waszyngton, D.C. 20090

Telefon: (202) 623-7430 • Fax: (202) 623-7201

E-mail: publications@imf.org WWW: <http://www.imf.org>

Cena: 18,00 USD za wydrukowaną kopię

**Międzynarodowy Fundusz Walutowy
Waszyngton, D.C**

Polska

Program Analizy Luk Administracji Skarbowej – Luka w podatku od towarów i usług

Mick Thackray i Kanar Ahmed



Raport pomocy technicznej

Czerwiec 2018

Treść niniejszego raportu stanowi poradę techniczną udzielaną przez pracowników Międzynarodowego Funduszu Walutowego (MFW) na rzecz władz Polski („odbiorca pomocy technicznej”) w odpowiedzi na wysunięte prośby. Niniejszy raport (w całości lub w części) lub jego streszczenia mogą być ujawniane przez MFW dyrektorom wykonawczym MFW i członkom kadr, a także innym agencjom lub organom odbiorcy pomocy technicznej, a na ich wniosek pracownikom Banku Światowego oraz innym podmiotom udzielającym pomocy technicznej i podmiotom asystującym o uzasadnionym interesie związanym z raportem, chyba że odbiorca pomocy technicznej wyrazi wyraźny sprzeciw wobec takiego ujawnienia (zob. Wytyczne operacyjne dotyczące rozpowszechniania informacji na temat pomocy technicznej —

<http://www.imf.org/external/np/pp/eng/2013/061013.pdf>).

Ujawnienie treści niniejszego raportu (w całości lub w części) lub jego streszczeń stronom spoza MFW innym niż agencje lub organy odbiorcy pomocy technicznej, pracownicy Banku Światowego, inne podmioty udzielające pomocy technicznej oraz podmioty asystujące, o uzasadnionym interesie związanym z raportem, wymaga wyraźnej zgody odbiorcy pomocy technicznej oraz Departamentu Spraw Fiskalnych MFW.

SPIS TREŚCI

GLOSARIUSZ	5
STRESZCZENIE	6
I. KONTEKST	12
A. Wysokość wpływów z tytułu podatku od towarów i usług	12
B. Współczynnik efektywności C	14
II. SZACUNKI WIELKOŚCI LUKI W PODATKU VAT	17
A. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych	17
B. Luka wynikająca z prowadzonej polityki	19
C. Ogólna luka podatkowa w zakresie podatku od towarów i usług	21
III. DALSZA ANALIZA LUKI WYNIKAJĄCEJ Z NIEPRZESTRZEGANIA PRZEPISÓW PODATKOWYCH	28
A. Potencjalny i rzeczywisty podatek od towarów i usług	28
B. Potencjalny i rzeczywisty podatek od towarów i usług w podziale na sektory	29
C. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów w podziale na sektory	30
D. Szacunkowe wartości luk wynikających z nieprzestrzegania przepisów	32
IV. PRZESTRZEGANIE PRZEPISÓW VAT W POLSCE	34
A. Miary przestrzegania przepisów VAT w Polsce	34
POLE	
1. Pomiar rzeczywistego VAT	26
WYKRESY	
1. Dochody z VAT (2008–17)	7
2. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów VAT (2010–16)	7
3. Luka w VAT, luka w przestrzeganiu przepisów i luka wynikająca z przyjętej polityki (2010–16)	8
4. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych w podziale na sektory (2010–16)	9
5. Szacunki luk w przestrzeganiu przepisów (2010–16)	10
6. Dochody z VAT (2008–17)	13
7. Podział dochodów netto z VAT (2010–16)	14
8. Wartość wskaźnika efektywności-C dla Polski w porównaniu do średniej dla krajów europejskich (2008–16)	15
9. Średnia efektywność-C dla Europy w okresie (2008–16)	15
10. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów VAT (2010–16)	17
11. Luka w wymiarze i poborze (2010–16)	18
12. Luka wynikająca z przyjętej polityki oraz z nieprzestrzegania przepisów VAT (2010–16)	19

13. Luka wydatkowa i luka z przepływów niepodlegająca opodatkowaniu (2010–16)	21
14. Luka VAT, luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów oraz luka wynikająca z prowadzonej polityki (2010–16)	22
15. VAT rzeczywisty i elementy składowe luki podatkowej (2010–16)	23
16. (1-luka VAT) a współczynnik Efektywności-C (2010–16)	24
17. Wpływ elementów luki podatkowej na Efektywność-C (2010–16)	25
18. Pomiar VAT rzeczywistego	27
19. Przykład pomiaru memoriałowego RA-GAP a oficjalne wartości poboru VAT	27
20. Potencjalny i rzeczywisty podatek od towarów i usług (2010–16)	28
21. Trendy w potencjalnym i rzeczywistym VAT w podziale na sektory (2010–16)	30
22. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów w podziale na sektory (2010–16)	31
23. Szacunki wartości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów podatkowych sporządzone przez CASE, MF i metodą RA-GAP (2010–17)	32
24. Szacunki VAT potencjalnego sporządzone przez CASE, MF i metodą RA-GAP (2010–17)	33

ZAŁĄCZNIK

1. Tabele zawierające dane liczbowe dla załączonych wykresów	36
2. Definicje terminów luka w podatku od towarów i usług	48

GLOSARIUSZ

KE	Komisja Europejska
UE	Unia Europejska
PKB	Produkt krajowy brutto
MFW	Międzynarodowy Fundusz Walutowy
KAS	Krajowa Administracja Skarbowa
MF	Ministerstwo Finansów
PLN	Złoty polski (waluta)
RA-GAP	Program Analizy Luk Administracji Skarbowej
JPK	Jednolity Plik Kontrolny
DG TAXUD	Dyrekcja Generalna Podatków i Unii Celnej (KE)
VAT	Podatek od towarów i usług

STRESZCZENIE

W niniejszym raporcie przedstawiono wyniki zastosowania w ¹ Polsce w latach 2010–16 metodologii szacowania luki w dochodach z tytułu podatku od towarów i usług (VAT) w ramach Programu Analizy Luk Administracji Skarbowej (RA-GAP). Metodologia RA-GAP wykorzystuje podejście odgórne do szacowania potencjalnej podstawy opodatkowania podatkiem VAT, wykorzystując dane statystyczne z rachunków narodowych dotyczące wartości dodanej generowanej w każdym sektorze. Istnieją dwa główne elementy metodyki szacowania luki dochodów z tytułu VAT: 1) szacowanie potencjalnych wpływów z tytułu VAT za dany okres; oraz 2) ustalenie wysokości wpływów z tytułu VAT dla tego okresu w ujęciu memoriałowym. Różnica między tymi dwiema wartościami stanowi lukę w VAT.

RA-GAP przedstawia szacunki dotyczące dwóch składników luki podatkowej: luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów oraz luki wynikającej z przyjętej polityki. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych jest różnicą pomiędzy potencjalnymi wpływami z tytułu VAT, możliwymi do pobrania przy uwzględnieniu obecnych ram politycznych, a rzeczywistymi, otrzymanymi wpływami z tytułu VAT w ujęciu memoriałowym. Luka wynikająca z przyjętej polityki stanowi różnicę między ogólną luką podatkową a luką wynikającą z nieprzestrzegania przepisów. Aby przedstawić poziom i tendencje luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w kontekście, należy również przeanalizować poziom i tendencje ogólnej luki podatkowej oraz luki wynikającej z przyjętej polityki podatkowej.

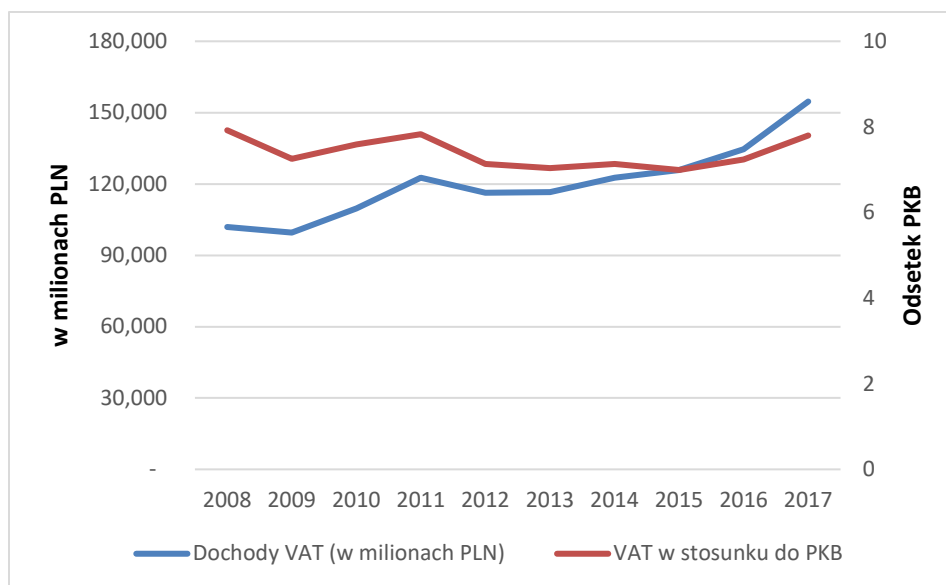
Główne ustalenia

Nominalne dochody z VAT w Polsce wzrosły w latach 2008-2017, ale rzeczywiste dochody zmniejszyły się w latach 2008-2015 i wróciły do poziomu wyjściowego w roku 2017 (Wykres 1).

Podczas gdy nominalne dochody z VAT wzrosły, to jednak dochody te mierzone jako procent produktu krajowego brutto (PKB) spadły z 7,9 procenta w roku 2008 do 7,0 procenta w 2015, a następnie wzrosły do 7,8 procenta w roku 2017.

¹ Metodologia RA-GAP została opublikowana w formie noty technicznej, zob. [RA-GAP. Model i metodologia szacowania luki VAT. The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation.](#)

Wykres 1. Dochody z VAT (2008–17)

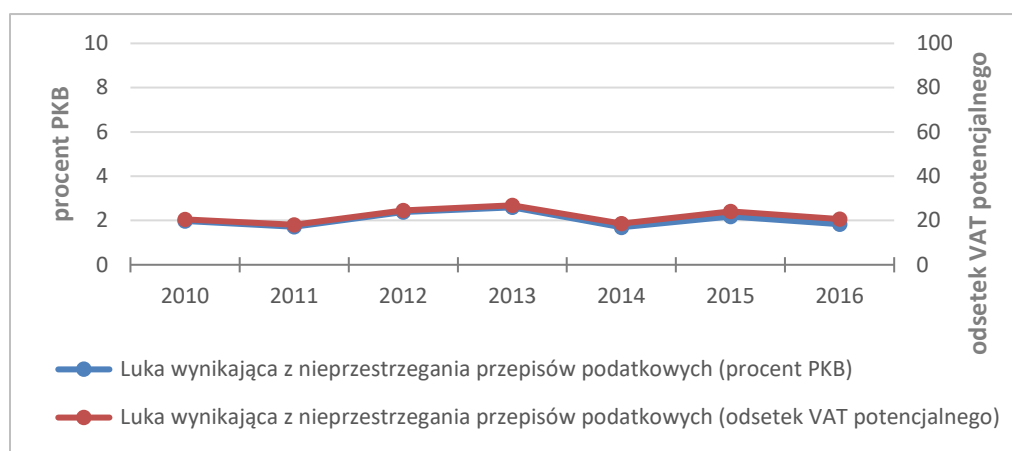


Źródło: Eurostat.

Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych wynosiła około 20 procent potencjalnych wpływów z VAT w okresie od roku 2010 do 2016 (Wykres 2).

Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych wzrosła z 21 procent potencjalnych wpływów z VAT do wartości szczytowej równej 27 procent w 2013 r., a następnie spadła do około 21 procent w roku 2016. Ogółem odpowiada to 2,0 procent PKB, oscylując w przedziale od 1,8 procenta do 2,6 procenta.

Wykres 2. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów VAT (2010–16)

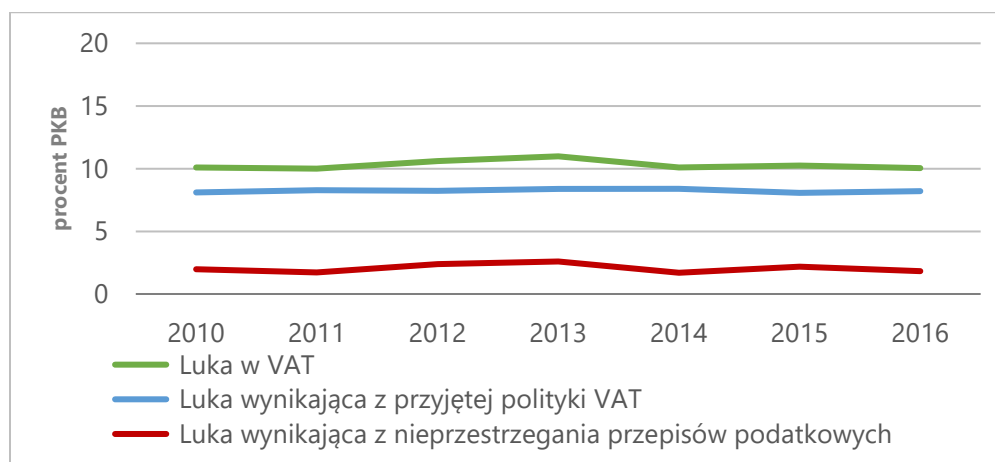


Źródło: obliczenia własne.

W latach 2010 i 2016 całkowita luka VAT, w tym luka wynikająca z zastosowanej polityki, wynosiła niewiele ponad 10 procent, a w 2013 roku osiągnęła szczytowy poziom 11 procent (Wykres 3).

Luka wynikająca z przyjętej polityki w Polsce w latach od 2010 do 2016 utrzymywała się na dość stabilnym poziomie 8,1-8,4 procent PKB, w związku z czym zmiany rozmiarów tej luki wynikały głównie ze zmian luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów. W ujęciu ogólnym, luka wynikająca z przyjętej polityki stanowiła około 80 procent luki całkowitej.

Wykres 3. Luka w VAT, luka w przestrzeganiu przepisów i luka wynikająca z przyjętej polityki (2010–16)



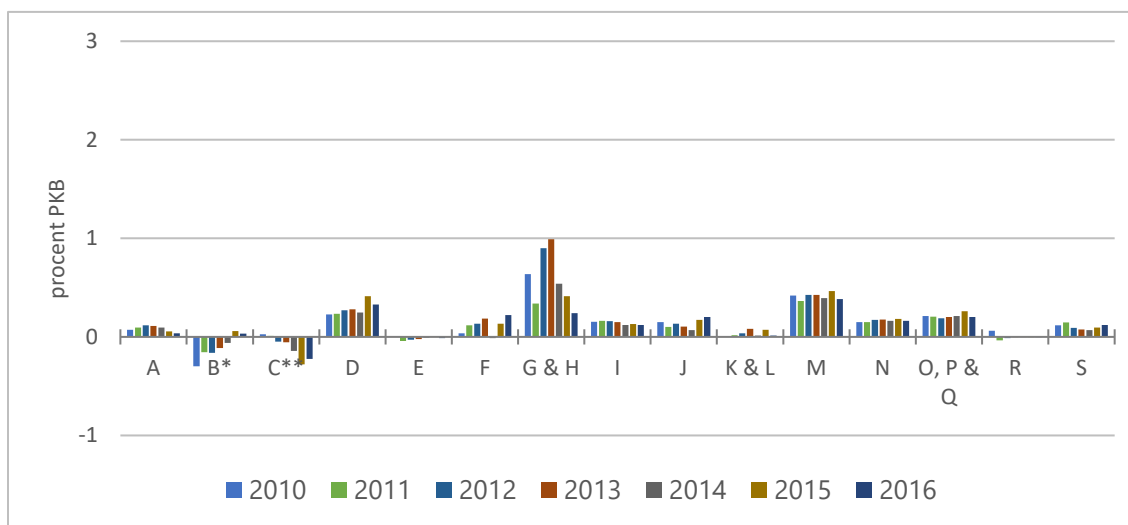
Źródło: obliczenia własne.

Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych dotyczy głównie sektora handlu i usług transportowych oraz sektora wolnych zawodów i innych sektorów usług (Wykres 4).² Odnotowano znaczne rozmiary luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w sektorze handlu i usług transportowych oraz w sektorze usług świadczonych w ramach wolnych zawodów i w innych sektorach usług osobistych. W sektorze użyteczności publicznej również zaobserwowano lukę, ale prawdopodobnie wynika ona z problemów dotyczących dostępnych danych, ponieważ sektor ten jest ogólnie obciążony niskim ryzykiem, jednak jego analiza ilościowa przysparza trudności w rachunkach narodowych. Mogą również wystąpić znaczne luki w sektorze hotelarskim i restauracyjnym, a także w sektorze informacji i komunikacji. Zmiany w całkowitej wartości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w ostatnich latach były spowodowane zmianami w luce w sektorach handlu i usług transportowych. Zmniejszenie luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w sektorach handlu i usług transportowych idzie w

² Przedstawiona w niniejszym dokumencie analiza sektorowa luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów podatkowych powinna być traktowana jako ogólny wskaźnik ryzyka, patrz: punkt 28 w dalszej części opracowania.

parze z działaniami nakierowanymi na zwiększenie stopnia zgodności z obowiązującymi przepisami podjętymi w ostatnich latach, które w dużej mierze dotyczą właśnie tych sektorów.

Wykres 4. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych w podziale na sektory (2010–16)



Kod sektora	Opis sektora	Kod sektora	Opis sektora
A	Rolnictwo	J	Informacja i komunikacja
B*	Górnictwo i pokrewne sektory związane z produkcją	K & L	Finanse, ubezpieczenia i nieruchomości
C**	Inny sektor związany z produkcją	M	Usługi świadczone w ramach wolnych zawodów
D	Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej	N	Usługi administracyjne
E	Zaopatrzenie w wodę i kanalizacja	O, P & Q	Administracja publiczna, edukacja, zdrowie i usługi społeczne
F	Budownictwo	R	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją
G & H	Handel i transport	S	Pozostała działalność usługowa
I	Zakwaterowanie i usługi gastronomiczne		

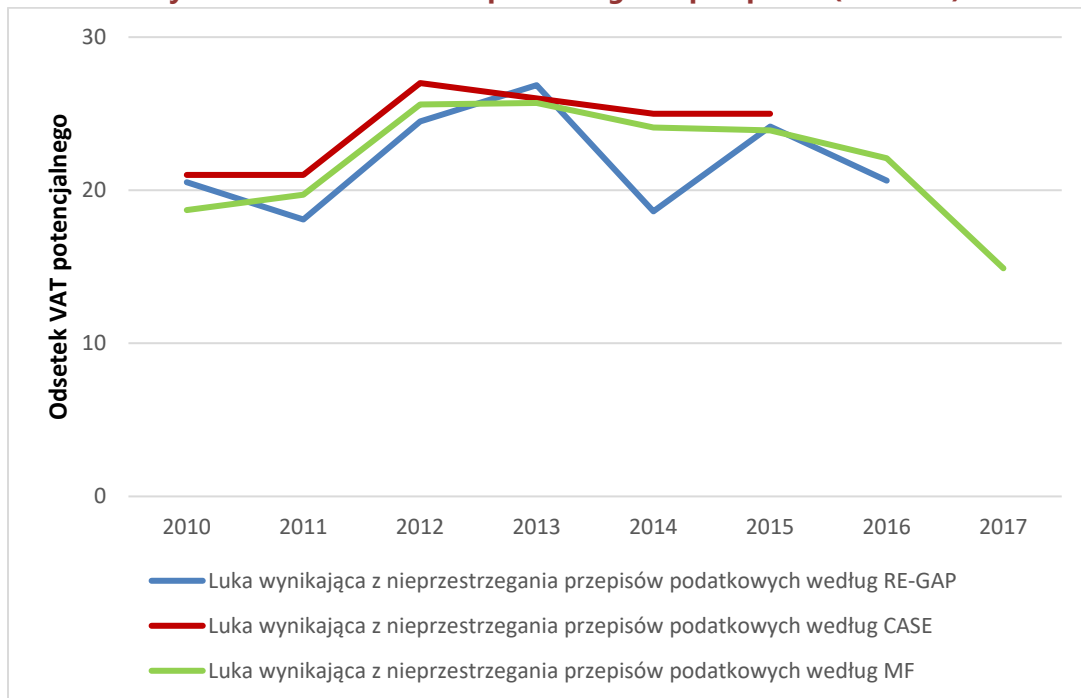
Źródło: obliczenia własne.

Szacunki wielkości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów VAT opracowane dla Komisji Europejskiej (KE)³ i przez Ministerstwo Finansów (MF) są zasadniczo zgodne z szacunkami sporządzonymi przy zastosowaniu metody RA-GAP (Wykres 5). W ujęciu ogólnym, szacunki dotyczące wielkości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów dotyczących podatku VAT opracowane dla DG TAXUD, dotyczące luk w VAT w Unii Europejskiej (UE), szacunki opracowane dla Departamentu Polityki Makroekonomicznej MF oraz te oszacowane w ramach RA-GAP są spójne, ukazując wzrost z poziomu około 21 procent

³ "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report", TAXUD/2015/CC/131, KE TAXUD, Warszawa, 18 września, 2017

potencjalnych wpływów z VAT w roku 2010 do około 27 procent w latach 2012-2013 i ponowny spadek do około 21 procent w roku 2016. Wartości te różnią się znacznie w roku 2014, kiedy to w metodzie RA-GAP widoczne jest zmniejszenie luki dotyczącej przestrzegania przepisów VAT, podczas gdy dwie pozostałe metody nie ukazują tego zjawiska. Nie wpływa to jednak na obserwowaną od 2013 roku tendencję, która jest spójna w przypadku wszystkich trzech metod. Należy spodziewać się podobnej spójności, ponieważ wszystkie trzy szacunki opierają się na (zbilansowanych) danych z rachunków narodowych służących oszacowaniu potencjalnej podstawy VAT.

Wykres 5. Szacunki luki w przestrzeganiu przepisów (2010–16)



Źródło: Władze krajowe, KE TAXUD i obliczenia własne.

Zalecenia do dalszych prac

- Dalsze szacowanie luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów VAT w ramach monitorowania budżetowego dochodów w stosunku do prognoz, w tym okresowa aktualizacja modelu RA-GAP.
- Wykorzystanie szacunkowej luki VAT do oceny postępów w poprawie morale podatkowego w Polsce oraz w zakresie zamykania luki podatkowej.
- Rozszerzenie zakresu analizy luki podatkowej zmierzające do uwzględnienia innych podatków.
- Wykorzystanie analizy luki podatkowej jako podstawy strategicznego zarządzania ryzykiem nieprzestrzegania przepisów.

- Zbadanie przyczyn widocznej luki w sektorze użyteczności publicznej w celu ustalenia, czy występują ryzyka nieprzestrzegania przepisów podatkowych.
- Rozważenie środków mających na celu przeciwdziałanie zagrożeniom związanym z nieprzestrzeganiem przepisów w ramach usług świadczonych przez przedstawicieli wolnych zawodów i usług osobistych.
- Rozważenie ściślejszej współpracy i wymiany informacji z Głównym Urzędem Statystycznym.
- Wykorzystanie krajowej bazy danych zwrotów i płatności VAT stworzonej na potrzeby RA-GAP w celu opracowania bardziej systematycznego, ogólnokrajowego podejścia w analizie ryzyka.
- Rozważenie stworzenia krajowej bazy danych poszczególnych transakcji VAT, utworzonej w ramach nowej inicjatywy Jednolity Plik Kontrolny (JPK), jako narzędzia analizy ryzyka braku zgodności, wraz z bazą danych dotyczących zwrotów i płatności dokonywanych przez podatników.

I. KONTEKST

1. Program MFW RA-GAP tworzy kompleksową ilościową analizę luki między potencjalnymi dochodami a rzeczywistymi wpływami z tytułu podatków, znanej jako luka w przestrzeganiu przepisów. Program realizowany jest przez działy Administracji Skarbowej Departamentu Spraw Fiskalnych i początkowo koncentrował się na analizie luk w podatku od towarów i usług (VAT). Model RA-GAP wykorzystuje podejście, które pozwala na podział luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów na sektory działalności gospodarczej, wspierając w ten sposób administrację podatkową w monitorowaniu i określaniu co przyczynia się do powstawania tej luki.

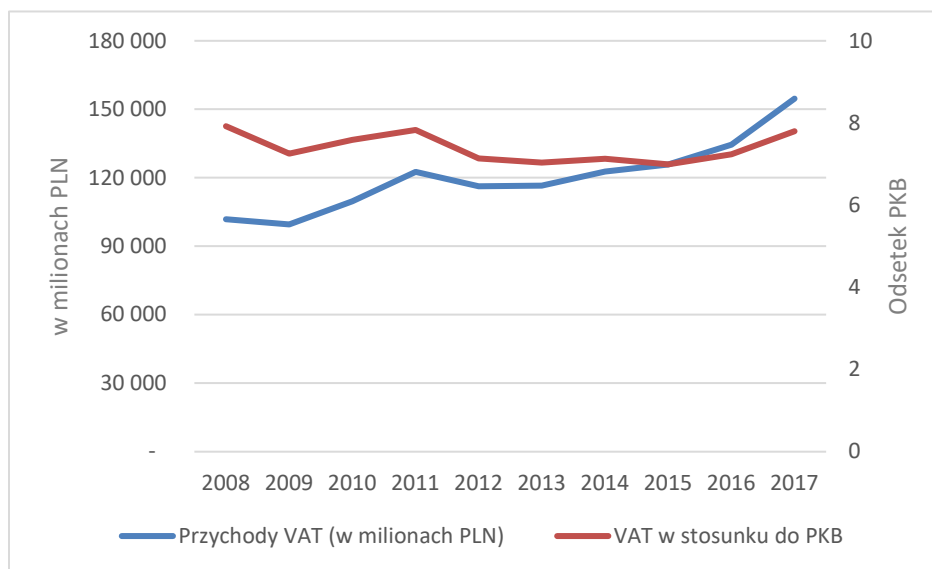
2. **W niniejszym raporcie przedstawiono szacunkowe dane dotyczące poziomu i ostatnich tendencji w zakresie luki podatkowej w podatku VAT w Polsce przy zastosowaniu podejścia RA-GAP.** W tym celu wykorzystano dostępne dane z rachunków narodowych w próbie ilościowego określenia potencjalnych dochodów zgodnie z obowiązującymi przepisami w zakresie podatku VAT. Dochody potencjalne zostały porównane z danymi na temat poboru VAT, które zostały ponownie alokowane na okresy prowadzenia dotyczącej ich działalności gospodarczej. Różnica między potencjalnymi dochodami a wpływami faktycznymi stanowi lukę w przestrzeganiu przepisów, która wskazuje na stopień nieprzestrzegania przepisów przez podatników.

A. Wysokość wpływów z tytułu podatku od towarów i usług

3. **Podstawą prawną dla podatku VAT w Polsce jest 112 dyrektywa UE.** Stawka podstawowa VAT wynosiła w roku 2010 22 procent, natomiast w styczniu 2011 roku stawkę tę podniesiono do 23 procent. Istnieją dwie pozostałe stawki obniżone, które mają zastosowanie do niektórych towarów i usług; stawka 8 procent, zwiększona z 7procent w 2011 r., która dotyczy głównie artykułów pierwszej potrzeby, w tym artykułów żywnościowych; oraz stawka 5 procent, która wzrosła z 3 procent w 2011 r., stosowana dla produktów rolnych i nieprzetworzonych produktów żywnościowych. Zwolnienia są w dużej mierze zgodne z dyrektywą UE 112 (VAT) i dotyczą gruntów i budynków, usług finansowych i ubezpieczeniowych, opieki społecznej świadczonej przez organizacje non profit, edukacji i innych usług publicznych. Poza konsumpcją objętą podstawą VAT, w Polsce występują znaczne poziomy produkcji na własne potrzeby, zwłaszcza w sektorze rolnym, który charakteryzuje się dużą liczbą mikroprzedsiębiorstw rodzinnych.

4. Nominalne Przychody z VAT w Polsce wzrosły w latach 2008-2017, aczkolwiek rzeczywiste dochody zmniejszyły się w latach 2008-2015 i wróciły do poziomu wyjściowego w roku 2017 (Wykres 6). Podczas gdy nominalne Przychody z VAT wzrosły, to jednak mierzone jako procent produktu krajowego brutto (PKB) dochody te spadły z 7,9 procent w roku 2008 do 7,0 procent w roku 2015, a następnie wzrosły do 7,8 procent w roku 2017.

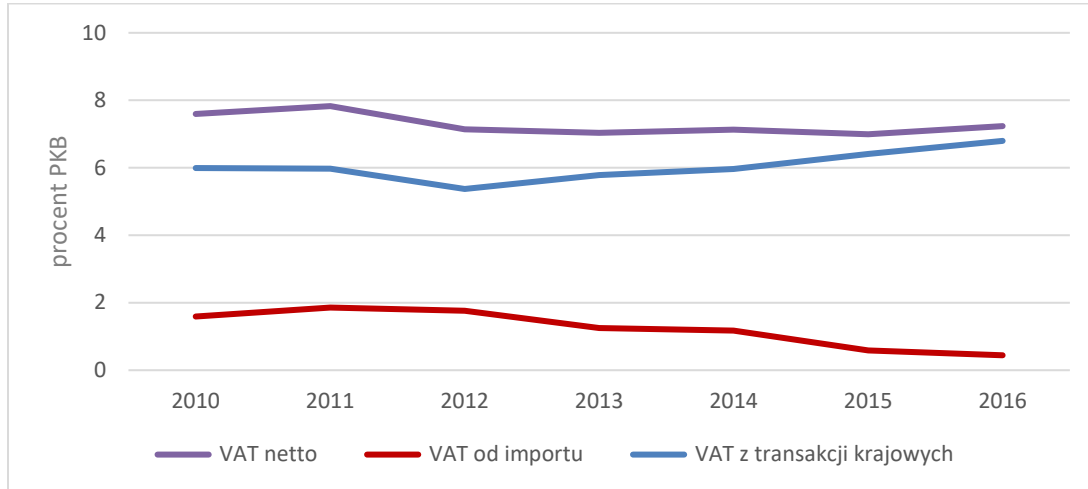
Wykres 6. Przychody z VAT (2008–17)



Źródła: Eurostat.

5. Udział wpływów krajowych w łącznych wpływach z VAT wzrósł z około 80 procent w roku 2010 do prawie 95 procent w roku 2016 (Wykres 7). Krajowe wpływy z podatku VAT wzrosły z 6,0 procenta PKB w roku 2010 do 6,8 procenta w roku 2016. W tym samym okresie podatek VAT od importu spadł z 1,6 procenta PKB do 0,4 procenta. Głównym tego powodem była modyfikacja w 2015 roku art. 33a ustawy o VAT, który umożliwił podatnikom, pod pewnymi warunkami, zapłatę podatku VAT z tytułu importu za pomocą zwykłych deklaracji VAT, a nie w urzędzie celnym.

Wykres 7. Podział dochodów netto z VAT (2010–16)



Źródła: władze krajowe.

