

Dochody z podatku od towarów i usług oraz luka w VAT – znaczenie dla polskiego systemu fiskalnego

VAT and the VAT gap – importance for the Polish fiscal system

dr hab. Michał Bitner

Katedra Prawa Finansowego WPiA UW, ORCID 0000-0002-3856-5141

Streszczenie

Pierwsza część opracowania poświęcona jest rzeczywistym dochodom z podatku od towarów i usług. Ogólne wielkości w poszczególnych latach okresu 1994-2022 zestawiono z produktem krajowym brutto (PKB) i spożyciem, następnie zaś zaprezentowano wyniki dla Polski na tle wyników dla wybranych krajów Unii Europejskiej (UE). Następnie na podstawie danych ze sprawozdań Rb-27 przedstawiono najważniejsze zjawiska w zakresie wpływów i zwrotów z tytułu podatku od wartości dodanej w latach 2015-2022. W drugiej części artykułu omówiono sposoby szacowania luki w VAT¹, ze szczególnym uwzględnieniem tzw. metod odgórnych, stosowanych w badaniu Komisji Europejskiej (KE). Zasadniczym celem badawczym tej części opracowania jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy niedoskonałości metod wykorzystujących informacje generowane przez system rachunków narodowych dyskwalifikują ich zastosowanie do celów szacowania i porównywania luki w VAT w poszczególnych krajach, czy też istnieje powszechny consensus co do ich użyteczności, uzasadniający wykorzystanie ich rezultatów na potrzeby oceny poszczególnych działań z zakresu polityki podatkowej.

Słowa kluczowe: dochody z VAT, wpływy i zwroty z tytułu VAT, PKB, spożycie, luka w VAT.

Abstract

The first part of the study is devoted to actual revenues from the VAT in Poland. The overall figures for each year of the 1994-2021 period are compared with GDP and consumption, and then the results for Poland are presented against the results for selected EU countries. Then, on the basis of data from the budgetary reports, the most important phenomena in terms of VAT receipts and reimbursements in 2015-2022 are presented. The second part of the article discusses the methods of estimating the VAT gap, with particular emphasis on the so-called top-down methods used in the European Commission study. The primary research objective of this part of the paper is to answer the question of whether the imperfections of methods using information generated by the system of national accounts disqualify their use for the purposes of estimating and comparing the VAT gap across countries, or whether there is a general consensus on their usefulness, justifying the use of their results for the purposes of evaluating individual tax policy measures.

Keywords: VAT revenue, VAT receipts and refunds, GDP, consumption, VAT gap.

1. WPROWADZENIE

Podatek od wartości dodanej funkcjonuje obecnie w ponad 160 krajach świata i w większości z nich stanowi zasadniczy element systemu finansowania zadań publicznych. Szczególną rolę odrywa również w UE jako podstawa jednego z głównych źródeł finansowania wspólnego budżetu. Od 30 lat podatek od wartości dodanej – jako podatek od towarów i usług – stanowi także instytucję systemu fiskalnego Polski. Z jednej strony współkształtuje przebieg procesów produkcji, wymiany i spożycia, z drugiej – jest najwydajniejszym źródłem dochodów budżetu państwa. Powszechność tego podatku związanego z większością wytworzonych w gospodarce towarów i usług oraz – odpowiednio – większością spożycia (konsump-

cji) gospodarstw domowych i sektora publicznego, jak również jego konstrukcja oparta na sprzężeniu *output tax* i *input tax* – czynią zeń instytucję wieloaspektową, której znaczenie gospodarcze jest proporcjonalne do zainteresowania ze strony rozmaitych dziedzin nauki i świata akademickiego. Z kolei gospodarcze znaczenie podatku od towarów i usług jest w znacznej mierze pochodną wpływów daninowych generowanych przez system opodatkowania VAT.

Przedmiotem artykułu są wielkości dochodów budżetowych pochodzących z podatku od towarów i usług oraz tendencje, które wystąpiły w tym zakresie w ciągu 30 lat, tj. od jego wprowadzenia w Polsce. Wielkości te i ich dynamika zostały odniesione do wybranych zjawisk o charakterze ma-

kro, często wykorzystywanych w piśmiennictwie jako miary znaczenia danego podatku, w tym VAT, dla systemu fiskalnego. Powszechność i specyficzna konstrukcja VAT sprzyjają jednak powstawaniu różnego rodzaju sytuacji, w których – najogólniej biorąc – normy prawa podatkowego nie są w pełni realizowane. Jakkolwiek uchylanie się od opodatkowania i unikanie opodatkowania (jedne z głównych przyczyn braku realizacji norm prawnych) nie dotyczą tylko VAT, pogłębiona refleksja nad rodzajami i genezą zaniechań i działań mieszczących się w zakresie znaczenia tych dwóch pojęć, a przede wszystkim – nad sposobami szacowania fiskalnych skutków unikania i uchylania się od opodatkowania – skoncentrowana jest na podatku od wartości dodanej. Analiza znaczenia VAT dla danego systemu fiskalnego wymaga więc nie tylko odniesienia się do rzeczywiście generowanych dochodów podatkowych, lecz także uwzględnienia tzw. luki w VAT rozumianej jako różnica między dochodami faktycznymi a hipotetycznymi dochodami potencjalnymi.

Pierwsza część opracowania poświęcona jest rzeczywistym dochodom z podatku od towarów i usług. Ogólne wielkości w poszczególnych latach okresu 1994-2022 zestawiono z PKB i spożyciem, następnie zaś zaprezentowano wyniki dla Polski na tle wyników dla wybranych krajów UE. Wybrano największe gospodarki strefy euro (Niemcy, Francję, Włochy) oraz Wielką Brytanię będącą krajem członkowskim przez większą część badanego okresu, jak również dwa kraje spoza strefy – Czechy i Węgry. Następnie na podstawie danych ze sprawozdań Rb-27 przedstawiono najważniejsze zjawiska w zakresie wpływów i zwrotów z tytułu podatku od wartości dodanej w latach 2015-2022.

W drugiej części artykułu omówiono sposoby szacowania luki w VAT, ze szczególnym uwzględnieniem tzw. metod odgórnych, stosowanych w badaniu KE. Zasadniczym celem badawczym tej części opracowania jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy niedoskonałości metod wykorzystujących informacje generowane przez system rachunków narodowych dyskwalifikują ich zastosowanie do celów szacowania i porównywania luki w VAT w poszczególnych krajach, czy też istnieje powszechny *consensus* co do ich użyteczności, uzasadniający wykorzystanie ich rezultatów na potrzeby oceny poszczególnych działań z zakresu polityki podatkowej.

2. RZECZYWISTE DOCHODY Z PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

2.1. Ewolucja znaczenia wpływów z VAT w Polsce w latach 1994-2021 na tle wybranych krajów europejskich

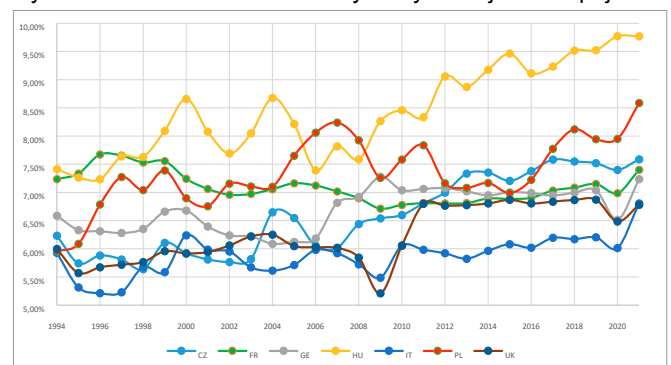
Najogólniejszą miarą znaczenia wpływów z VAT dla systemu finansowego państwa i zarazem dla całej gospodarki jest udział dochodów z tego podatku w PKB. Rachunki narodowe, w których ramach gromadzi się dane umożliwiające dokonywanie porównań międzynarodowych, oparte są na konwencji memoriałowej. Operacje gospodarcze odzwierciedlone są w sekwencji rachunków danego sektora okresu, w którym wartości ekonomiczne powstały, podlegały wymianie, przekształceniu albo przestały istnieć. Powszechnie przyjętym przez „władze statystyczne” przekształceniem danych kasowych na memoriałowe jest zastosowanie przesunięcia czasowego, polegające na założeniu, że wartość ekonomiczna

jest redystrybuowana w jednym z miesięcy poprzedzających miesiąc wpłaty podatku (analogiczne rozwiązanie dotyczy zwrotów). Stąd też ujęte memoriałowo wpływy z VAT w poszczególnych latach różnią się od wpływów faktycznie zrealizowanych. Udział VAT w PKB wybranych krajów UE przedstawiono na rysunku 1.