B. Współczynnik efektywności C

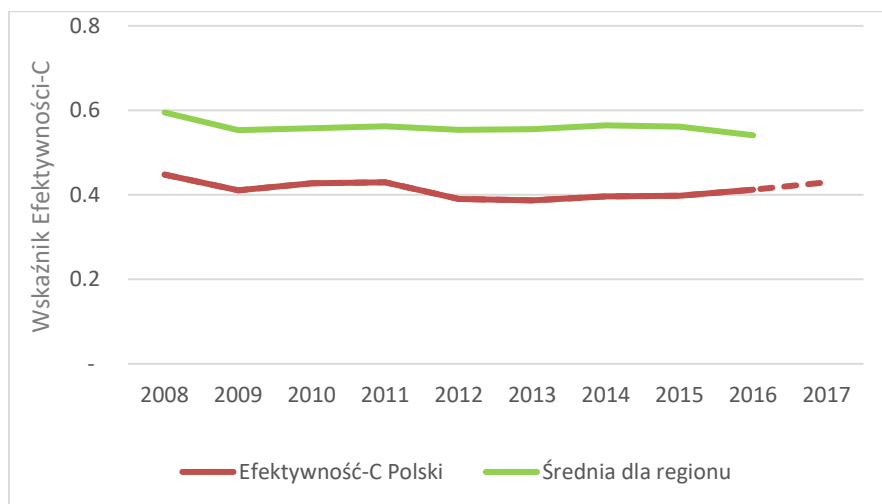
6. Współczynnik efektywności c może być wykorzystany do analizy ogólnej efektywności dochodów z VAT przy uwzględnieniu różnic w stawce podstawowej.

Współczynnik efektywności-C oblicza się na podstawie dochodów z VAT, podstawowej stawki VAT oraz zagregowanej konsumpcji końcowej w celu wskazania ogólnej efektywności wpływów z tytułu podatku. Przedstawia on stosunek rzeczywistych wpływów z podatku VAT do teoretycznych dochodów osiąganych w warunkach doskonale egzekwowanego podatku, pobieranego według stawki podstawowej od całości konsumpcji końcowej bez żadnych zwolnień. Roczne zmiany wskaźnika efektywności-C można rozłożyć na kilka czynników: zmiany rozmiarów luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów, zmiany skutków zwolnień z VAT, zmiany w udziale konsumpcji końcowej ogółem reprezentowanej przez konsumpcję niepodlegającą opodatkowaniu oraz skutki czasowe płatności gotówkowych i zwrotów.

7. Zaobserwowana w Polsce wartość efektywności C była niższa od średniej europejskiej w latach 2008–16 (Wykres 8). Efektywność-C w Polsce spadła z 45 procent w 2008 roku do poziomu 38 procent w roku 2013. Następnie zaobserwowano niewielki wzrost efektywności w roku 2017, gdzie wartość wskaźnika szacowano na około 42 procent, w oparciu o wstępne dane dotyczące konsumpcji końcowej w tym roku. Średnia dla krajów europejskich⁴ w tym okresie utrzymywała się na stosunkowo stabilnym poziomie około 55 procent.

⁴ W tym kontekście określenie "kraje europejskie" oznacza kraje wchodzące w skład regionu administracyjnego zarządzanego przez Departament Europejski (EUR) WMF.

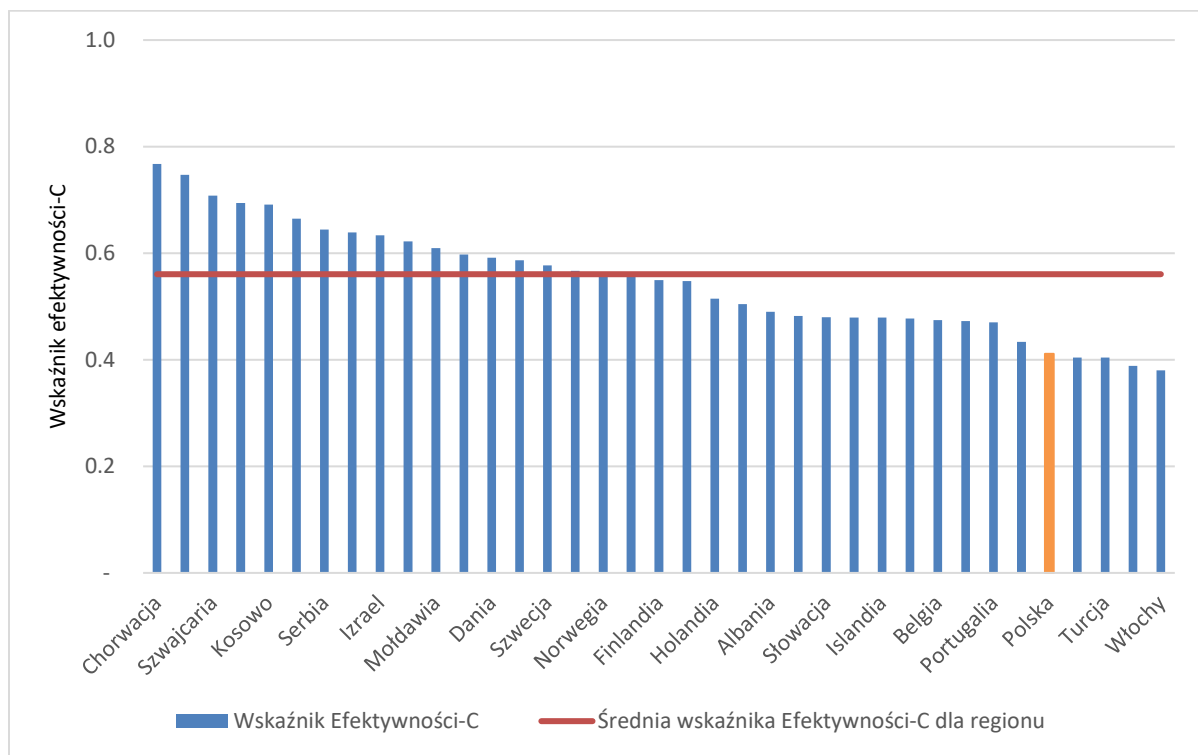
Rysunek 8. Efektywność-C Polski w porównaniu do średniej europejskiej (2008–16)



Źródło: obliczenia własne.

8. Średnia obserwowana wartość efektywności-C w Polsce jest niższa niż w większości krajów europejskich (Rysunek 9). W latach 2008-2016 średnia efektywność-C w Polsce kształtowała się na poziomie 41 procent, mniej niż w większości krajów europejskich, a poniżej średniej dla regionu równej 56 procent.

Rysunek 9. Średnia efektywność-C dla Europy w okresie (2008–16)



Źródło: obliczenia własne.

9. Współczynnik efektywności-C jest przydatny w porównawczej analizie efektywności. Obarczony jest on jednak pewnymi ograniczeniami jako wskaźnik diagnostyczny. Na zmiany w efektywności-c wpływać może wiele czynników, takich jak zmiany w obszarze w przestrzeganiu przepisów, zmiany w prowadzonej polityce lub zmiany w strukturze podstawy opodatkowania. W związku z tym, ponieważ analiza współczynnika efektywności-C nie może w sposób wiarygodny określić, co może być przyczyną zaobserwowanej zmiany, przeprowadza się analizę luki podatkowej. Celem kompleksowej analizy luki podatkowej jest uwzględnienie wszystkich tych czynników i wskazanie możliwych czynników, które mogą wpływać na zmiany w dochodach podatkowych.

II. SZACUNKI WIELKOŚCI LUKI W PODATKU VAT

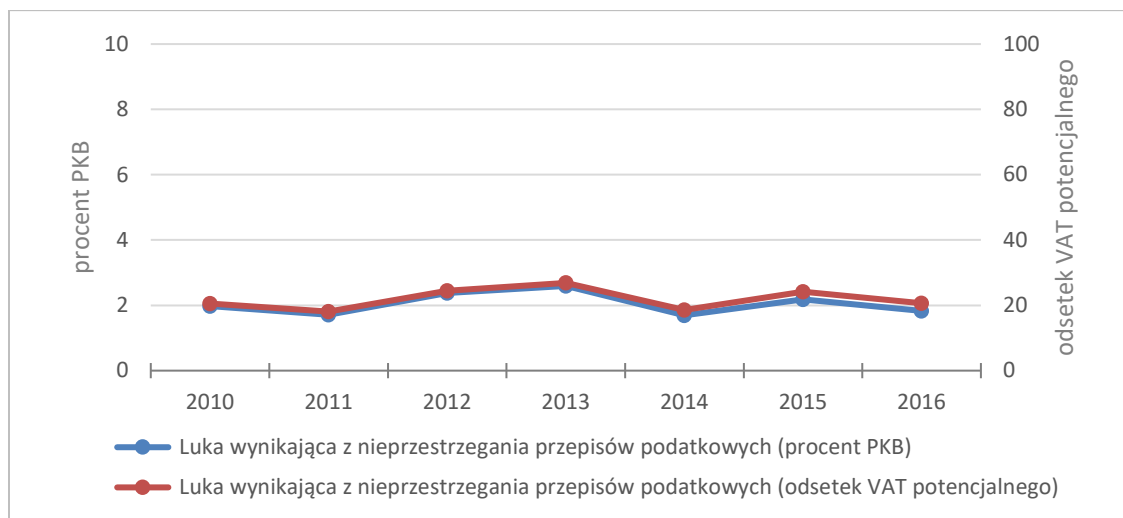
10. Luka VAT za dany rok jest różnicą między dochodami uzyskanymi w danym roku a potencjalnymi dochodami, które można by było uzyskać w związku z prowadzoną w tym roku działalnością gospodarczą. W niniejszym raporcie do oszacowania luki VAT za lata 2010-2016 wykorzystano metodę RA-GAP. Potencjalne Przychody z VAT zostały oszacowane na podstawie szczegółowych danych rachunków narodowych publikowanych przez Główny Urząd Statystyczny.

A. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych

11. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych stanowi różnicę między potencjalnym podatkiem VAT, z uwzględnieniem obecnych ram politycznych, a rzeczywistymi dochodami z podatku VAT. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych mierzy zatem bezpośrednio wyniki administracji podatkowej w zakresie poboru należnego podatku od podatników. Ponieważ szacunki dotyczące luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów muszą opierać się na danych statystycznych w celu określenia potencjalnego poziomu VAT, w szacunkach tych występuje margines błędu podobny do marginesu występującego w danych służących za podstawę tych szacunków. Z tego też powodu, ogólnie rzecz biorąc, bardziej użyteczne jest wykorzystanie szacunków luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów do oceny *trendu* luki, a nie jej *poziomu*.

12. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych wynosiła około 20 procent potencjalnych wpływów z VAT w okresie od roku 2010 do 2016 (Wykres 10). Luka wzrosła z 21 procent potencjalnych wpływów z VAT do najwyższego poziomu 27 procent w roku 2013, a następnie spadła do około 21 procent w roku 2016. Stanowi to 2,0 procent PKB i wzrost do poziomu 2,6 procenta a następnie ponowny spadek do poziomu 1,8 procenta.

Wykres 10. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów VAT (2010–16)



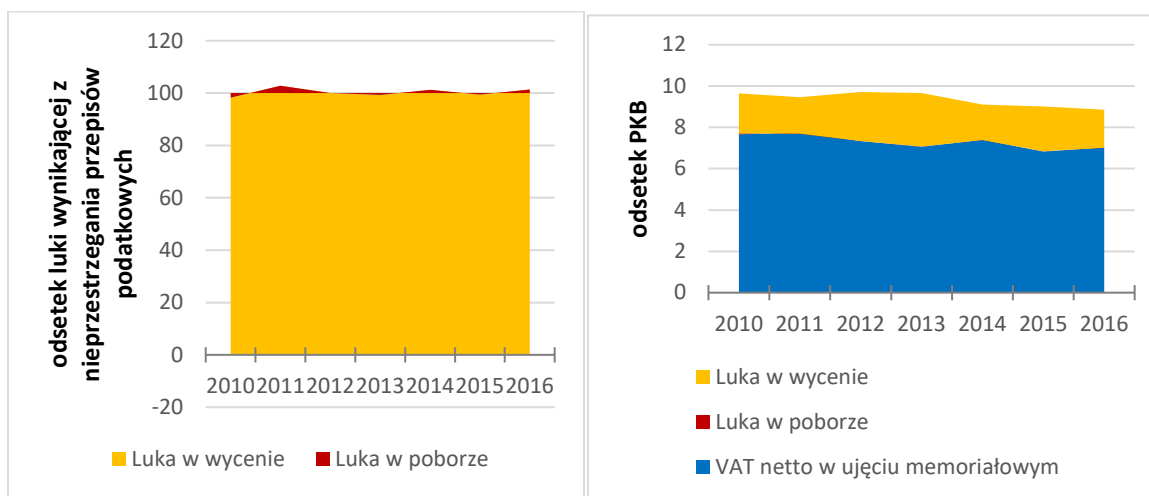
Źródło: obliczenia własne.

Luki w wymiarze i poborze

13. Lukę w zakresie przestrzegania przepisów można podzielić na lukę w wymiarze i poborze zobowiązań podatkowych. Luka w poborze podatku VAT to różnica między faktycznym poborem podatku VAT a całkowitą kwotą podatku VAT zadeklarowaną lub oszacowaną jako podatek należny, natomiast luka w wymiarze to różnica między kwotą podatku VAT zadeklarowaną lub oszacowaną a potencjalnym podatkiem VAT. Luki te są również niekiedy określane mianem znanej części luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów (luka w poborze) i nieznaney części luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów (luka w wymiarze).⁵

14. Zdecydowanie większą część ogólnej luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów stanowi luka w wymiarze (Wykres 11). Sytuacja ta występuje w większości krajów. Luka w wymiarze stanowi niezidentyfikowane zobowiązania, natomiast luka w poborze stanowi zobowiązania zidentyfikowane, które mogą być przedmiotem działań egzekucyjnych. Luka w wymiarze zmniejszyła się z 1,94 procent PKB w 2010 roku do poziomu 1,85 procenta w roku 2016. Zgodnie z poczynionymi pomiarami, przez większość okresów luka w poborze wykazywała nieznaczną wartość ujemną, jednak prawdopodobnie wynika to z braku niektórych danych jednostkowych wykorzystanych w badaniu RA-GAP. Sytuacja ta nie wpływa jednak na ogólną wielkość szacowanej luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów; wcześniejsze analizy RA-GAP wskazują, że luka w poborze jest niezmiennie znacznie mniejsza niż luka w wymiarze, a zatem niedociągnięcie to nie jest czynnikiem o krytycznym znaczeniu.

Wykres 11. Luka w wymiarze i poborze (2010–16)



Źródło: obliczenia własne.

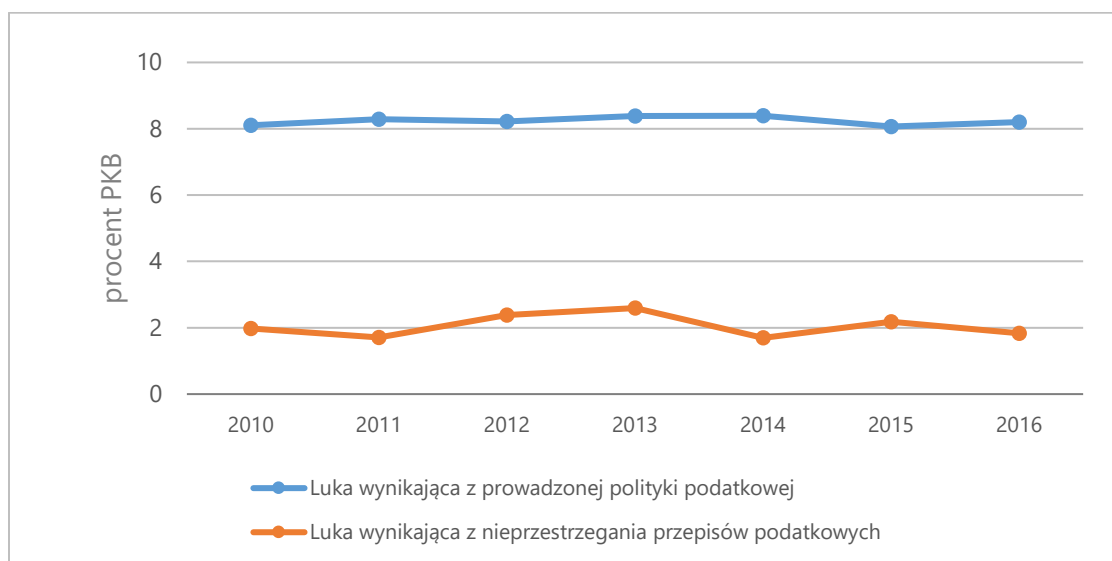
⁵ W tych podstawowych miernikach, z lukami w zakresie przestrzegania przepisów w ujęciu ogólnym, nie uwzględnia się należności nieściągalnych. To np. należności odpisane wskutek upadłości firm. Zgodnie z tym, w przypadku luki w poborze widać tendencję do zawyżania sum możliwych do uzyskania w wyniku późniejszej likwidacji wykrytej ustalonej części luki podatkowej. Innymi słowy, może istnieć normalny, a nawet optymalny niezerowy stan luki w poborze.