W ciągu 30 lat funkcjonowania VAT w Polsce najogólniejsza miara gospodarczego znaczenia tego podatku (relacja do PKB) uległa zwiększeniu zarówno w Polsce, jak i w wielu innych krajach europejskich. We wszystkich krajach objętych analizą, z wyjątkiem Francji, średni udział VAT w PKB w trzech ostatnich latach badanego okresu był wyższy niż w trzech pierwszych latach, przy czym w krajach Europy Środkowo-Wschodniej wzrosty (na Węgrzech o 2,4 p.p., w Polsce o 1,9 p.p., w Czechach o 1,6 p.p.) były większe niż w krajach zachodnich. Amplituda wahań udziału VAT w PKB w krajach nowej Unii była również zauważalnie większa. Ogólnie biorąc, znaczenie redystrybucji z wykorzystaniem mechanizmów VAT w ciągu ostatnich 30 lat miało tendencję wzrostową, a wpływy z VAT stanowiły w 2021 r. przeciętnie około 7,5% PKB.

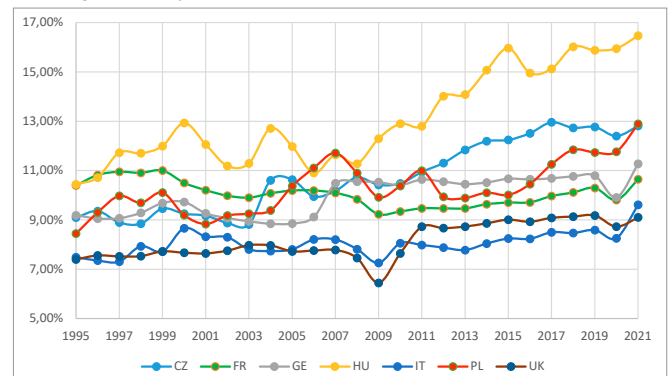
Jeśli przyjąć, że podatek płacony przez podatników stosownie do wielkości wytwarzanej przez nich wartości dodanej w ostatecznym rachunku obciąża spożycie, a udział spożycia w PKB poszczególnych krajów może być nawet w długich okresach istotnie różnicowany (przykładowo w Czechach w okresie 1995-2021 wynosił on przeciętnie ponad 68%, w Polsce – blisko 80%) – w bardziej „skalibrowany” sposób można mierzyć fiskalne znaczenie VAT relacją wpływów z podatku do spożycia (rysunek 2).

Rysunek 1. Udział VAT w PKB wybranych krajów europejskich



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

Rysunek 2. Relacja wpływów z VAT do spożycia (pomniejszonego o VAT)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

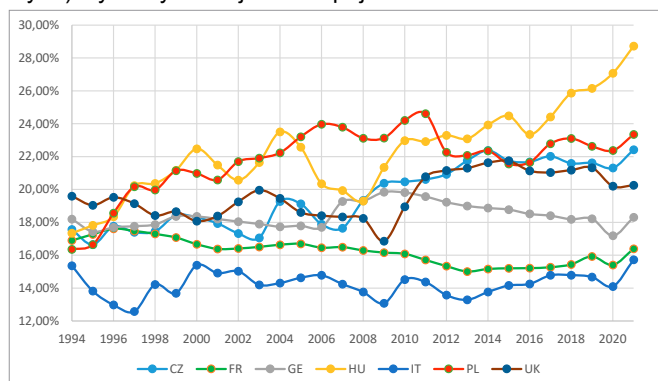
Ogólne obserwacje nie odbiegają od tych poczynionych w odniesieniu do udziału VAT w PKB. We wszystkich porównywanych krajach, z wyjątkiem Francji, obciążenie spożycia VAT rośnie, ale w krajach Europy Środkowo-Wschodniej wzrosty były silniejsze, a wahania relacji wpływów z VAT do spożycia w poszczególnych latach – wyższe niż w krajach starej Unii (i Wielkiej Brytanii).

Najbardziej generalną miarą znaczenia VAT dla samego systemu fiskalnego poszczególnych krajów jest udział wpływów z tego podatku we wszystkich dochodach daninowych sektora instytucji rządowych i samorządowych, tzn. – zgodnie z koncepcją daniny w rachunkach narodowych – dochodach transferowych o charakterze obowiązkowym (włącznie ze składkami na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne) niezależnie od tego, do którego z podsektorów (centralnego, stanowego, samorządowego, ubezpieczeń społecznych) dochody te trafiają (rysunek 3).

Polska, Węgry i Czechy ponownie wyróżniają się na tle porównywanych krajów, tym razem jednak nie tyle skalą wzrostu udziału, ile samym wzrostem. W pozostałych krajach trzyletnie średnie z początku i końca badanego okresu pozostają na zbliżonym poziomie, a we Francji uległy nawet obniżeniu (z 17,3% do 15,9%). W krajach Europy Środkowo-Wschodniej zaobserwować można ponadto specyficzne dla poszczególnych krajów okresy stabilizacji i wzrostów. W Czechach udział wpływów z VAT w dochodach daninowych na poziomie od 21% do 23% utrzymuje się od roku 2012, w Polsce udział wynoszący od 22% do 24% – od 2002 r. (z rekordowym udziałem wynoszącym blisko 25% w roku 2011), na Węgrzech natomiast od roku 2016 udział systematycznie rośnie (od niespełna 24% w 2016 r. do blisko 29% w roku 2021). Zwraca uwagę relatywnie umiarkowane znaczenie wpływów z VAT we Włoszech i Francji – w tym ostatnim kraju również na tle przedstawionych wyżej relacji wpływów z VAT do spożycia oraz do PKB.

Polska należy zatem do grupy państw, w których znaczenie wpływów z VAT – zarówno dla systemu fiskalnego sektora publicznego (instytucji rządowych i samorządowych, jak i dla procesów produkcji, wymiany i spożycia – jest wysokie. W odróżnieniu od wielu analizowanych krajów w Polsce VAT od wielu lat pozostaje głównym filarem systemu finansowego państwa. Tylko jedna danina publiczna może

Rysunek 3. Udział VAT we wpływach podatkowych (daninowych) wybranych krajów europejskich



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych OECD.

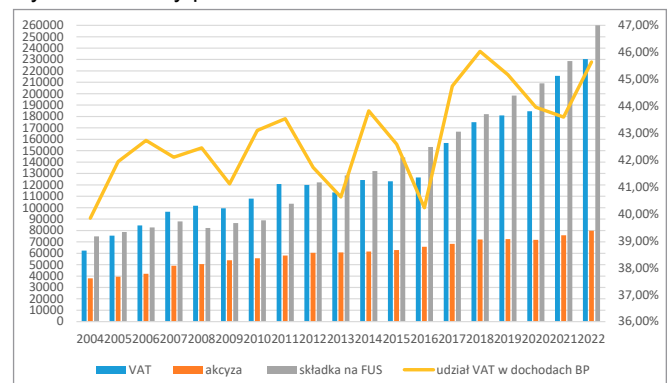
być porównywana z VAT pod względem wydajności (*sensu largo* – rozumianej jako wielkość wpływów) – składka na ubezpieczenie społeczne (dotyczy to sumy składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe, chorobowe i wypadkowe – uiszczanych zarówno przez ubezpieczonych, jak i przez płatników składek). Kolejna pod względem wydajności danina publiczna – podatek akcyzowy – generuje wpływy blisko trzykrotnie niższe. Porównanie wpływów z trzech najistotniejszych w Polsce fiskalnie danin publicznych przedstawiono na rysunku 4.