B. Luka wynikająca z prowadzonej polityki

15. Luka wynikająca z prowadzonej polityki jest różnicą między potencjalnym podatkiem VAT w warunkach, w których cała konsumpcja końcowa jest opodatkowana według obecnej stawki podstawowej, a potencjalnym podatkiem VAT należnym w obecnych ramach politycznych. Na wielkość luki wynikłej z prowadzonej polityki mają wpływ dwa czynniki: zmiany w strukturze prowadzonej polityki oraz zmiany w strukturze podstawy opodatkowania. Innymi słowy, luka wynikająca z prowadzonej polityki może wzrosnąć lub zmniejszyć się bez wyraźnych zmian politycznych; jeżeli nastąpi przesunięcie konsumpcji końcowej z pozycji opodatkowanych stawką podstawową na pozycje zwolnione lub opodatkowane stawką obniżoną, luka ulegnie zwiększeniu.

16. W latach 2010–16 luka wynikająca z przyjętej polityki utrzymywała się na zasadniczo niezmiennym poziomie, tj. między 8,1 i 8,4 procenta PKB (Wykres 12). Oczekuje się, że wzrost stawki podstawowej w 2011 roku w wysokości 1 procenta spowodował, *ceteris paribus*, wzrost przychodów utraconych wskutek ulg w VAT, a w efekcie zwiększenie luki wynikłej z przyjętej polityki. Jednocześnie obniżone stawki zostały podwyższone o 2 punkty procentowe, co zrównoważyło wpływ wzrostu stawki podstawowej. W rezultacie, w latach 2010–2016, luka wynikająca z przyjętej polityki utrzymywała się na stosunkowo niezmiennym poziomie.

Wykres 12. Luka wynikająca z przyjętej polityki oraz z nieprzestrzegania przepisów VAT (2010–16)



Źródła: obliczenia własne.

Luka wydatkowa i luka z przepływów niepodlegających opodatkowaniu

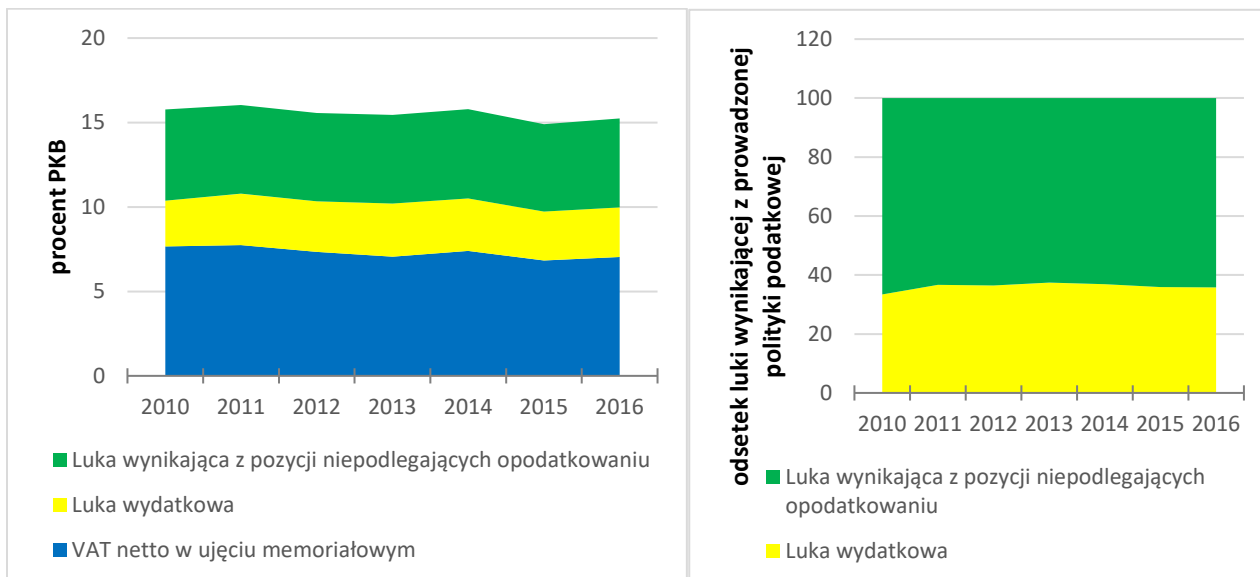
17. Lukę wynikającą z przyjętej polityki można rozbić na lukę wydatkową oraz na lukę z przepływów niepodlegających opodatkowaniu Luka wydatkowa stanowi różnicę pomiędzy VAT potencjalnym, gdzie większość konsumpcji końcowej opodatkowana jest według stawki podstawowej, ale przy funkcjonowaniu minimalnego katalogu zwolnień standardowych, a potencjalnym VAT w aktualnym kontekście politycznym. Innymi słowy, luka wydatkowa stanowi składnik luki wynikającej z przyjętej polityki, powodowany decyzjami w sprawie podejmowanych wydatków podatkowych. Luka z przepływów niepodlegających opodatkowaniu stanowi różnicę pomiędzy VAT potencjalnym, gdzie cała konsumpcja końcowa jest opodatkowana według aktualnej stawki podstawowej, a VAT potencjalnym w przypadku, gdy większość konsumpcji końcowej opodatkowana jest według stawki podstawowej, ale w sytuacji, w której katalog minimalnych zwolnień standardowych pozostaje niezmienny.⁶ Innymi słowy, luka z przepływów niepodlegających opodatkowaniu stanowi tę część luki politycznej, która wynika z typowych zwolnień z VAT, koniecznych ze względów pragmatycznych przy projektowaniu podatku od towarów i usług. Innym sposobem postrzegania tych dwóch miar jest podział luki wynikającej z prowadzonej polityki na część, w której istnieją możliwości mobilizacji dochodów (luka wydatkowa) oraz na część, w której możliwości mobilizacji dochodów są niewielkie (luka wynikająca z przepływów niepodlegających opodatkowaniu).

18. Luka wydatkowa nieznacznie wzrosła w latach 2010–16, podczas gdy luka z przepływów niepodlegających opodatkowaniu zmniejszyła się nieznacznie (Wykres 13).

Luka w wydatkach wzrosła z 2,7 do 2,9 procenta PKB w latach 2010–16, podczas gdy luka z przepływów niepodlegających opodatkowaniu zmniejszyła się z 5,4 procenta do 5,3 procenta. W tym okresie luka w wydatkach stanowiła niewiele ponad jedną trzecią luki wynikającej z przyjętej polityki.

⁶ Katalog zwolnień minimalnych obejmuje: utrzymanie zwolnienia dla usług finansowych, które jest typowe dla niemal wszystkich podatków VAT na świecie; utrzymanie aktualnego podejścia wobec sektora publicznego, ponieważ zmiany w tym podejściu mogą powodować zmiany w dochodach w modelu VAT, ale w rzeczywistości zostałyby skompensowane równoważnymi zmianami w wydatkach publicznych; oraz utrzymanie zwolnienia w sektorze mieszkalnictwa, ponieważ zwolnienie to jest cechą wspólną niemal wszystkich podatków VAT na świecie, a kwota wpływów z tytułu czynszów w mieszkalnictwie w rachunkach narodowych uwzględnia wpływy z czynszów, które tak naprawdę nie są transakcjami rynkowymi, a zatem nie podlegają opodatkowaniu VAT w żadnym wypadku. Należy zauważyć, że 112 dyrektywa UE przewiduje szerszy katalog zwolnień niż ten wskazany powyżej; celem tej normatywnej struktury nie jest stworzenie modelu dla przyjętej polityki, ale jest po prostu próba ustalenia pewnej bazy, zgodnej z normami międzynarodowymi.

Wykres 13. Luka wydatkowa i luka z przepływów niepodlegająca opodatkowaniu (2010–16)



Źródło: obliczenia własne.

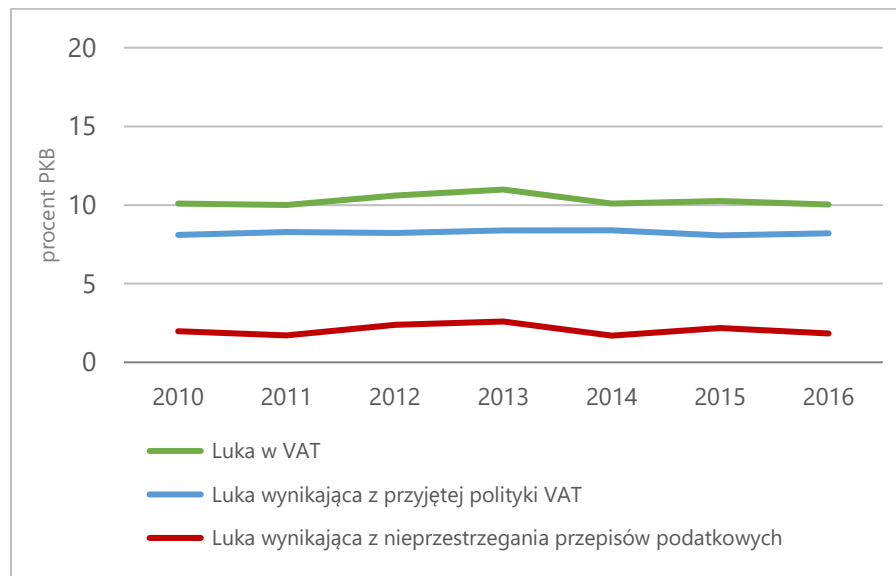
19. Znaczną część luki wynikającej z prowadzonej polityki w Polsce związana jest z sektorem rolnym. W sektorze rolnym zastosowanie mają stawki preferencyjne, gdzie sektor ten odpowiada za znaczącą część polskiego PKB. Stawki te stosuje się również w sektorze artykułów spożywczych. Unijny system ryczałtowy dla rolników, w którym również występują wydatki podatkowe, jest powszechny w sektorze mikroprzedsiębiorstw charakteryzujących polskie rolnictwo. W sektorze tym powszechna jest również produkcja na własne potrzeby, niebędąca produkcją rynkową, a zatem niepodlegająca VAT, a zatem uwzględniana również w luce wynikającej z przepływów niepodlegających opodatkowaniu. Skutki tej sytuacji są częściowo kompensowane faktem, iż wpływ progu rejestracyjnego w tym sektorze jest elementem negatywnym luki niepodlegającej opodatkowaniu, z uwagi na obniżone stawki i dopłaty wypłacane w tym sektorze.

C. Ogólna luka podatkowa w zakresie podatku od towarów i usług

20. Połączenie luki wynikającej z przyjętej polityki oraz luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w ogólną lukę w VAT stanowi wskaźnik ogólnej efektywności dochodów. Ogólna luka w VAT może być mierzona bezpośrednio, jako różnica pomiędzy VAT potencjalnym, gdzie cała konsumpcja końcowa jest opodatkowana według aktualnej stawki podstawowej, a rzeczywistymi dochodami z VAT, lub też pośrednio, poprzez połączenie luki wynikającej z prowadzonej polityki i z nieprzestrzegania przepisów podatkowych.

21. Luka VAT ogółem wzrosła z 10,1 procenta do 11 procent PKB w latach 2010-2013, a następnie spadła do 10 procent w roku 2016 (Wykres 14). Łączna luka w VAT wzrosła z 10,1 procenta PKB w 2010 roku do 11 procent PKB w roku 2013, głównie wskutek zwiększenia luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów, o 0,6 punktu procentowego. Późniejsze zmniejszenie luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów oznaczało, że w całym okresie luka VAT ogółem utrzymywała się w dużej mierze na niezmiennym poziomie równym 10 procent PKB.

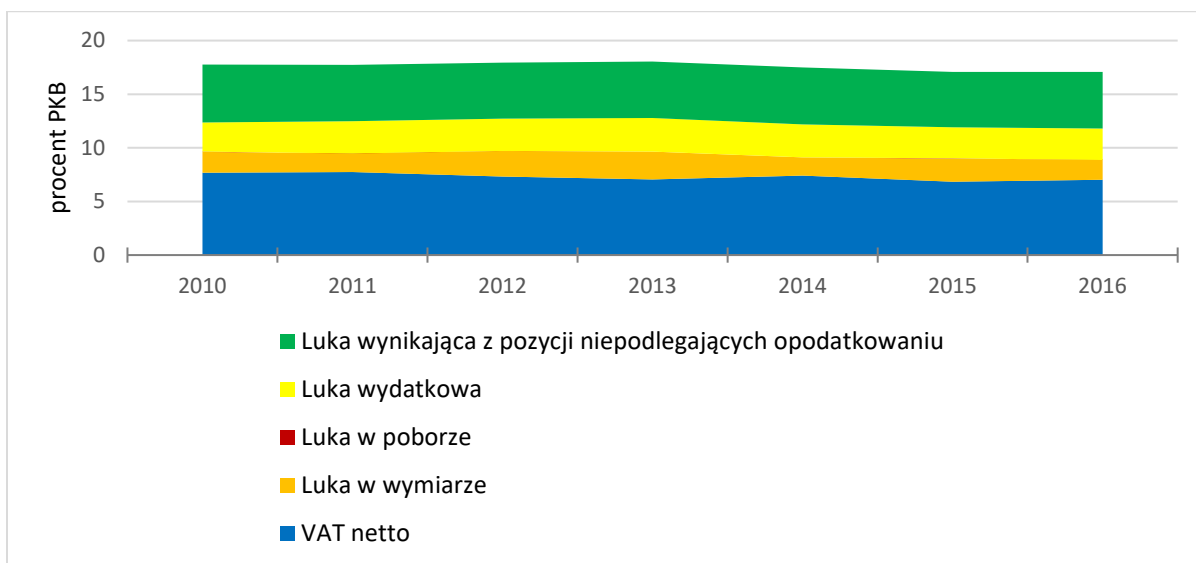
Wykres 14. Luka VAT, luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów oraz luka wynikająca z prowadzonej polityki (2010–16)



Źródło: obliczenia własne.

22. Największymi elementami składowymi ogólnej luki VAT w Polsce są luka z elementów niepodlegających opodatkowaniu i luka w wydatkach (Wykres 15). Elementy składowe luki VAT ogółem można również pogrupować według elementów, które mają potencjał w zakresie mobilizacji dochodów (luka w poborze podatku VAT, luka w wymiarze i luka wydatkowa) oraz tych, które nie wykazują takiego potencjału (luka z elementów niepodlegających opodatkowaniu). Największym elementem luki VAT w Polsce jest luka z elementów niepodlegających opodatkowaniu, która nie pozwala na potencjalną mobilizację dochodów. Oprócz luki w wydatkach, stosunkowo wysoka luka w wymiarze stanowi znaczny potencjał w zakresie mobilizacji dochodów.