2.2. Dochody z podatku od towarów i usług od 2015 r. na podstawie danych gromadzonych w ramach sprawozdawczości budżetowej

Analizy szczegółowych wielkości dotyczących faktycznych wpływów z podatku od towarów i usług mogą być dokonywane na podstawie dostępnych od 2015 r. danych gromadzonych w ramach systemu Trezor. Rzecz jasna, zakres szczegółowości pozyskiwanych w ten sposób informacji zależy od struktury klasyfikacji budżetowej rozliczeń z tytułu VAT oraz struktury sprawozdań Rb-27. Podstawowe znaczenie ma wyodrębnienie w ramach rozdziałów wpłat z podatku oraz zwrotów. Rodzajowy podział wpływów, poza rozdziałem klasyfikacji, w którym ujmowane są wpłaty z tytułu importu towarów, nie ma w praktyce większego znaczenia; wśród ogółu wpłat niezwiązanych z importem towarów system wyodrębnia jedynie wpłaty podatku w przypadku wewnątrzspółnotowego nabycia paliw silnikowych oraz wpłaty w przypadku procedury szczególnej. Wykonane dochody z tytułu podatku od towarów i usług obejmują zrealizowane wpłaty (ujmowane w kilku rozdziałach klasyfikacji) oraz zrealizowane zwroty (ujmowane w rozdziałach: „Zwroty podatku od towarów i usług rozliczane przez urzędy skarbowe”, „Rozliczenia w podatku od towarów i usług z tytułu kas rejestrujących”, „Zwroty osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym”).

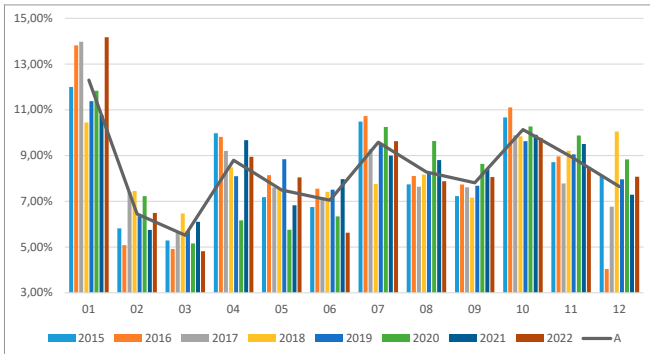
Na rysunku 5 przedstawiono udział miesięcznych wykonań dochodów z podatku w wykonaniach rocznych w latach 2015-2022. Jakkolwiek wariancja wielkości w poszczególnych latach jest znacząca, wartości średnich wykonań miesięcznych

Rysunek 4. Dochody z VAT a dochody budżetu państwa i wybrane daniny publiczne



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z wykonania budżetu państwa oraz planów finansowych Funduszu Ubezpieczeń Społecznych.

Rysunek 5. Udziały wykonań miesięcznych w dochodach rocznych



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań Rb-27.

(A) są na tyle różne, by nie pozostawiać wątpliwości co do występowania zauważalnej cykliczności. Szczególnie istotne są dwa spostrzeżenia: po pierwsze, dochody wykonywane w styczniu sięgają przeciętne 12% dochodów rocznych; po drugie, w każdym kolejnym miesiącu poszczególnych kwartałów wykonane dochody są mniejsze niż w poprzednim miesiącu danego kwartału.

W zakresie badania relacji zwrotów do wpływów w piśmiennictwie zaproponowano² ogólne równanie prawidłowości:

$$R = \frac{\alpha i + (1 - \lambda) z}{e}$$

gdzie:

R – oczekiwana relacja zwrotów do wpływów

α – udział inwestycji generujących prawo do zwrotu w inwestycjach,

i – udział inwestycji w PKB,

λ – udział wartości dodanej sektora produkcji 0% w sprzedaży tego sektora,

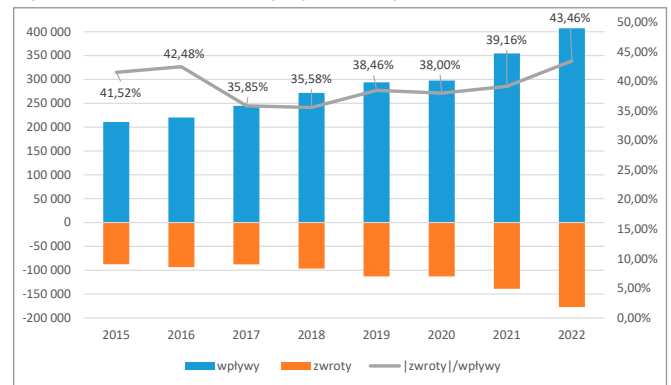
z – udział eksportu (i ewentualnie produkcji finalnej objętej stawką 0%) w PKB,

e – wpływy z VAT.

Wystarczy jednak podstawić do wzoru wartości wynikające z rachunków narodowych, by się przekonać, jak niedoskonałe są rezultaty tego typu „kontroli”. Jeżeli bowiem przyjąć, że i wynosi 16,67%, z – 62,2%³, a współczynniki α i λ odpowiednio 10% i 60% (co wydaje się rozsądnym szacunkiem), wartość R wyniosłaby około 61% (tymczasem w 2022 r. relacja wartości zwrotów do wpływów wynosiła niespełna 43,5%). Wysokość wpływów i zwrotów z tytułu VAT oraz relacji między tymi wielkościami przedstawiono na rysunku 6.

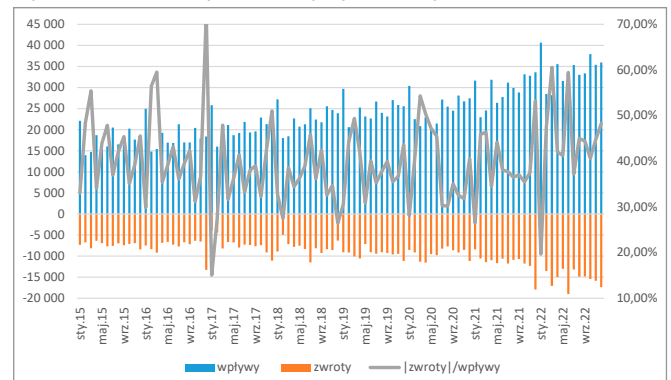
Należy jednak podkreślić, że wahania miesięczne (i kwartalne) relacji zwrotów do wpływów podlegają niezwykle silnym wahaniom (rysunek 7). Przy średniej relacji wynoszącej niespełna 40%, rozstęp osiąga wielkość 57 p.p., a odchylenie standardowe – blisko 9%. Zwracają uwagę wartości notowane w styczniu 2017 r. oraz w styczniu 2022 r. (poniżej 20%), co opowiada obserwacji o wysokim udziale dochodów wykonanych w styczniu w dochodach ogółem, jak również wysokie relacje zwrotów do wpływów w grudniu i marcu (7 spośród 10 miesięcy z najwyższymi relacjami to marce i grudnie).

Rysunek 6. Roczne wpływy i zwroty



Źródło: obliczenia własne na podstawie sprawozdań Rb-27.

Rysunek 7. Miesięczne wpływy i zwroty



Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań Rb-27.