Wykres 15. VAT rzeczywisty i elementy składowe luki podatkowej (2010–16)

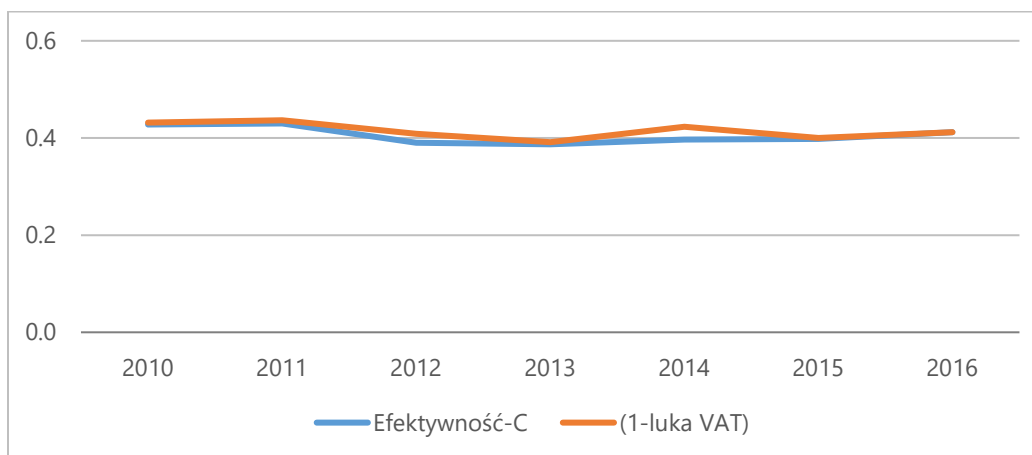


Źródło: obliczenia własne.

23. Poziom i zmiany szacowanej luki w VAT są zgodne z zaobserwowaną wartością wskaźnika efektywności-C (Wykres 16). Zaobserwowana wartość efektywności-C powinna być równa $(1 - \text{luka w VAT})$ lub $(1 - \text{luka wynikająca z przyjętej polityki}) \times (1 - \text{luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów})$.⁷ Wyniki analizy RA-GAP ukazują, iż wynik obliczeń $(1 - \text{luka VAT})$ jest bardzo zbliżony do odnotowanej wartości efektywności-C w latach 2010–2016. Różnice szcążkowe przypisać można niewielkim różnicom w pomiarze rzeczywistych wpływów z podatku VAT (patrz poniżej), jak również niewielkim różnicom w przyjętych definicjach i założeniach.

⁷ Patrz *The Anatomy of the VAT*, Michael Keen, MFW, 2013. Link: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2013/wp13111.pdf>.

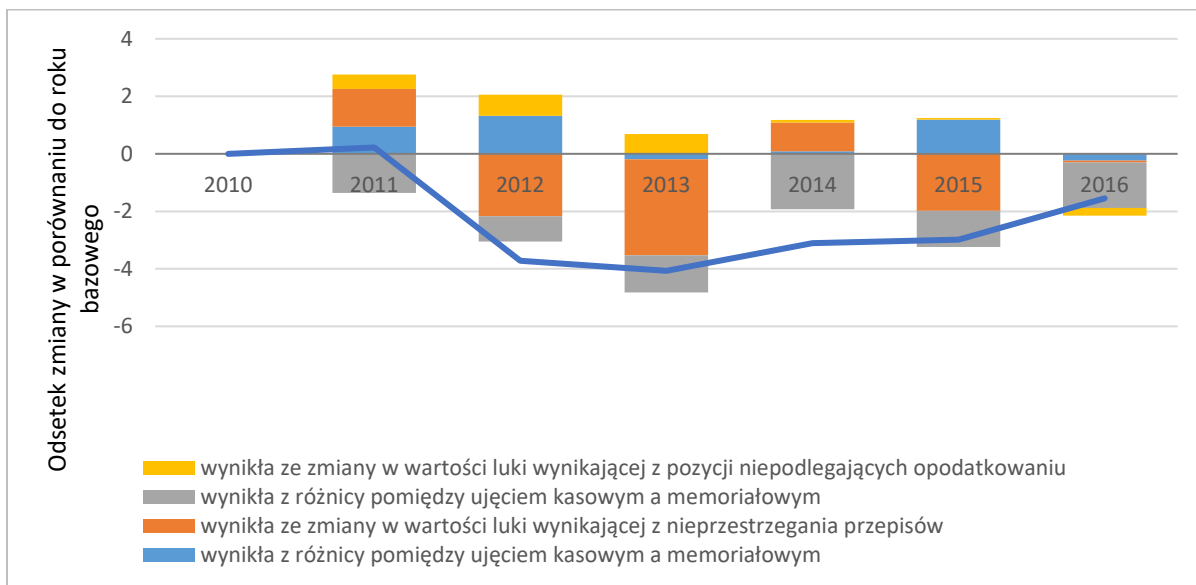
Wykres 16. (1-luka VAT) a wskaźnika Efektywności-C (2010–16)



Źródło: obliczenia własne.

24. Większość zmian w odnotowywanej wartości wskaźnika efektywności-C w okresach rocznych wynika ze zmian w luce wynikającej z nieprzestrzegania przepisów podatkowych (Wykres 17). Zmiany odnotowywanej wartości wskaźnika Efektywności-C można podzielić na zmiany elementów składowych luki VAT oraz różnice czasowe pomiędzy VAT w ujęciu memoriałowym, zgodnie z definicją przyjętą w RA-GAP, a wartością w ujęciu kasowym wykorzystaną w publikowanych danych liczbowych dotyczących poboru VAT. Podział ten zaprezentowano na Wykresie 17. Podczas gdy zmiany w zakresie luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów stanowiły większą część poszczególnych corocznych zmian wartości wskaźnika Efektywności-C, to w ujęciu ogólnym najbardziej znaczącą przyczyną spadku wartości Efektywności-C w latach 2010–16 była luka w wydatkach. Należy zauważyć, że efektywność-C w Polsce jest na ogół bardzo stabilna, a zaobserwowane indywidualnie zmiany mieszczą się prawdopodobnie w granicach błędu statystycznego.

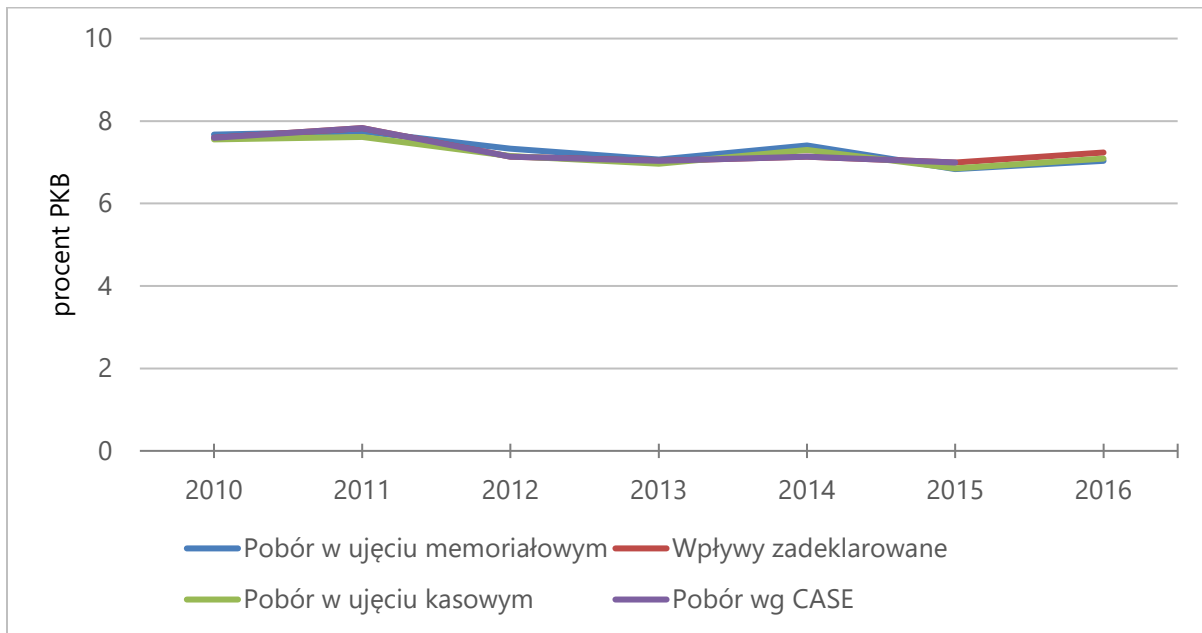
Wykres 17. Wpływ elementów luki podatkowej na Efektywność-C (2010–16)



Źródło: obliczenia własne.

25. Brak jest znaczących różnic pomiędzy rzeczywistym poborem podatku VAT zgodnie z definicją przyjętą w RA-GAP i w innych szacunkach luki VAT (Wykres 18). Istnieją okoliczności, w których wartość rzeczywistych wpływów z podatku VAT w RA-GAP może różnić się od wartości publikowanych przez organy krajowe (Pole 1). Ponadto, coroczne oszacowania luki VAT występującej w Polsce przeprowadzone na zlecenie KE TAXUD (patrz niżej) opierały się na wartościach poboru VAT podawanych w danych Eurostatu, co również może powodować występowanie rozbieżności. Jednak w przypadku Polski, wszystkie trzy miary, jak również zwykła miara kasowa, obliczona na podstawie deklaracji podatkowych i danych dotyczących płatności, dają bardzo zbliżone wartości poboru VAT.

Wykres 18. Pomiary poboru podatku VAT (2010–16)

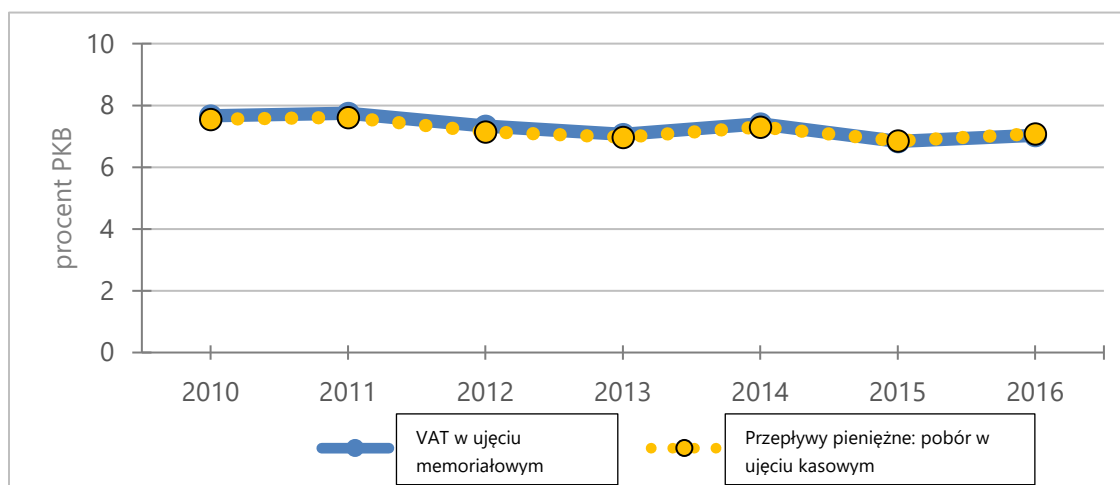


Źródło: obliczenia własne, KE TAXUD i władze krajowe.

Pole 1. Pomiar rzeczywistego VAT

W podejściu RA-GAP, w szacowaniu luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów, podczas określania wartości VAT rzeczywistego stosuje się metodę memoriałową; w analizie korzysta się z mikro danych podatników w celu przypisania podatku do odpowiadających mu okresów, w których podatek jest należny, nie zaś do okresów, w których następują płatności. Ma to na celu lepsze dopasowanie działalności gospodarczej deklarowanej przez podatnika (w deklaracji VAT) i odpowiadających jej płatności do działalności gospodarczej zarejestrowanej w danych statystycznych. W dłuższej perspektywie, wartości w ujęciu kasowym powinny zbliżyć się do wartości w ujęciu memoriałowym (z pominięciem kar i odsetek) (Wykres 19). W perspektywie krótkoterminowej, wartości w ujęciu kasowym charakteryzują się zazwyczaj większą zmiennością niż wartości w ujęciu memoriałowym.

Wykres 19. Przykład pomiaru memoriałowego RA-GAP a oficjalne wartości poboru VAT



Źródło: obliczenia własne.

Różnice między wartościami uzyskanymi przy stosowaniu metody memoriałowej, a wartościami uzyskanymi przy stosowaniu metody kasowej wynikają głównie z kwestii związanych z zarządzaniem środkami pieniężnymi: terminów spłat należności i zwrotów oraz mechanizmów przenoszenia nadpłaty podatku na kolejny okres (w przypadku których nadwyżka zapłaconego VAT nie jest natychmiast zwracana, lecz zaliczana jest na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych VAT lub innych zobowiązań podatkowych). Występuje procykliczna tendencja wartości poborów mierzonych metodą kasową. Wartość wpływów z tytułu VAT mierzonych metodą kasową ulega zwiększeniu, a nadpłaty agregują się w okresach wzrostu gospodarczego, podczas gdy w okresach spowolnienia wartość wpływów mierzonych metodą kasową spada, podobnie jak skumulowana wartość nadpłaty. Na różnice pomiędzy wartością VAT ustalaną metodą memoriałową, a wartością wynikającą z metody kasowej wpływać może również inflacja. Ze względu na odstęp czasu między okresami podatkowymi a terminami płatności, wysoka stopa inflacji powoduje zmniejszenie stosunku wpływów kasowych do działalności gospodarczej w porównaniu do obliczonych memoriałowo wartości VAT należnego z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej.

Uwaga: terminologia metoda kasowa i metoda memoriałowa w tym przypadku odnosi się wyłącznie do pomiaru podatku VAT zapłaconego przez podatników, nie zaś do systemów „kasowych”, które umożliwiają podatnikom zgłaszanie prowadzonej działalności w momencie dokonania płatności, a nie w momencie realizacji dostawy lub wystawienia faktury. Stosowanie metody kasowej w rozliczeniach VAT podatników nie wpływa na uzyskiwane wartości w pomiarze VAT.

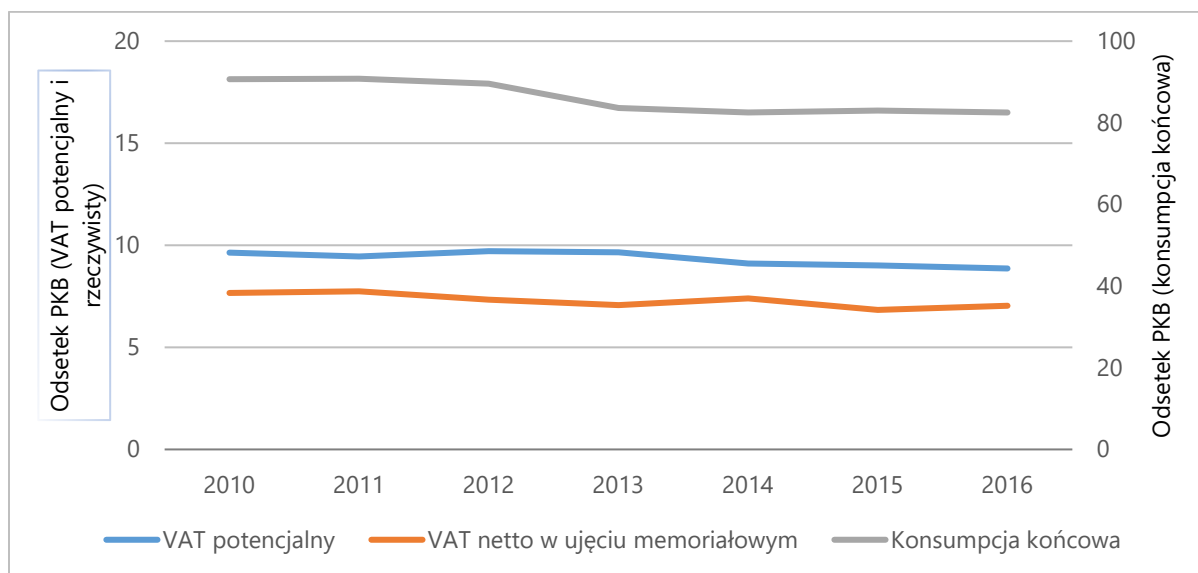
III. DALSZA ANALIZA LUKI WYNIKAJĄCEJ Z NIEPRZESTRZEGANIA PRZEPISÓW PODATKOWYCH

A. Potencjalny i rzeczywisty podatek od towarów i usług

26. Nie wystarczy zrozumieć, jak zmieniała się kwestia przestrzegania przepisów podatkowych; konieczne jest również zrozumienie przyczyn tej zmienności. O ile zrozumienie zmienności luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w czasie jest użyteczne w ocenie ogólnych wyników administracji podatkowej, to jednak obserwacja ta nie jest przydatna dla organów administracji skarbowej w opracowywaniu rozwiązań problemów związanych z kwestią przestrzegania przepisów podatkowych. W tej części raportu przedstawiono dodatkowe podziały czynników wpływających na lukę wynikającą z nieprzestrzegania przepisów VAT, dzięki czemu możliwe jest lepsze zrozumienie czynników wpływających na zmiany wartości tej luki.

27. Potencjalny VAT zmniejszył się w latach 2010–2016 w mniejszym stopniu niż konsumpcja końcowa, wyrażona jako procent PKB (Wykres 20). Konsumpcja końcowa zmniejszyła się jako procent PKB z 91 procent PKB w roku 2010 do 83 procent w roku 2016. Jednak VAT potencjalny zmniejszał się w mniejszym stopniu, z 9,6 do 8,9 procent PKB. Wynika to po części ze zwiększenia stawek w roku 2011.

Wykres 20. Potencjalny i rzeczywisty podatek od towarów (2010–16)



Źródło: obliczenia własne.

B. Potencjalny i rzeczywisty podatek od towarów i usług w podziale na sektory

28. Model luki w podatku VAT w RA-GAP przewiduje podział luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w ujęciu sektorowym, ale powinien być on traktowany jedynie jako ogólny wskaźnik. Korzystanie z tabel wykorzystania rachunków narodowych i szczegółowych danych rejestracyjnych podatników w podejściu RA-GAP do szacowania luki w podatku VAT umożliwia porównanie potencjalnego i rzeczywistego podatku VAT dla poszczególnych sektorów gospodarki. Podział tych wartości między różne sektory nie ma wpływu na ogólny wynik, ale należy go interpretować jako ogólne wskazanie ryzyka braku zgodności w każdym sektorze. Dwa główne czynniki, jakie należy uwzględnić, są następujące:

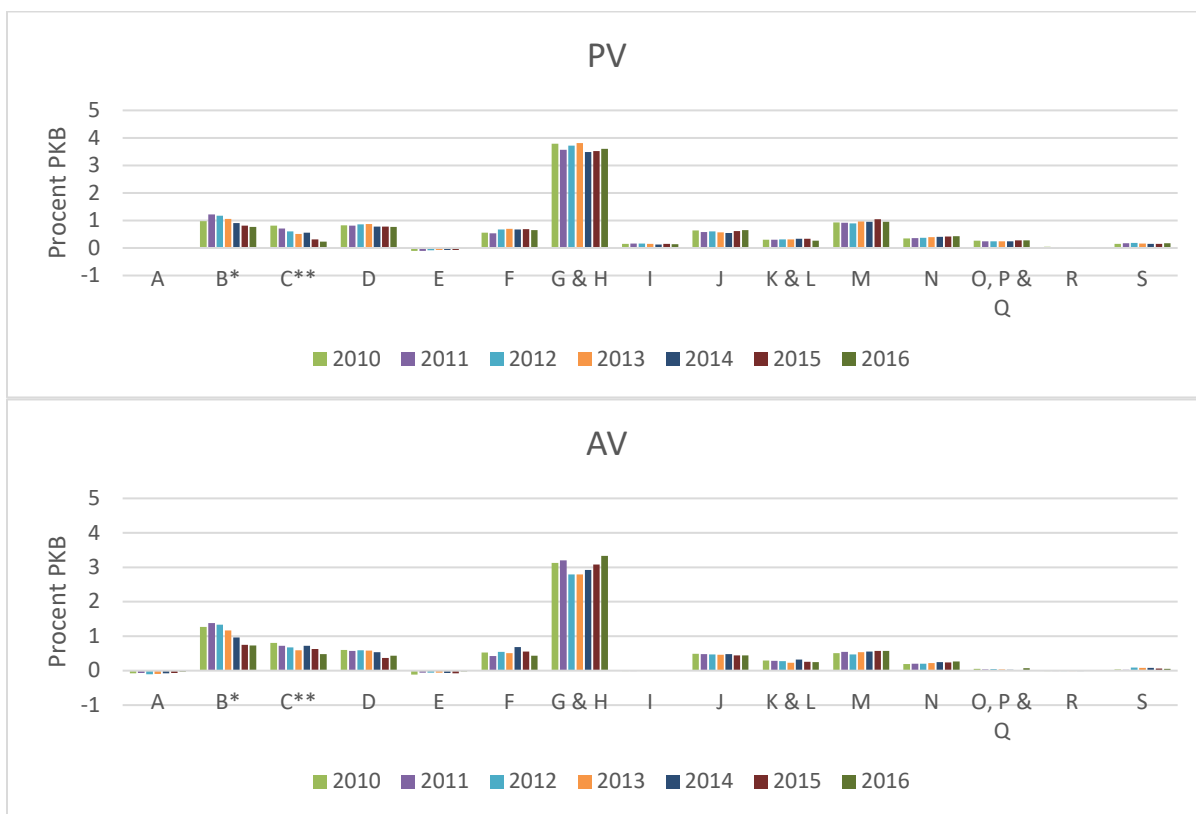
- Podatnik zazwyczaj wykazuje rzeczywisty podatek VAT w ramach swojej głównej działalności gospodarczej, podczas gdy potencjalny podatek VAT wynika z zachowań gospodarczych wykazywanych w rachunkach narodowych. Podatnik prowadzący działalność w więcej niż jednym sektorze będzie zgłaszał całą swoją działalność tylko w jednej pozycji, podczas gdy rachunki narodowe rozdzieliłyby tę działalność na poszczególne sektory.
- Różnica ta oznacza również, na przykład, że wartość sprzedaży deklarowanej do celów podatku VAT przez sprzedawców detalicznych obejmuje marże transportowe, które w rachunkach narodowych są wykazywane oddzielnie w sektorze transportu. Z tego względu dokonuje się korekty.

Z powyższych powodów podział luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów według sektorów gospodarki należy skonfrontować z istniejącymi danymi biznesowymi, jakie administracja posiada na temat charakteru i rozkładu ryzyka braku zgodności.

29. Niezależnie od powyższego, doświadczenia zebrane uprzednio w innych krajach sugerują, że zdezagregowana luka zgodności może nadal służyć jako użyteczny wskaźnik ryzyka braku zgodności występującego w poszczególnych sektorach. W poprzednich programach RA-GAP sektorową alokację luki w zakresie zgodności uznano ogólnie za intuicyjną i zgodną z istniejącą wiedzą.

30. Największy udział zarówno w potencjalnych, jak i rzeczywistych wpływach z tytułu VAT mają sektory handlu i usług transportowych (Wykres 21). Podatek VAT w Polsce ma stosunkowo szeroką podstawę w wielu sektorach, jednak największy udział przypada na sektor handlu i usług transportowych. Podobnie, największym składnikiem rzeczywistych wpływów z tytułu VAT są właśnie te sektory.

Wykres 21. Trendy w potencjalnym i rzeczywistym VAT w podziale na sektory (2010–16)



Kod sektora	Opis sektora	Kod sektora	Opis sektora
A	Rolnictwo	J	Informacja i komunikacja
B*	Górnictwo i pokrewne sektory związane z produkcją	K & L	Finanse, ubezpieczenia i nieruchomości
C**	Inny sektor związany z produkcją	M	Usługi świadczone w ramach wolnych zawodów
D	Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej	N	Usługi administracyjne
E	Zaopatrzenie w wodę i kanalizacja	O, P & Q	Administracja publiczna, edukacja, zdrowie i usługi społeczne
F	Budownictwo	R	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją
G & H	Handel i transport	S	Pozostała działalność usługowa
I	Zakwaterowanie i usługi gastronomiczne		

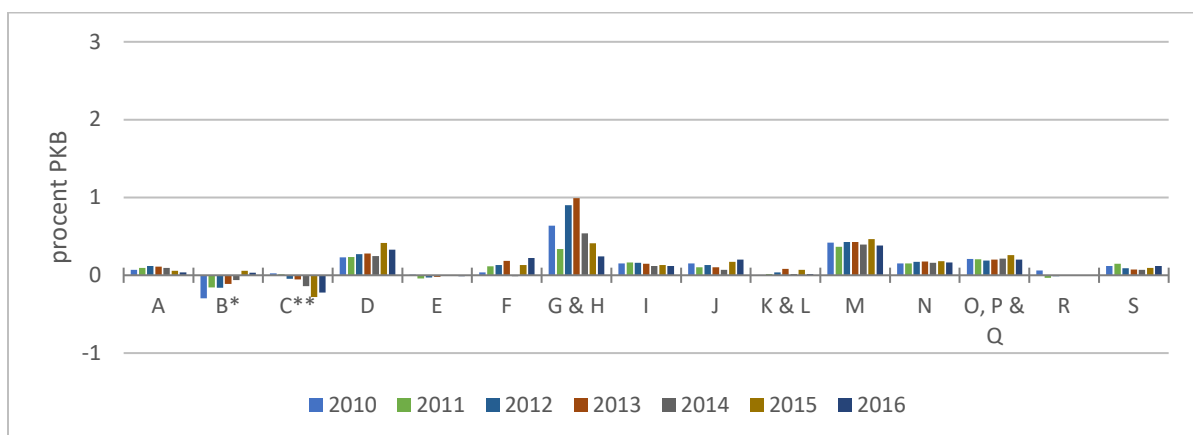
Źródło: obliczenia własne.

C. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów w podziale na sektory

31. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów była największa w sektorze handlu i usług transportowych, aczkolwiek w innych sektorach również występują znaczne luki (Wykres 22). Sektorowy rozkład luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów pokazuje, że historycznie największy udział w luce miał sektor handlu i usług transportowych. Aczkolwiek

zaobserwowane rozmiary luki występującej w tym sektorze zmniejszyły się w latach 2013-2016, co zbiegło się w czasie z zakrojonymi na szeroką skalę kampaniami na rzecz wypełniania obowiązków podatkowych, skierowanymi w szczególności do tego sektora (zob. poniżej). Zmiany rozmiarów luki w tym sektorze były główną siłą napędową zmian obserwowanych w rozmiarach luki całkowitej. Obserwuje się również występowanie stałych luk w sektorze usług świadczonych w ramach wolnych zawodów oraz w innych sektorach. Występowanie wszystkich powyższych obserwacji jest typowe w sektorach stosunkowo wysokiego ryzyka. Obserwuje się również występowanie luki w sektorze energetycznym i użyteczności publicznej, co jest rzadziej spotykane, ponieważ sektory te są zwykle obciążone niskim ryzykiem. Niewielkie ujemne luki zaobserwowane w sektorze górniczym i wytwórczym mieszczą się w granicach błędu i mogą zostać pominięte (choć zostały ujęte w zagregowanych, ogólnych szacunkach luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów).

Wykres 22. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów w podziale na sektory (2010–16)



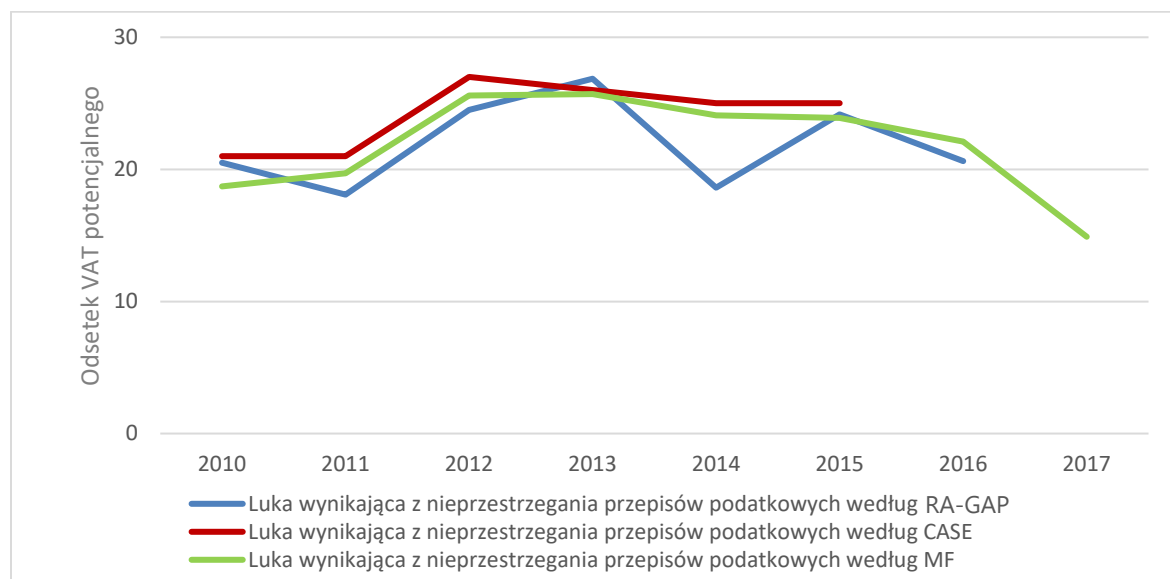
Kod sektora	Opis sektora	Kod sektora	Opis sektora
A	Rolnictwo	J	Informacja i komunikacja
B*	Górnictwo i pokrewne sektory związane z produkcją	K & L	Finanse, ubezpieczenia i nieruchomości
C**	Inny sektor związany z produkcją	M	Usługi świadczone w ramach wolnych zawodów
D	Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej	N	Usługi administracyjne
E	Zaopatrzenie w wodę i kanalizacja	O, P & Q	Administracja publiczna, edukacja, zdrowie i usługi społeczne
F	Budownictwo	R	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją
G & H	Handel i transport	S	Pozostała działalność usługowa
I	Zakwaterowanie i usługi gastronomiczne		

Źródło: obliczenia własne.

D. Szacunkowe wartości luk wynikających z nieprzestrzegania przepisów

32. Oprócz szacunków sporządzonych przy zastosowaniu podejścia RA-GAP, szacunki dotyczące rozmiarów luk wynikających z nieprzestrzegania przepisów VAT sporządzane są również przez MF i przez CASE dla KE TAXUD (Wykres 23). Szacunki opracowane przez konsorcjum CASE dla KE TAXUD oraz przez Departament Polityki Makroekonomicznej MF są zasadniczo spójne z szacunkami sporządzonymi przy zastosowaniu podejścia RA-GAP. Wartości szacunków są bardzo podobne dla większości analizowanych lat. Rozbieżność pojawia się w roku 2014, kiedy to w podejściu RA-GAP szacuje się różnicę w wysokości 19 procent potencjalnych wpływów z VAT, podczas gdy szacunki CASE i MF wynoszą 24-25 procent. Trend utrzymujący się od roku 2013 (który jest zasadniczo bardziej wiarygodny niż wyliczona wartość) jest jednak bardzo spójny pomiędzy szacunkami RA-GAP i MF, wykazując tendencję spadkową do 2017 roku. Rozbieżność odnotowana w roku 2014 wynika z szacunków RA-GAP dotyczących potencjalnych wpływów z VAT w tym roku, które są nieco niższe w porównaniu do dwóch pozostałych szacunków, podczas gdy rzeczywista kwota podatku VAT w RA-GAP jest nieco wyższa. Różnice te w efekcie zwiększają szacowaną wartość luki, ponieważ jej wartość obliczana jest jako różnica pomiędzy VAT potencjalnym a rzeczywistym.