3. LUKA W VAT

Idea służącego do różnych celów zestawiania wpływów z VAT z pewnymi wielkościami o charakterze makro nie jest nowa. Do podstawowych, często prezentowanych wskaźników odzwierciedlających znaczenie VAT dla systemu gospodarczego państwa należą omówione wyżej relacje rzeczywistych dochodów z podatku do PKB, spożycia albo wpływów daninowych ogółem. Na potrzeby analityczne oraz dokonywania międzynarodowych porównań proponuje się pomiar rozmaitych właściwości (tzn. w różny sposób identyfikowanych i definiowanych cech) systemów podatkowych funkcjonujących w poszczególnych krajach.

Swojego rodzaju podsumowaniem dotychczasowego dorobku teorii podatków, a w szczególności teorii VAT, w tym zakresie są propozycje formułowane przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) w ramach Tax Policy Assessment Framework⁴. Jakkolwiek metodyka ta pozostaje *in statu nascendi*, gotowa wydaje się testowa wersja pomiaru właściwości VAT, w tym jakości ram opodatkowania tym podatkiem (*performance* – jakość funkcjonowania opodatkowania VAT). Badanie jakości funkcjonowania opodatkowania VAT obejmuje według MFW mierzanie:

- 1) skuteczności (*effectiveness*) podatku, w tym jego produktywności, elastyczności (*buoyancy*)⁵ i związanych z nim wydatków podatkowych;
- 2) neutralności podatku w zakresie wpływu na zachowania uczestników procesów gospodarczych (*efficiency*);

- 3) sprawiedliwości (*equity*) opodatkowania, tzn. stopnia jego faktycznej regresywności i – co za tym idzie – defaworyzowania gospodarstw domowych o niskich dochodach;
- 4) tzw. luki podatkowej.

W najogólniejszym ujęciu koncepcja luki podatkowej (luki w VAT) zakłada porównywanie rzeczywistych wpływów z VAT z wpływami potencjalnymi, obliczanymi zgodnie z pewnymi mniej lub bardziej arbitralnymi założeniami. Punktem wyjścia jest więc przyjęta idea produktywności VAT, zwanej zresztą niekiedy efektywnością VAT. Tradycyjnie stosowaną miarą produktywności VAT był iloraz wpływów z VAT oraz PKB przemnożonego przez standardową stawkę VAT. W piśmiennictwie zwrócono jednak uwagę na mankamenty wykorzystywania PKB⁶ (związane z mierzaniem PKB oraz zakładanym włączeniem inwestycji do teoretycznej bazy podatkowej⁷) i dlatego zaproponowano jego zastąpienie wielkością spożycia. Ta alternatywna miara produktywności VAT ma postać:

$$\frac{V}{r_s * C},$$

gdzie:

V – wpływy z VAT,

r_s – standardowa stawka VAT (powszechnie określana mianem efektywności C [*C-efficiency*, E_c]),

C – spożycie.

W rozwiniętej formie, uwzględniającej spożycie prywatne (gospodarstw domowych i organizacji pozarządowych) dóbr od 1 do N oraz spożycie publiczne dobra $N+1$ (przy założeniu, że dobra od 1 do $N+1$ obejmują wszystkie dobra objęte spożyciem), wzór przybiera postać⁸:

$$E_c = \frac{\sum_{i=1}^N T'_i * C'_i}{r_s * (\sum_{i=1}^{N+1} C_i)},$$

gdzie:

E_c – efektywność C ,

i – i -te dobro,

r_s – standardowa stawka VAT

C_i – spożycie dobra i ,

T'_i – efektywna stawka opodatkowania i -tego dobra,

C'_i – rzeczywiście opodatkowane spożycie dobra i .

Efektywność C osiągałaby wartość 1 wtedy, gdyby efektywna stawka opodatkowania spożycia każdego dobra była równa stawce standardowej i gdyby wielkość spożycia opodatkowanego była równa wielkości spożycia, które powinno podlegać opodatkowaniu, co jest założeniem dalece niepraktycznym (nieodzwoiercedlającym rzeczywistości gospodarczej któregośkolwiek kraju, w którym funkcjonuje VAT). W związku z tym efektywność C rozbija się („dekomponuje”) na dwa czynniki $1-P$ oraz $1-\Gamma$, tzn.:

$$E_c = (1 - P) * (1 - \Gamma) = \frac{\sum_{i=1}^N T'_i * C_i}{r_s * (\sum_{i=1}^{N+1} C_i)} * \frac{\sum_{i=1}^N T'_i * C'_i}{\sum_{i=1}^N T'_i * C_i},$$

gdzie:

E_c – efektywność C ,

i – i -te dobro,

T'_i – efektywna stawka opodatkowania i -tego dobra,

C'_i – rzeczywiście opodatkowane spożycie dobra i ,

r_s – standardowa stawka VAT,

C_i – spożycie dobra i ,

P – luka w VAT wynikająca z rozwiązań „systemowych”,
 Γ – luka wynikająca z niestosowania norm prawa podatkowego.

Pierwszą postacią luki określa się mianem luki decyzyjnej (*policy gap*), drugą – mianem *compliance gap* (co w dalszej części będzie oddawane omówieniem „luka wynikająca z niestosowania prawa” albo terminem „luka rzeczywista”). Nietrudno zauważyć, że w liczniku i mianowniku pierwszego z dwóch czynników (odzwierciedlającego wpływ luki decyzyjnej na efektywność C) występuje ta sama wielkość spożycia – C_i . Zmniejszenie wartości licznika w stosunku do mianownika może wynikać zatem z dwóch okoliczności – stosowania do opodatkowania spożycia poszczególnych dóbr (C_i) stawek niższych od stawki standardowej (*rate gap*) albo zwalniania spożycia niektórych dóbr z opodatkowania (*exemption gap*)⁹. Inaczej jest w przypadku luki rzeczywistej, gdyż w liczniku ujęta jest wielkość rzeczywiście opodatkowanego spożycia dobra i (C'_i), w mianowniku natomiast – wielkość spożycia i -tego dobra, które zgodnie z normami prawa podatkowego powinno być opodatkowane (C_i).

Chociaż efektywność C stanowi przedmiot porównań międzynarodowych i analiz ekonometrycznych¹⁰, wyciąganie jakichkolwiek wniosków z takich porównań i analiz budzi daleko idące wątpliwości. Założenie opodatkowania całego spożycia prywatnego jedną stawką (standardową) odzwierciedla być może najogólniejszą ekonomiczną koncepcję opodatkowania VAT, powoduje jednak niemożliwe do usunięcia problemy. Niektóre z nich są ściśle związane z zakresem spożycia prywatnego przyjętym w rachunkach narodowych (jego elementem są np. „przypisane” czynsze odzwierciedlające nabycie przez właścicieli mieszkań usług mieszkaniowych świadczonych samym sobie; o problemie spożycia dóbr publicznych była już mowa wyżej), inne wynikają z międzynarodowych regulacji, które wiążą tylko niektóre państwa (zob. regulacje dotyczące obowiązkowych i fakultatywnych wyłączeń przewidzianych w tytule IX dyrektywy 2006/112/WE¹¹ – wiążące, rzecz jasna, tylko państwa członkowskie UE). Samo posługiwanie się terminem „luka” ma zresztą ujemne konotacje, często postrzegane jako wyraz krytyki rozwiązań normatywnych będących uzewnętrznieniem polityki podatkowej danego kraju.

W przeciwieństwie do tego sama koncepcja luki wynikającej z niestosowania norm podatkowych stanowi przedmiot dość szerokiego konsensu, choć wciąż daleko do uzgodnienia wspólnej metody obliczania tak rozumianej luki. Luka decyzyjna szacowana jest przy kontrfaktycznym założeniu braku występowania luki rzeczywistej, wielkość luki rzeczywistej oblicza się natomiast bez jakichkolwiek założeń dotyczących luki decyzyjnej. Luka rzeczywista nie występowała by, gdyby każdy podatnik (ewentualnie płatnik czy inkasent) i organ podatkowy wykonywał ciężące na nim obowiązki zgodnie z normami prawa podatkowego; innymi słowy, gdyby każdemu przypisowi (w sensie rachunkowym) podatku towarzyszyła terminowa zapłata należności w pełnym zakresie. Podstawą obliczenia rozmiarów luki rzeczywistej jest więc w istocie oszacowanie wielkości teoretycznie należnych wpływów z VAT, przy czym wpływy teoretycznie należne to wpływy możliwe do uzyskania przy założeniu pełnego urzeczywistnienia zasad rządzących powstawaniem obowiązku po-

datkowego i zapłatą podatku. Odnośnie natomiast do wpływów faktycznie uzyskanych należy zaznaczyć, że są one wprawdzie odzwierciedlone w księgach rachunkowych prowadzonych przez organy podatkowe (nie są więc estymowane), lecz w przypadku zastosowania metody szacowania luki opartej na danych dostarczanych przez rachunki narodowe faktycznie uzyskane muszą zostać skorygowane w taki sposób, by odpowiadały memoriałowej podstawie rachunków narodowych¹².

Dla koncepcji luki rzeczywistej nie mają znaczenia przyczyny braku pełnego urzeczywistnienia norm prawnych (tj. w szczególności odpowiadającego prawu do wykonania wszystkich zobowiązań podatkowych). Istotny jest tylko fakt naruszenia normy skutkujący obniżeniem wpływu w stosunku do stanu zgodnego z prawem. Lukę mogą więc powodować techniczne pomyłki przy obliczaniu lub wpłacaniu podatku, niezajomość powinności w ramach obowiązku podatkowego, niewłaściwa wykładnia norm regulujących te powinności, brak możliwości zapłaty podatku wskutek utraty płynności, wreszcie świadome naruszanie tych powinności, których kwalifikowaną postacią są oszustwa podatkowe¹³. Odrębnym zagadnieniem jest identyfikacja procesów czy zjawisk sprzyjających postawianiu wymienionych przyczyn bezpośrednich. Niektóre z nich mają charakter powszechny w tym sensie, że mogą występować we wszystkich krajach (wzrost luki w VAT zazwyczaj idzie w parze z występowaniem, względnie pogłębianiem się recesji¹⁴), inne mogą zależeć od ogólnych różnic w poziomie rozwoju gospodarczo-społecznego poszczególnych regionów lub krajów (zauważa się m.in., że mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa funkcjonujące na terenach wiejskich są z natury bardziej podatne na działania mieszczące się w zakresie unikania opodatkowania niż niewielkich rozmiarów przedsiębiorstwa funkcjonujące w miastach¹⁵). W coraz bogatszym piśmiennictwie dotyczącym źródeł powstawania luki w VAT¹⁶ wykorzystuje się zazwyczaj regresję wielokrotną, trudno jednak o wskazanie w miarę jednolitego, uwzględnianego w badaniach zestawu zmiennych objaśniających. W odniesieniu do wyników ekonometrycznych badań nad czynnikami wpływającymi na wielkość luki dostrzega się zresztą ograniczenia wynikające z natury wykorzystywanych modeli (*ad hoc*, co zwiększa ryzyko *p-hackingu*) oraz ze względnej stabilności systemowych parametrów opodatkowania VAT przy zmienności wysokości wpływów¹⁷.

Formułowaniu i upowszechnieniu koncepcji luki rzeczywistej towarzyszyło opracowywanie metod obliczania luki – zarówno przez administrację skarbową poszczególnych krajów, jak i pod auspicjami organizacji międzynarodowych. O ile te pierwsze mają, siłą rzeczy, ograniczony zakres terytorialnego stosowania, drugie obejmują metody służące w szczególności i przede wszystkim do dokonywania porównań międzynarodowych. Wszystkie metody dzieli się zazwyczaj na dwie grupy – w zależności od rodzaju danych, na których są oparte: odgórne (*top-down*) i oddolne (*bottom-up*). Metody odgórne polegają na ustaleniu wielkości bazy podatkowej (uogólnionej podstawy wymiaru podatku podzielonej zwykle na podzakresy umożliwiające zastosowanie do obliczenia potencjalnego podatku różnych dla poszczególnych podzakresów stawek efektywnych) przy użyciu skorygowanych informacji makroekonomicznych, generowanych i gromadzo-

nych poza administracją podatkową (w szczególności dostarczanych przez system rachunków narodowych). Metody oddolne opierają się na danych mikro, tzn. danych dotyczących poszczególnych przedsiębiorców reprezentujących różne branże, gromadzonych przez administrację podatkową. Wielkości uzyskane dla danych prób są następnie ekstrapolowane na całą populację (wszystkich podatników danego rodzaju) z zastosowaniem określonych technik i narzędzi statystycznych.

Metody o zakładanym szerokim zakresie zastosowania, tzn. wykorzystywane przez organizacje międzynarodowe, opierają się na podejściu odgórnym. Baza podatkowa jest w nich ustalana na podstawie informacji uzyskiwanych z rachunków narodowych. Jak jednak w przypadku PKB można szacować jego wielkość trzema metodami prowadzącymi (teoretycznie, tzn. z zastrzeżeniem tzw. rozbieżności statystycznych) do jednakowych rezultatów, tak samo lukę w VAT można obliczać przy zastosowaniu więcej niż jednej koncepcji, a przy tym wykorzystywać w każdym przypadku informacje makro dostarczane przez rachunki narodowe.

Po pierwsze, można w tym celu posłużyć się danymi dotyczącymi przeznaczenia zasobów (*uses*, strony popytowej)¹⁸. Skoro VAT jest podatkiem ostatecznie obciążającym spożycie (konsumpcję) – bazę podatkową tworzy w tym ujęciu przede wszystkim suma spożycia gospodarstw domowych, organizacji pozarządowych (organizacji non profit świadczących usługi na rzecz gospodarstw domowych) oraz sektora instytucji rządowych i samorządowych. W zakresie, w jakim stanowiący element ceny czynników produkcji (zużycia pośredniego oraz tworzenia majątku trwałego brutto) VAT nie podlega odliczeniu wskutek objęcia danej produkcji zwolnieniami podatkowymi – bazę podatkową powiększa także ta część zużycia pośredniego i tworzenia majątku trwałego brutto, która związana jest z produkcją zwolnioną. Arytmetycznie koncepcję tę przedstawia wzór¹⁹:

$$VTTL = \sum_{i=1}^n (r_{HhC_i} * HhC_i) + \sum_{i=1}^n (r_{GvC_i} * GvC_i) + \sum_{i=1}^n (r_{NpC_i} * NpC_i) + \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m (propex_j * IC_{i,j} * r_{IC_i}) + \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m (propex_j * GFCF_{i,j} * r_{GFCF_i}) + dostosowania_{netto},$$

gdzie:

VTTL – potencjalne wpływy z VAT (bez luki),

i – rodzaj dobra (towaru lub usługi),

HhC_i, *GvC_i*, *NpC_i* – wielkość spożycia *i*-tego dobra (nieuwzględniająca VAT) odpowiednio przez gospodarstwa domowe, sektor instytucji rządowych i samorządowych, organizacje pozarządowe,

r_{HhC_i}, *r_{GvC_i}*, *r_{NpC_i}* – efektywna stawka podatkowa stosowana do spożycia *i*-tego dobra odpowiednio przez gospodarstwa domowe, sektor publiczny, organizacje pozarządowe,

j – dana branża przedsiębiorstw (działalności gospodarczej), *IC_{i,j}* – zużycie pośrednie *i*-tego dobra w *j*-tej branży przedsiębiorstw,

GFCF_{i,j} – tworzenie majątku trwałego brutto w zakresie *i*-tego dobra w *j*-tej branży przedsiębiorstw,

r_{IC_i}, *r_{GFCF_i}* – efektywna stawka podatkowa stosowana odpowiednio do zużycia pośredniego oraz tworzenia majątku trwałego brutto w zakresie *i*-tego dobra,

propex_j – udział produkcji zwolnionej z opodatkowania w produkcji *j*-tej branży przedsiębiorstw.