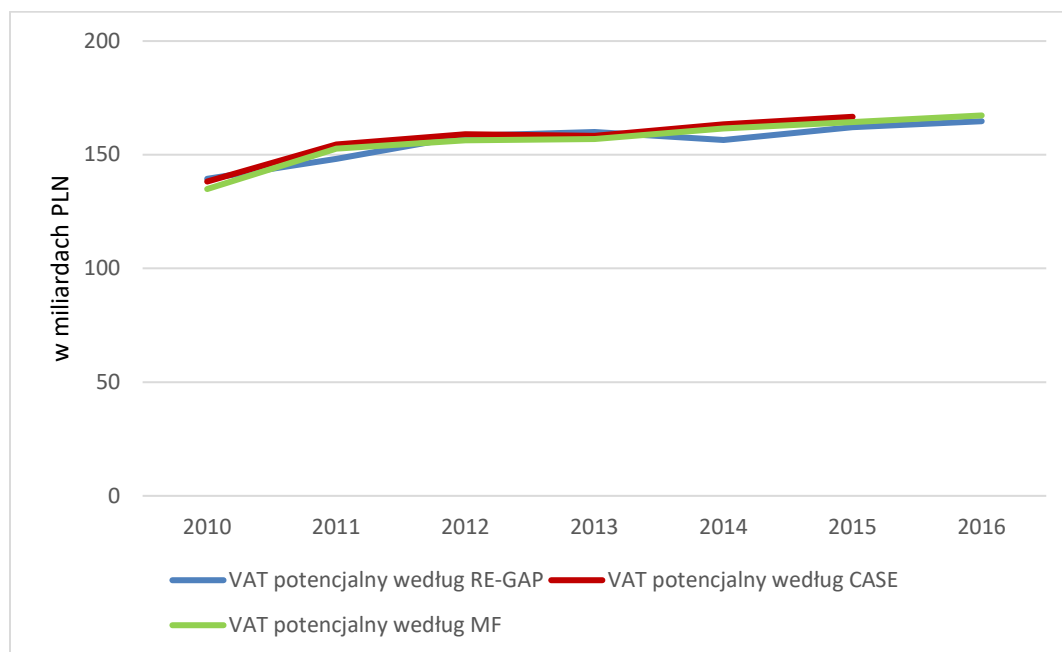
Wykres 23. Szacunki wartości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów podatkowych sporządzone przez CASE, MF i metodą RA-GAP (2010–17)



Źródło: obliczenia własne, KE TAXUD i władze krajowe.

33. Poziomy i trendy w potencjalnym podatku VAT oszacowane za pomocą trzech różnych podejść są bardzo podobne (Wykres 24). Każda z wykorzystywanych metod (RA-GAP, metoda zastosowana przez CASE dla KE TAXUD i metoda wykorzystywana przez MF) opiera się na odgórnej analizie potencjalnych wpływów z VAT z wykorzystaniem danych z rachunków narodowych. W związku z powyższym zgodnie z oczekiwaniami wszystkie metody dają bardzo podobne szacunki potencjalnych wpływów z VAT.

Wykres 24. Szacunki VAT potencjalnego sporządzone przez CASE, MF i metodą RA-GAP (2010–17)



Źródło: obliczenia własne, KE TAXUD i władze krajowe.

IV. PRZESTRZEGANIE PRZEPISÓW VAT W POLSCE

A. Miary przestrzegania przepisów VAT w Polsce

34. Władze krajowe zareagowały na duże rozmiary luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów VAT, wprowadzając szereg reform i nowych rozwiązań. Zauważając zarówno fakt, że luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów VAT w Polsce jest znacznie wyższa od średniej dla krajów UE, jak i konieczność modernizacji administracji podatkowej, władze podjęły szereg działań instytucjonalnych i dostosowawczych. Na płaszczyźnie instytucjonalnej, władze krajowe połączyły działania w zakresie administracji podatkowej, kontroli celnej i skarbowej w jeden urząd operacyjny na szczeblu regionalnym i lokalnym. MF na poziomie centralnym skupiło nadzór wszystkich departamentów działających w tych obszarach pod Szefem KAS i jego Zastępcami.

35. W grudniu 2016 r. wprowadzono „pakiet rozwiązań uszczelniających” w zakresie przestrzegania przepisów. Pakiet rozwiązań wprowadzonych przez władze krajowe obejmował szereg środków służących przestrzeganiu przepisów, przy czym środki te zaprojektowane zostały z myślą o osiągnięciu efektu synergii w zakresie efektów kontroli, co służyć miało poprawie morale podatkowego w Polsce. Pakiet zawierał:

- Rozszerzenie mechanizmu odwrotnego obciążenia;
- Wprowadzenie dodatkowych wymogów, jakie należy spełnić w celu otrzymania szybszego zwrotu podatku VAT;
- Ograniczenia dotyczące deklaracji kwartalnych;
- Elektroniczne składanie deklaracji VAT;
- Miesięczne podsumowania sprzedaży wewnątrzwspólnotowej składane drogą elektroniczną;
- Zmiany w zakresie solidarnej odpowiedzialności sprzedawcy i nabywcy w zakresie podatku VAT należnego od zawartych transakcji oraz w zakresie depozytów gwarancyjnych;
- Rozszerzenie odpowiedzialności na nowych agentów podatników;
- Uprawnienia do blokowania rejestracji VAT;
- Wprowadzenie grzywien za nieprzestrzeganie przepisów (sankcje VAT)
- Zwiększenie sankcji za oszustwa związane z VAT oraz inne zmiany w kodeksie karnym skarbowym;
- Zakończenie możliwości składania kwartalnych deklaracji podatku VAT, z wyłączeniem małych podatników; oraz
- Brak prawa nowo zarejestrowanych podatników do stosowania kwartalnych deklaracji podatku VAT przez okres 12 miesięcy od miesiąca, w którym miała miejsce rejestracja.

36. Władze uważają, że pakiet uszczelniający zwiększa dochody osiągane z tytułu VAT.

Na podstawie szacunków własnych władze twierdzą, że pakiet uszczelniający pozwolił na zwiększenie wpływów z VAT w roku 2017 o 389 milionów złotych. Prognoza na rok 2018 wynosi 3 miliardy zł. Szacunki te poparte są oceną wstępną, zgodnie z którą luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów w zakresie VAT w 2017 roku zmniejszyła się od roku 2016 o kilka punktów procentowych.

37. Władze wprowadziły również obowiązek elektronicznego składania zapisów transakcji kupna-sprzedaży – tzw. jednolitych plików kontrolnych (JPK) – w odniesieniu do wszystkich podatników VAT.

Zapisy transakcji umożliwiają administracji podatkowej obliczanie wartości zobowiązań podatkowych oraz automatyczne porównywanie wartości podatku naliczonego, o odliczenie, o które ubiega się nabywca, z odpowiednią deklaracją w sprawie podatku należnego złożonego przez dostawcę. Władze uważają, że rozwiązanie to pozwoliło na zwiększenie sprzedaży deklarowanej o 20 miliardów złotych w roku 2017 oraz na wykrycie rozbieżności na łączną kwotę 10 miliardów złotych przy 314 tysiącach zwrotów w analizowanym roku. Zgodność z wymogami JPK w pierwszym kwartale 2018 roku ma wynieść 94 procent.

38. Dane JPK przechowywane są w scentralizowanej krajowej bazie danych, która może być wykorzystana do prowadzenia zaawansowanych analiz ryzyka.

Dane na poziomie transakcji tworzone przez system JPK stanowią bardzo cenne źródło danych koniecznych w zaawansowanych analizach ryzyka. W połączeniu z danymi jednostkowymi pochodzącymi z zapisów w rejestrach podatników oraz danymi na temat płatności i zwrotów podatku, dane te mogą być wykorzystywane w takich analizach jak benchmarking, profilowanie ryzyka czy uczenie maszynowe.

39. Na 2018 rok planowane jest wprowadzenie kolejnych rozwiązań mających na celu zapewnienie przestrzegania przepisów VAT, w tym podział płatności VAT na specjalne rachunki VAT.

Banki zgodziły się zapewnić każdemu podatnikowi VAT odrębny rachunek na potrzeby VAT, tak aby płatności spływające od nabywców mogły zostać podzielone, a część stanowiąca podatek VAT wpłacana oddzielnie na rachunek VAT, na potrzeby automatycznego przelewu na rachunek Skarbu Państwa. Podzielona płatność ma być rozwiązaniem dobrowolnym dla nabywcy, co pozwoli im uniknąć solidarnej odpowiedzialności oraz innych sankcji za zapłatę podatku w przypadku, gdy dostawca nie dokona płatności z tytułu podatku należnego. Rozwiązanie to ma głównie na celu ochronę nabywców nieponoszących odpowiedzialności za przewinienia sprzedawcy, w przypadku, gdy zetkną się z nierzetelnym podmiotem. Władze rozważają wprowadzenie obowiązku podziału płatności, aczkolwiek wymagałoby to konsultacji z KE.⁸

⁸ Podzielona płatność jest w istocie formą odwrotnego obciążenia, co wymagałoby odstępstwa od postanowień 112 dyrektywy UE.

40. Na lipiec 2018 roku zaplanowano również wprowadzenie szeregu innych rozwiązań służących zapewnieniu zgodności z przepisami, mających na celu zwiększenie dochodów z VAT. Poza podzieloną płatnością planowane są również inne rozwiązania, takie jak:

- elektroniczne przysyłanie danych z elektronicznych kas fiskalnych w czasie rzeczywistym;
- zwiększone wymogi informacyjne dotyczące wpisania i wykreślenia z rejestru VAT;
- sankcje za sprzedaż niezarejestrowaną na potrzeby VAT;
- ograniczenie sprzedaży on-line przez sprzedawców niezarejestrowanych na potrzeby VAT; oraz
- dodatkowe rozwiązania mające na celu zabezpieczenie łańcucha dostaw paliw

Władze przewidują, że powyższe rozwiązania, w tym podział płatności, zwiększą wpływy z VAT ogółem o 3,3 miliarda złotych w roku 2019, a w roku 2023 do 9 miliardów złotych.

41. W 2018 roku władze dokonały zaostrzenia wymogów sprawozdawczych dla izb rozliczeniowych banków, nakładając wymóg zgłaszania podejrzanych przepływów pieniężnych. Ustawa, znana jako STIR, mająca na celu zapobieganie wykorzystywaniu przez zorganizowane grupy przestępcze sektora finansowego do celów oszustw podatkowych, zwłaszcza w zakresie podatku VAT, została uchwalona w 2018 roku. Izby rozliczeniowe i KAS analizują pochodzące z banków dane o przelewach, wykorzystując algorytmy oparte na praktyce bankowej i doświadczeniu w zwalczaniu prania pieniędzy. Ma to na celu identyfikację transakcji wysokiego ryzyka, a wyniki tej analizy ryzyka są codziennie zgłaszane do administracji podatkowej. Następnie, organy skarbowe mają możliwość zablokowania rachunków bankowych obciążonych wysokim ryzykiem na okres do 72 godzin, na czas prowadzonego postępowania wyjaśniającego dotyczącego tych transakcji (nie obejmuje to prywatnych rachunków osób fizycznych), z opcją przedłużenia blokady do trzech miesięcy. Rozwiązanie to generalnie dotyczy zorganizowanych grup przestępczych, a w szczególności podatników dokonujących zakupu, którzy współuczestniczą w oszustwach typu „znikający podmiot gospodarczy”.

42. W opinii władz opisane powyżej rozwiązania przyczyniły się do znacznego wzrostu wpływów podatkowych w 2017 roku. Zgodnie z dokumentacją Programu Konwergencji, przygotowaną przez władze dla Komisji Europejskiej, szacowany wzrost przychodów podatkowych z tytułu wprowadzenia JPK wyniósł w 2017 r. 6,5 mld złotych. Jest to spójne ze wstępną oceną MF, dotyczącą luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów w 2017 r. Oczekiwane zwiększenie wpływów, wynikające z kombinacji trzech rozwiązań — JPK, podzielonej płatności i STIR — prognozuje się na poziomie 7,7 mld złotych w 2018 r. i 4,3 mld złotych w roku 2019.

Załącznik 1. Tabele zawierające dane liczbowe dla załączonych wykresów

Załącznik Tabela 1. Dane dla Wykresu 1 i 6: Dochody z tytułu podatku VAT

Rok	Dochody z VAT (w milionach PLN)	VAT w relacji do PKB (odsetek)
2008	101 876	7,9
2009	99 562	7,3
2010	109 718	7,6
2011	122 647	7,8
2012	116 264	7,1
2013	116 607	7,0
2014	122 671	7,1
2015	125 836	7,0
2016	134 554	7,2
2017	154 671	7,8

Załącznik Tabela 2. Dane dla Wykresu 7: Analiza dochodów netto z tytułu VAT

(w procentach PKB)

Rok	Dochody z VAT netto	Import VAT	Dochody z VAT krajowe
2010	7,6	1,6	6,0
2011	7,8	1,9	6,0
2012	7,1	1,8	5,4
2013	7,0	1,3	5,8
2014	7,1	1,2	6,0
2015	7,0	0,6	6,4
2016	7,2	0,4	6,8

Załącznik Tabela 3, Dane dla Wykresu 8: Wskaźniki efektywności-C dla Polski i średnia dla Europy

Rok	Współczynnik efektywności-C w Polsce	Średni Współczynnik Efektywności-C w regionie
2008	0,45	0,59
2009	0,41	0,55
2010		0,56
2011	0,43	0,56
2012	0,43	0,55
2013	0,39	0,56
2014	0,40	0,56
2015	0,40	0,56
2016	0,41	0,54
2017	0,43 (szacunkowe)	

Załącznik Tabela 4, Dane dla Wykresu 9: Średnia efektywność-C w Europie (2008-2016)

Państwo	Współczynnik Efektywności-C	Średni Współczynnik Efektywności-C w regionie
Chorwacja	0,77	0,56
Bośnia i Hercegowina	0,75	0,56
Szwajcaria	0,71	0,56
Estonia	0,69	0,56
Kosowo	0,69	0,56
Cypr	0,66	0,56
Serbia	0,64	0,56
Bułgaria	0,64	0,56
Izrael	0,63	0,56
Malta	0,62	0,56
Mołdawia	0,61	0,56
Słowenia	0,60	0,56
Dania	0,59	0,56
Austria	0,59	0,56
Szwecja	0,58	0,56
Czechy	0,57	0,56
Norwegia	0,56	0,56
Węgry	0,56	0,56
Finlandia	0,55	0,56
Niemcy	0,55	0,56
Holandia	0,51	0,56
Litwa	0,50	0,56
Albania	0,49	0,56
Rumunia	0,48	0,56
Słowacja	0,48	0,56
Francja	0,48	0,56
Islandia	0,48	0,56
Irlandia	0,48	0,56
Belgia	0,47	0,56
Łotwa	0,47	0,56
Portugalia	0,47	0,56
Zjednoczone Królestwo	0,43	0,56
Polska	0,41	0,56
Hiszpania	0,40	0,56
Turcja	0,40	0,56
Grecja	0,39	0,56
Włochy	0,38	0,56

Załącznik Tabela 5, Dane dla Wykresów 2 i 10: Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych

Rok	Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych (procent VAT potencjalnego)	Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych (procent PKB)
2010	21	2,0
2011	18	1,7
2012	24	2,4
2013	27	2,6
2014	19	1,7
2015	24	2,2
2016	21	1,8

Załącznik Tabela 6, Dane dla Wykresu 11: Luka w wymiarze i poborze
(w procentach PKB)

Rok	VAT rzeczywisty (w ujęciu memoriałowym))	Luka w poborze	Luka w wymiarze
2010	7,7	0,0	1,9
2011	7,7	(0,0)	1,8
2012	7,3	(0,0)	2,4
2013	7,1	0,0	2,6
2014	7,4	(0,0)	1,7
2015	6,8	0,0	2,2
2016	7,0	(0,0)	1,9

(W procentach luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów)

Rok	Luka w poborze	Luka w wymiarze
2010	1,8	98,2
2011	(2,8)	102,8
2012	(0,1)	100,1
2013	0,8	99,2
2014	(1,2)	101,2
2015	0,6	99,4
2016	(1,4)	101,4

Załącznik Tabela 7, Dane dla Wykresów 3, 12 i 14: Luka w VAT, luka w przestrzeganiu przepisów, Luka wynikająca z zastosowanej polityki

(w procentach PKB)