Taka metoda szacowania luki w VAT została zaproponowana w 2009 r. (przez Reckon LLP na zlecenie KE)²⁰ i – z pewnymi modyfikacjami o charakterze technicznym – stosowana jest w przeprowadzanym corocznie przez konsorcjum z udziałem CASE (jako lidera projektu), zlecanym przez KE badaniu obejmującym wszystkie kraje członkowskie UE²¹.

W drugiej, konkurencyjnej metodzie zakłada się szacowanie bazy podatkowej na podstawie danych dotyczących produkcji, względnie zasobów (*resources*, strony podażowej rachunków narodowych). Metoda wzorowana jest na sposobie obliczania przez samego podatnika kwoty podatku, która obejmuje podatek przypadający do zapłacenia w związku z importem oraz podatek należny w związku z produkcją sprzedawaną w kraju (przy założeniu stosowania stawki zerowej w przypadku eksportu), pomniejszony o podatek naliczony w związku z zużyciem pośrednim. Odpowiednie dane mikro zastępowane są jednak wielkościami makro odzwierciedlonymi w tabelach *input-output*, względnie na rachunkach produkcji w sekwencji rachunków narodowych. Arytmetyczną postać wielkości potencjalnego podatku uiszczanego przez przedsiębiorców należących do branży *s* wyraża wzór:

$$\sum_{i=1}^n (M_i * r_i) + \sum_{i=1}^n (O_i - X_i) * r_i * p_s - \sum_{i=1}^n (IC_i + GFCF_i) * r_i * p_s * (1 - e_s) * \eta_i,$$

gdzie:

i – *i*-te dobro,

M_i – import *i*-tego dobra przez branżę *s*,

r_i – stawka VAT dotycząca dobra *i*,

O_i – produkcja *i*-tego dobra przez branżę *s*,

X_i – eksport *i*-tego dobra przez branżę *s*,

p_s – udział produkcji zarejestrowanych podatników VAT w produkcji sektora *s*,

e_s – udział produkcji zwolnionej w produkcji sektora *s*,

IC_i – zużycie pośrednie *i*-tego dobra,

GFCF_i – tworzenie majątku trwałego brutto w zakresie dobra *i*,

η_i – udział „odliczalnych” nakładów w zakresie *i*-tego dobra w nakładach sektora *s*²².

Z kolei wspólną charakterystyczną cechą metod pomiaru oddolnego jest ich oparcie na danych gromadzonych przez administrację skarbową w procesach wykonywania jej zadań związanych np. z rejestracją podatników, przyjmowaniem deklaracji i płatności, kontrolą i egzekucją. Podstawowym, choć nie jedynym narzędziem szacowania luki jest statystyczne wnioskowanie o wielkości parametrów populacji wszystkich podatników na podstawie wyników badań przeprowadzonych w losowo wybranych grupach. Podobnie jak mierzenie *top-down*, tak samo pomiar oddolny został po raz pierwszy wprowadzony w Wielkiej Brytanii jako uzupełnienie metody odgórnej. W odniesieniu do oddolnego szacowania luki odpowiedniejsze jest zresztą mówienie o podejściu niż metodzie, ponieważ nie zakłada ono zastosowania z góry określonej, uzasadnionej teoretycznie jednolitej procedury, ale opiera się na zróżnicowanym traktowaniu poszczególnych przypadków niezgodności (każdej niezgodności towarzyszy przyjmowanie odrębnych założeń). Przykładowo utrata wpływów wynikająca z unikania opodatkowania estymowana jest na podstawie generalnego przybliżenia, zgodnie z którym wydatki związane z nabywaniem usług firm doradztwa podatkowego służą do opracowywania sposobów unikania opodatkowania, a wynagrodzenie tych firm obejmuje przede wszystkim prowizję

wynoszącą około 10% wygenerowanych „oszczędności” podatkowych. Solidność (*robustness*) otrzymanej informacji nie jest więc znaczna i nie uzasadnia jej wykorzystywania do badania rocznych zmian. Skutki tzw. ogólnego niestosowania norm prawa podatkowego (*general non-compliance*), obejmujące błędy i pomyłki w deklaracjach, zwłokę albo brak płatności, jak również świadome zawyżanie podatku naliczonego (*input tax*) i zmniejszanie podatku należnego (*output tax*) – estymowane są w ramach programów kontroli (*Compliance Testing Programme*) obejmujących przeprowadzanie badań losowych grup podatników (następnie zaś statystyczne wnioskowanie o wynikach dla całej populacji podatników). Stosuje się także wyniki badań niereprezentatywne dla całej populacji, ale oparte na metodach statystycznych, jak również oparte na „informacji zarządczej”, w szczególności tabelach pomiaru ryzyk podatkowych, danych uzyskanych z kontroli rzetelności prowadzenia rachunkowości itp.²³

Ze względu na zalety i wady właściwe każdej z metod formułuje się niekiedy uogólnienia w zakresie jakości szacunków. O ile zasoby na to pozwalają, najlepszym rozwiązaniem ma być łączenie metody oddolnej z odgórną. Drugim w kolejności rekomendowanym podejściem jest zastosowanie metody oddolnej, a najprostszym rozwiązaniem, przy tym zaś jedynym pozwalającym na dokonywanie porównań międzynarodowych, jest stosowanie metody odgórnej²⁴. Doświadczenia krajów o najdłuższej historii badania luki podatkowej, w tym luki w VAT, nie potwierdzają jednak tego typu uogólnień. Ograniczenia metody *top-down* są łatwo identyfikowalne i od początku jej stosowania powszechnie wskazywane. Należą do nich:

- 1) niedokładność agregatów w rachunkach narodowych,
- 2) trudności w szacowaniu wielkości szarej strefy²⁵,
- 3) opóźnienia w dostępności danych agregowanych w ramach rachunków narodowych (wynoszące ponad 1,5 roku),
- 4) częste rewizje wielkości makroekonomicznych w rachunkach narodowych, będące nieodłączną właściwością systemu²⁶,
- 5) ogólna natura estymacji, niepozwalająca na identyfikację przyczyn luki,
- 6) nieuniknione stosowanie elementów ocennych w zakresie ustalania wielkości niektórych składników zużycia pośredniego (w szczególności ustalania udziału zakupów, w których przypadku naliczony VAT nie podlega odliczeniu).

Były dostrzegane także przez pomysłodawców metody zwracających uwagę, że jest ona odpowiednia do śledzenia trendów, a nie ustalania absolutnych wartości²⁷. Warto przy tym zauważyć, że wpływ rewizji wielkości ujmowanych w rachunkach narodowych na szacunki luki jest, ogólnie rzecz biorąc, stosunkowo niewielki (zob. tabela 1).

Choć więc metodom *top-down* można zarzucić zniekształcenia mierzonej wielkości, wynikające przede wszystkim z dość ogólnego (w porównaniu z danymi jednostkowymi) charakteru informacji dostarczanych przez rachunki narodowe, jak również z niektórych konwencji przyjętych w systemie rachunków narodowych – powszechnie uznaje się *top-down* za najlepszą metodę ogólnego szacunku utraty potencjalnych wpływów z VAT, przydatną nie tyle do ustalania konkretnej kwoty utraty wpływów w danym roku, ile do obrazowania

Tabela 1. Wpływ rewizji na zmiany szacunków luki w VAT w Wielkiej Brytanii (w %)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
2023	14,0	11,2	10,1	14,4	12,5	10,3	10,7	10,9	11,3	9,7	8,6	8,9	7,7	6,4	7,7	5,0	5,4
2022	14,1	12,2	11,3	15,0	12,9	11,2	11,5	11,6	11,8	10,3	9,3	9,1	8,0	6,7	8,5	7,0	-
2021	14,1	12,2	11,4	14,9	12,8	11,0	11,5	11,6	11,9	10,4	9,0	9,0	8,1	7,0	8,4	-	-
2020	14,0	12,0	11,2	14,7	12,6	11,0	11,4	11,6	11,9	10,4	8,6	8,9	8,6	7,0	-	-	-
2019	12,2	10,3	9,2	12,6	9,5	7,4	8,7	9,1	9,3	8,4	7,4	8,5	9,1	-	-	-	-
2018	12,5	10,8	9,2	12,6	10,3	8,9	9,3	9,5	10,0	9,0	8,4	8,9	-	-	-	-	-
2017	13,6	11,7	10,5	13,7	11,3	9,7	10,4	11,1	11,4	10,0	9,8	-	-	-	-	-	-
2016	14,5	12,7	11,4	14,5	12,2	10,6	11,3	11,8	11,4	10,3	-	-	-	-	-	-	-
2015	14,7	12,9	11,7	14,7	12,6	11,2	11,7	11,9	11,1	-	-	-	-	-	-	-	-
2014	14,4	12,9	11,7	14,2	11,6	10,3	10,4	10,9	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2013	14,4	12,9	11,7	14,2	11,6	10,4	10,4	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2012	13,1	11,6	10,5	12,4	10,8	10,1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2011	15,2	13,5	12,4	15,5	13,8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2010	15,2	13,5	12,5	16,0	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2009	15,4	13,3	12,3	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Źródło: HM Revenue & Customs, *Official Statistics. Measuring tax gaps tables*, dz. cyt.

trendów zmian. Należy podkreślić, że ten międzynarodowy konsensus charakteryzuje nie tylko „przestrzeń operacyjną” właściwą dla świata polityki²⁸, ale przede wszystkim piśmiennictwo²⁹. Typowe jest w tym zakresie podkreślanie braku precyzji metod odgórnych, a następnie przyjmowanie ich rezultatów jako punktu wyjścia analiz ekonometrycznych³⁰.

Istotnego argumentu przemawiającego za sensownością dokonywania szacunków metodami odgórnymi dostarcza porównanie rezultatów dwóch podstawowych sposobów szacunków luki w VAT metodą odgórnią – tj. według wielkości spożycia oraz według wielkości importu i wartości dodanej. Prowadzi ono do wniosku o daleko idącej zbieżności rezultatów stosowania obydwu metod. Zbieżność tę można zilustrować na przykładzie Polski (tabela 2; w odróżnieniu od KE – MFW nie dokonuje systematycznych aktualizacji szacunków, stąd też szacunki luki dla Polski kończą się na roku 2016)³¹.

Tabela 2. Luka w VAT w Polsce jako % VTTL według metody KE i MFW

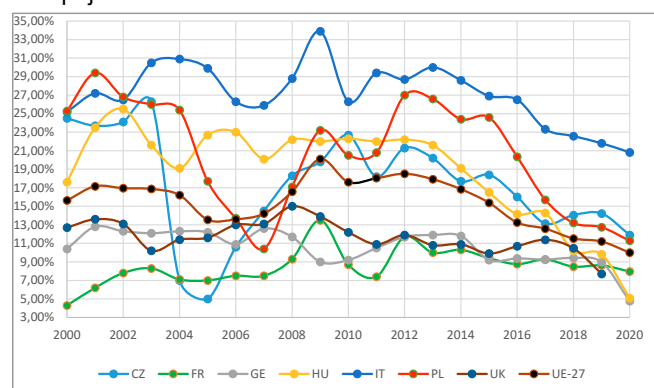
	CASE	Revenue Administration Gap Analysis Program (RA-GAP)
2010	21	21
2011	21	18
2012	27	24
2013	26	27
2014	25	19
2015	25	24
2016	20	21

Źródło: Thackray M., Ahmed K., Republic of Poland. Technical assistance report – Revenue Administration Gap Analysis Program – The Value Added Tax Gap, „IMF Country Report” 18/357, December 2018, s. 42 (wielkość luki VAT w Polsce w 2016 r. według metody KE: European Commission, CASE – Center for Social and Economic Research (Project Leader), Economisti Associati (Consortium Leader), VAT gap in the EU. Report 2022.

Zmiany luki w VAT szacowanej przyjętą na potrzeby KE metodą odgórnią w wybranych krajach członkowskich przedstawiono na rysunku 8. Należy przypomnieć, że z punktu widzenia danego kraju istotne znaczenie ma nie tyle wielkość luki w poszczególnych latach, ile raczej trend średniokresowy. Również kiedy dokonuje się porównań międzynarodowych, należy mieć na względzie przede wszystkim zjawiska obserwowalne w okresie dłuższym niż rok.

Zwracają uwagę stosunkowo stabilne wartości luki w VAT we Francji, w Niemczech i Wielkiej Brytanii. Na tle wielkości luki występującej w tych krajach, jak również na tle średniej unijnej można stwierdzić, że cel redukcji luki do poziomu poniżej 10% wydaje się rozsądnym punktem odniesienia reform zmierzających do uszczelniania systemu VAT. Wysokie wzrosty luki w VAT w Polsce w latach 2007-2009, a następnie w roku 2012, nie były zjawiskiem zupełnie odosobnionym. Porównywalny trend można było zaobserwować w Czechach i we Włoszech – kraju, w którym zresztą występowanie wysokiej luki wydaje się zjawiskiem systemowym.

Rysunek 8. Luka w VAT (jako % VTTL) w wybranych krajach europejskich



Źródło: opracowanie własne na podstawie: European Commission, CASE – Center for Social and Economic Research (Project Leader), Economisti Associati (Consortium Leader), VAT gap in the EU. Report 2022, dz. cyt.

Podobnie szerszy zakres terytorialny miała redukcja luki w okresie po 2012 r. Jakkolwiek skala zmniejszenia w Polsce uchodzi za szczególnie spektakularną, na Węgrzech osiągnęła zbliżoną wielkość (mierzoną w p.p.). Istotne zmniejszenie luki nastąpiło także w Czechach i we Włoszech.

4. WNIOSKI

W ciągu 30 lat funkcjonowania podatek od towarów i usług stał się i pozostaje najważniejszą, obok składki na ubezpieczenie społeczne, daniną publiczną i filarem systemu finansowania wydatków budżetu państwa. Dochody z akcyzy, drugiego w kolejności według kryterium znaczenia fiskalnego podatku zasilającego ten budżet, są niespełna trzy razy mniejsze. Polska należy do tej grupy państw członkowskich UE, w których zarówno relacja dochodów z VAT do PKB i spożycia, jak i ich udział w dochodach publicznych ogółem w okresie 30 lat wykazywały tendencję wzrostową.

Analiza szczegółowych danych gromadzonych w pełnym zakresie klasyfikacji budżetowej pozwala na zaobserwowanie pewnych prawidłowości w procesie uzyskiwania wpłat i dokonywania zwrotów z tytułu podatku od towarów i usług. W kolejnych latach widoczna jest cykliczność pozyskiwania dochodów – największe gromadzone są w styczniu oraz innych pierwszych miesiącach kwartałów, przy czym przeciętnie dochody uzyskiwane w następnych miesiącach poszczególnych kwartałów są od siebie mniejsze. Relacja zwrotów do wpływów w okresie 2015-2022 wynosiła średnio około 40%, w poszczególnych latach charakteryzowała się jednak znaczącymi wahaniami, a w roku 2022 osiągnęła wysokość blisko 43,5%. Zdecydowanie większe wahania obserwuje się w okresach miesięcznych, gdyż w niektórych miesiącach tego okresu relacja nie przekraczała 20%, w innych sięgała ponad 60%.