Rok	Luka VAT ogółem	Luka wynikająca z zastosowanej polityki	Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych
2010	10,08	8,10	1,98
2011	10,00	8,29	1,71
2012	10,60	8,22	2,38
2013	10,98	8,39	2,59
2014	10,09	8,39	1,69
2015	10,24	8,07	2,18
2016	10,03	8,20	1,83

Załącznik Tabela 8, Dane dla Wykresu 13: Luka niepodlegająca opodatkowaniu i luka w wydatkach

(w procentach PKB)

Rok	VAT netto w ujęciu memoriałowym	Luka w wydatkach	Luka niepodlegająca opodatkowaniu
2010	7,7	2,7	5,4
2011	7,7	3,0	5,3
2012	7,3	3,0	5,2
2013	7,1	3,1	5,3
2014	7,4	3,1	5,3
2015	6,8	2,9	5,2
2016	7,0	2,9	5,3

(W procentach wielkości luki wynikającej z przyjętej polityki)

Rok	Luka w wydatkach	Luka niepodlegająca opodatkowaniu
2010	33,4	66,6
2011	36,6	63,4
2012	36,4	63,6
2013	37,4	62,6
2014	36,9	63,1
2015	35,9	64,1
2016	35,8	64,2

Załącznik Tabela 9, Dane dla Wykresu 15: Rzeczywisty podatek od towarów i usług oraz elementy składowe luki

(w procentach PKB)

Rok	VAT rzeczywisty (w ujęciu memoriałowym)	Luka w poborze	Luka w wymiarze	Luka w wydatkach	Luka niepodlegająca opodatkowaniu
2010	7,7	0,04	1,9	2,7	5,4
2011	7,7	-0,05	1,8	3,0	5,3
2012	7,3	0,00	2,4	3,0	5,2
2013	7,1	0,02	2,6	3,1	5,3
2014	7,4	-0,02	1,7	3,1	5,3
2015	6,8	0,01	2,2	2,9	5,2
2016	7,0	-0,03	1,9	2,9	5,3

Załącznik Tabela 10, Dane dla Wykresu 16: (1 luka w podatku od towarów i usług) a współczynnik efektywności-C (2010-16)

Rok	Efektywność-C	(Luka 1-VAT)
2010	0,43	0,43
2011	0,43	0,44
2012	0,39	0,41
2013	0,39	0,39
2014	0,40	0,42
2015	0,40	0,40
2016	0,41	0,41

Załącznik Tabela 11, Dane dla Wykresu 17: Wpływ elementów luki podatkowej na Efektywność-C

(Procentowa zmiana w stosunku do roku bazowego)

Rok	Zmiana wynikająca z zastosowania metody kasowej w miejsce memoriałowej	Zmiana spowodowana zmianą wartości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów podatkowych	Zmiana spowodowana zmianami wartości luki wydatkowej	Zmiana spowodowana zmianami luki efektywności	Zmiany netto wartości wskaźnika Efektywności-C
2010	-	-	-	-	-
2011	0,9	1,3	(1,4)	0,5	0,2
2012	1,3	(2,2)	(0,9)	0,7	(3,7)
2013	(0,2)	(3,3)	(1,3)	0,7	(4,1)
2014	0,1	1,0	(1,9)	0,1	(3,1)
2015	1,2	(2,0)	(1,3)	0,1	(3,0)
2016	(0,2)	(0,1)	(1,6)	(0,3)	(1,5)

Załącznik Tabela 12, Dane dla Wykresu 18: Pomiar poboru podatku VAT

Rok	Pobór w ujęciu memoriałowym	Wpływy zadeklarowane	Pobór podatku, w ujęciu kasowym	Pobór według CASE
2010	7,7	7,6	7,6	7,6
2011	7,7	7,8	7,6	7,8
2012	7,3	7,1	7,1	7,1
2013	7,1	7,0	7,0	7,0
2014	7,4	7,1	7,3	7,1
2015	6,8	7,0	6,9	7,0
2016	7,0	7,2	7,1	

(w procentach PKB)

Załącznik Tabela 13, Dane dla Wykresu 19: Przykład pomiaru memoriałowego RA-GAP a wartości oficjalne poboru VAT

(W procentach PKB)

Rok	VAT w ujęciu memoriałowym	Pobór podatku, w ujęciu kasowym
2010	7,7	7,6
2011	7,7	7,6
2012	7,3	7,1
2013	7,1	7,0
2014	7,4	7,3
2015	6,8	6,9
2016	7,0	7,1

Załącznik Tabela 14, Dane dla Wykresu 20: Potencjalny i rzeczywisty podatek VAT

(W procentach PKB)

Rok	Potencjalny podatek VAT	VAT netto w ujęciu memoriałowym	Konsumpcja końcowa
2010	9,6	7,7	90,7
2011	9,5	7,7	90,8
2012	9,7	7,3	89,6
2013	9,7	7,1	83,6
2014	9,1	7,4	82,5
2015	9,0	6,8	83,0
2016	8,9	7,0	82,5

Załącznik Tabela 15, Dane dla Wykresu 21: Potencjalny i rzeczywisty podatek VAT w podziale na sektory

(W procentach PKB)

Potencjalny podatek VAT	Sektor	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
A	Rolnictwo	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
B*	Górnictwo i pokrewne sektory związane z produkcją	1,0	1,2	1,2	1,1	0,9	0,8	0,8
C**	Inny sektor związany z produkcją	0,8	0,7	0,6	0,5	0,6	0,3	0,2
D	Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej	0,8	0,8	0,9	0,9	0,8	0,8	0,8
E	Zaopatrzenie w wodę i kanalizacja	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0
F	Budownictwo	0,6	0,5	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7
G & H	Handel i transport	3,8	3,6	3,7	3,8	3,5	3,5	3,6
I	Zakwaterowanie i usługi gastronomiczne	0,1	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1
J	Informacja i komunikacja	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5	0,6	0,6
K & L	Finanse, ubezpieczenia i nieruchomości	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3	0,3
M	Usługi świadczone w ramach wolnych zawodów	0,9	0,9	0,9	1,0	0,9	1,0	1,0
N	Usługi administracyjne	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4
O, P & Q	Administracja publiczna, edukacja, zdrowie i usługi społeczne	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3
R	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
S	Pozostała działalność usługowa	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
VAT rzeczywisty	Sektor	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
A	Rolnictwo	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0
B*	Górnictwo i pokrewne sektory związane z produkcją	1,3	1,4	1,3	1,2	1,0	0,7	0,7
C**	Inny sektor związany z produkcją	0,8	0,7	0,7	0,6	0,7	0,6	0,5
D	Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5	0,4	0,4
E	Zaopatrzenie w wodę i kanalizacja	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	-0,1	0,0
F	Budownictwo	0,5	0,4	0,5	0,5	0,7	0,6	0,4
G & H	Handel i transport	3,1	3,2	2,8	2,8	2,9	3,1	3,3
I	Zakwaterowanie i usługi gastronomiczne	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
J	Informacja i komunikacja	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4
K & L	Finanse, ubezpieczenia i nieruchomości	0,3	0,3	0,3	0,2	0,3	0,3	0,2
M	Usługi świadczone w ramach wolnych zawodów	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6	0,6
N	Usługi administracyjne	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3
O, P & Q	Administracja publiczna, edukacja, zdrowie i usługi społeczne	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1

VAT rzeczywisty	Sektor	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
R	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
S	Pozostała działalność usługowa	0,0	0,0	0,1	,1	0,1	0,1	0,0

Załącznik Tabela 16, Dane dla Wykresów 4 i 22: Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych w podziale na sektory

(W procentach PKB)

Kod sektora	Sektor	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
A	Rolnictwo, leśnictwo i rybołówstwo	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,0
B*	Górnictwo i produkcja powiązana	-0,3	-0,2	-0,2	-0,1	-0,1	0,1	0,0
C**	Inny sektor związany z produkcją	0,0	0,0	0,0	-0,1	-0,1	-0,3	-0,2
D	Przedsiębiorstwa użyteczności publicznej	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2	0,4	0,3
E	Woda i kanalizacja	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
F	Budownictwo	0,0	0,1	0,1	0,2	0,0	0,1	0,2
G & H	Handel i transport	0,6	0,3	0,9	1,0	0,5	0,4	0,2
I	Gastronomia i hotelarstwo	0,2	0,2	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1
J	Informacja	0,2	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2
K & L	Finanse i nieruchomości	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1	0,0
M	Usługi świadczone w ramach wolnych zawodów	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,5	0,4
N	Służby administracyjne	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
O, P & Q	Administracja publiczna, ubezpieczenia społeczne, edukacja i zdrowie	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3	0,2
R	Działalność związana z kulturą, rozrywką i rekreacją	0,1	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0
S	Pozostała działalność usługowa	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1

Załącznik Tabela 17, Dane dla Wykresów 5 i 23: Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych a VAT potencjalny według CASE

(Procent potencjalnych wpływów z VAT)

Rok	Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych według RA-GAP	Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych według CASE	Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych według MF
2010	21	21	19
2011	18	21	20
2012	24	27	26
2013	27	26	26
2014	19	25	24
2015	24	25	24
2016	21		22
2017			15

Załącznik Tabela 18, Dane dla Wykresu 24: Potencjalne szacunki CASE, MF i RA-GAP dotyczące podatku VAT,

(mld PLN)

Rok	Potencjalny podatek VAT RA-GAP	Potencjalny podatek VAT CASE	Potencjalny podatek VAT MF
2010	139	138	135
2011	148	155	153
2012	158	159	156
2013	160	158	157
2014	156	163	162
2015	162	167	164
2016	165		167

Załącznik Tabela 19, Podsumowanie statystyk rachunków narodowych

(W cenach bieżących, w mln PLN)

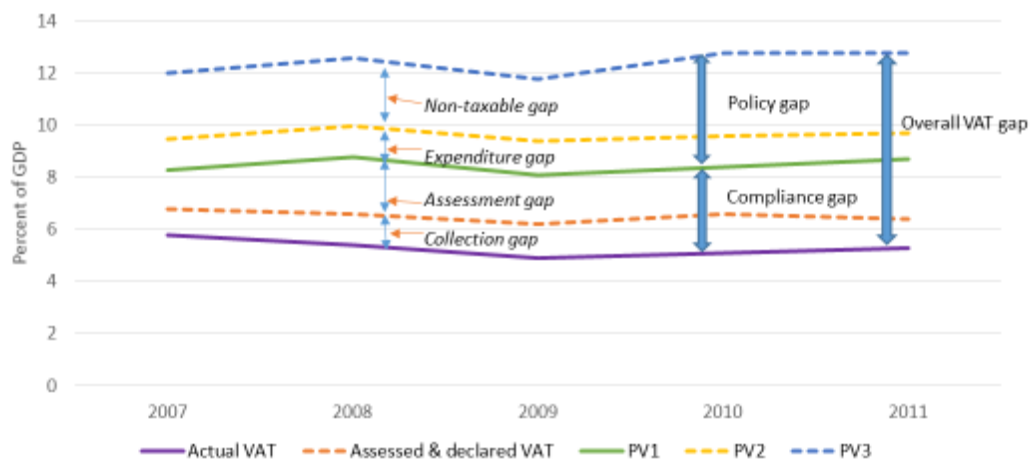
Rok	Produkt krajowy brutto	Konsumpcja końcowa	Nakłady brutto na środki trwałe	Import	Eksport
2008	1 286 069	1 033 800	297 042	551 691	486 867
2009	1 372 208	1 101 662	294 210	522 008	510 248
2010	1 445 298	1 166 135	293 168	607 794	578 916
2011	1 566 824	1 245 874	324 075	697 543	666 890
2012	1 629 425	1 294 535	322 452	731 349	724 175
2013	1 656 895	1 310 071	311 695	735 198	767 471
2014	1 719 769	1 344 658	339 389	793 600	818 390
2015	1 799 392	1 375 310	361 490	835 394	891 075
2016	1 858 637	1 416 388	334 291	895 883	967 828

Źródło: Rachunki narodowe,

Załącznik 2. Definicje terminów luka w podatku od towarów i usług

Elementy składowe luki w VAT	
Całkowita wartość luki VAT stanowi sumę wartości luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów oraz luki wynikającej z przyjętej polityki, która informuje odpowiednio o ubytkach w przychodach powstałych wskutek nieprzestrzegania przepisów podatkowych przez podatników oraz ulg podatkowych wynikających z prowadzonej polityki Podejście RA-GAP wykorzystuje ten sam model analityczny do szacowania wartości obu składników, które następnie można podzielić w sposób zaprezentowany poniżej. Składniki luki w dochodów z tytułu VAT przedstawiono w poniższej tabeli.	
Luka VAT ogółem	Różnica pomiędzy VAT potencjalnym w przypadku opodatkowania całej konsumpcji końcowej według aktualnej stawki podstawowej, a rzeczywistymi dochodami z VAT. Luka VAT ogółem jest sumą <i>luki wynikającej z nieprzestrzegania przepisów podatkowych</i> i <i>luki wynikającej z przyjętej polityki podatkowej</i> .
Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych	stanowi różnicę pomiędzy potencjalnymi przychodami z VAT, biorąc pod uwagę obecne ramy polityczne, a rzeczywistymi przychodami z VAT. Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych jest sumą <i>luki w wymiarze</i> i <i>luki w poborze podatku</i> .
Luka w wymiarze	Różnica pomiędzy przychodami potencjalnymi, przy uwzględnieniu aktualnych ram politycznych, a zadeklarowanym lub wycenionym podatkiem VAT.
Luka w poborze	Różnica pomiędzy VAT zadeklarowanym lub wycenionym a rzeczywistymi, pobranymi dochodami z VAT.
Luka wynikająca z prowadzonej polityki podatkowej	Różnica pomiędzy VAT potencjalnym, przy założeniu, że konsumpcja końcowa opodatkowana jest według aktualnej stawki standardowej, a VAT potencjalnym w ramach aktualnie obowiązujących ram politycznych. Luka wynikająca z prowadzonej polityki jest sumą <i>luki wydatkowej</i> oraz <i>luki wynikającej z elementów niepodlegających opodatkowaniu</i> .
Luka wydatkowa	Jest różnicą pomiędzy VAT potencjalnym, w przypadku, gdy większość konsumpcji końcowej opodatkowana jest według stawki podstawowej, ale w przypadku, gdy utrzymany jest katalog minimalnych, standardowych zwolnień, a VAT potencjalnym, biorąc pod uwagę obecne ramy polityczne.
Luka wynikająca z elementów nie podlegających opodatkowaniu	Stanowi różnicę między VAT potencjalnym, przy założeniu, że cała konsumpcja końcowa jest opodatkowana według aktualnej stawki podstawowej, a VAT potencjalnym, przy założeniu, że większość konsumpcji końcowej opodatkowana jest według stawki podstawowej, aczkolwiek w sytuacji, w której katalog minimalnych, standardowych zwolnień od podatku pozostaje niezmienny. Określana również jako luka <i>efektywności</i> .
Efektywność C	Stosunek rzeczywistego podatku VAT do potencjalnych wpływów z VAT, przy założeniu, że cała konsumpcja końcowa opodatkowana jest według aktualnej stawki podstawowej. Efektywność-C można wyrazić jako: $\text{Efektywność} - C = (1 - \text{luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów}) \times (1 - \text{luka wynikająca z prowadzonej polityki podatkowej})$

VAT Gap Components – Illustrative Chart



Where:

PV1: potential VAT with current framework and no compliance gap

PV2: potential VAT with no expenditure gap

PV3: potential VAT with no policy gap

VAT Gap Components – Illustrative Chart	Elementy składowe luki w VAT – wykres ilustracyjny
Percent of GDP	Procent PKB
Overall VAT gap	Luka VAT ogółem
Compliance gap	Luka wynikająca z nieprzestrzegania przepisów podatkowych
Assessment gap	Luka w wymiarze
Collection gap	Luka w poborze
Policy gap	Luka wynikająca z prowadzonej polityki podatkowej
Expenditure gap	Luka wydatkowa
Non-taxable gap	Luka wynikająca z elementów nie podlegających opodatkowaniu
C-efficiency	Efektywność C