W okresie ostatniego ćwierćwiecza pojawiła się i następnie metodologicznie rozwinęła refleksja nad stosunkiem rzeczywistych wpływów z VAT do wpływów potencjalnych, przy czym szczególnie istotne miejsce w badaniach zajęło zjawisko tzw. rzeczywistej luki w VAT, będącej rezultatem niewykonywania (względnie niepełnej realizacji) norm prawa podatkowego. W praktyce administracji skarbowej wielu krajów wykształcono rozmaite narzędzia szacowania luki z wykorzystaniem podejścia oddolnego, największy postęp dokonał się jednak w zakresie podejścia odgórnego, polegającego na szacowaniu luki na podstawie informacji uzyskiwanych z rachunków narodowych. Analiza piśmiennictwa uzasadnia tezę o osiągnięciu w nim zgodności poglądów co do metodologicznego sensu i praktycznej przydatności takiego podejścia do szacowania luki. Istotne znaczenie mają w tym zakresie coroczne badania przeprowadzane na zlecenie KE. Z jednej strony Polska należała do tych krajów UE, w których luka w VAT w niektórych okresach znacznie przekraczała wysokość unijnej średniej, a w pewnych latach notowała gwałtowne wzrosty. Z drugiej strony w okresie po roku 2015 skala redukcji luki w VAT była w Polsce większa niż przeciętnie w innych krajach UE. Odgórne podejście do szacowania luki w VAT, oparte na powszechnie akceptowanej metodologii, pozostaje ważnym punktem odniesienia w procesie oceny działań z zakresu polityki podatkowej, zmierzających do uszczelnienia systemu opodatkowania VAT, oraz podstawą konstruowania

ogólnej koncepcji luki podatkowej dotyczącej także innych fiskalnie znaczących danin publicznych.

Przypisy

- VAT – ang. *value added tax* (podatek od wartości dodanej).
- L. Ebrill i in., *The Modern VAT*, Washington D.C. 2001, s. 158.
- Jak w Polsce w 2022 r.; inwestycje rozumiane są jako tworzenie majątku trwałego brutto.
- International Monetary Fund, *Tax Policy Assessment Framework (TPAF)*, <https://www.imf.org/en/Data/TPAF>, dostęp: 25.09.2023.
- Rozumianej jako iloraz procentowej zmiany wpływów z VAT oraz procentowej zmiany PKB, zob. zwłaszcza V. Belinga i in., *Tax Buoyance in OECD Countries*, „IMF Working Paper” 14/110, June 2014, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Tax-Buoyancy-in-OECD-Countries-41661>, dostęp: 25.09.2023.
- L. Ebrill i in., dz. cyt., s. 41.
- PKB w ujęciu „popytowym” stanowi sumę spożycia, akumulacji (a więc w szczególności inwestycji) i eksportu pomniejszonego o import.
- M. Keen, S. Smith, *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, „IMF Working Paper” 07/31, February 2007, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>, dostęp: 25.09.2023, s. 14.
- Tamże, s. 16-17.
- Zob. np. J. Aizenman, Y. Jinjarak, *The collection efficiency of the Value Added Tax: theory and international evidence*, „The Journal of International Trade & Economic Development” 2008, t. 17, nr 3.
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm., dalej: dyrektywa 2006/112/WE.
- Przykładowo w Wielkiej Brytanii przyjęto 3-miesięczne przesunięcie czasowe między okresem realizacji transakcji a wpływem dochodu podatkowego, co odpowiada różnicy między okresem roku kalendarzowego a okresem roku podatkowego (od kwietnia danego roku do marca roku następnego).
- Szerokim pojęciem *tax fraud* obejmuje się wszelkie postacie umyślnego, niezgodnego z prawem zaniżania wpływów podatkowych, co w przypadku VAT polega również na wyłudzeniu zwrotów. Rodzaje tego typu zachowań charakterystycznych dla VAT analizowane są m.in. w: M. Keen i in., dz. cyt., s. 9-10.
- Por. uwagi dotyczące wysokości luki w Wielkiej Brytanii w latach 2008-2009 w: HM Revenue & Customs, *Official Statistics. 2. Tax gaps: VAT*, <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/2-tax-gaps-vat>, dostęp: 25.09.2023.
- K. Yiallourou, *The Limitations of the VAT Gap Measurement*, „EC Tax Review” 2019, t. 28, nr 4, s. 198 i nast.
- Należy zwrócić uwagę, że począwszy od 2018 r. raporty z badania luki w VAT w krajach UE, opracowywane na zlecenie KE, zawierają załączniki poświęcone ekonometrycznej analizie determinant luki w VAT.
- P.P. Gendron, R.M. Birds, *VAT Gaps in Developing Countries: Measurement, Administration and Politics*, Webinar Série Reforma Tributária, O que podemos aprender com a experiência internacional do IVA/ IBS, FGV Direito SP, São Paulo, Brazil, 30.07.2020, s. 19.
- Metoda taka została zastosowana po raz pierwszy przez brytyjskie władze skarbowe szacujące VAT *theoretical total liability (VTTL)* jako sumę iloczynów składników spożycia prywatnego (oraz tworzenia majątku trwałego gospodarstw domowych – wydatków mieszkaniowych) oraz odpowiednich efektywnych stawek podatkowych (*gross VTTL*) z uwzględnieniem czterech korekt (w których wyniku uzyskuje się wielkość *net VTTL*): podmiotowego zwolnienia małych przedsiębiorstw, zwolnień przedmiotowych (obejmujących np. świadczenia zdrowotne i usługi edukacyjne), różnicy między czasem realizacji transakcji (odzwierciedlonym w rachunkach narodowych) a czasem uzyskania dochodu podatkowego, zwrotów VAT naliczonego (*input VAT*) przysługującego niektórym przedsiębiorcom (np. BBC). Por. M. Keen, S. Smith, dz. cyt., s. 15-19.
- European Commission, CASE – Center for Social and Economic Research (Project Leader), Economisti Associati (Consortium Leader), *VAT gap in the EU. Report 2022*, December 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>, dostęp: 25.09.2023, s. 21.
- European Commission, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States. Report 2009*, September 2009, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/018525>, dostęp: 25.09.2023.

- ²¹ Raporty dostępne w: European Commission, *VAT Gap*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en, dostęp: 25.09.2023.
- ²² E. Hutton, *The Revenue Administration–Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*, „Technical Notes and Manuals”, March 2017, <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2017/04/07/The-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-Model-and-Methodology-for-Value-Added-Tax-Gap-44715>, dostęp: 26.09.2023, s. 7-9.
- ²³ HM Revenue & Customs, *Official Statistics. Tax gaps: Methodological annex*, <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/methodological-annex>, dostęp: 26.09.2023. Zasadniczo podejście *bottom-up* stosowane jest do szacowania luki w zakresie podatków bezpośrednich; w odniesieniu do luki w VAT wykorzystywane jest w zakresie gospodarki nieobserwowanej oraz unikania opodatkowania.
- ²⁴ P.P. Gendron, R.M. Birds, dz. cyt., s. 18.
- ²⁵ Rachunki narodowe powinny odzwierciedlać rezultaty wszystkich transakcji zawieranych przez jednostki instytucjonalne, w tym transakcji nielegalnych albo z rozmaitych względów ukrywanych albo niepotwierdzonych jakimkolwiek dokumentem (gospodarka nieobserwowana – zob. pkt 11.26 ESA 2010, rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady [UE] nr 549/2013 z 21.05.2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L 174 z 26.06.2013, s. 1). Podręcznik OECD *Measuring the Non-Observed Economy. A Handbook* (2002, <https://doi.org/10.1787/9789264175358-en>, dostęp: 26.09.2023) wyróżnia kilka podstawowych obszarów gospodarki nieobserwowanej:
- 1) produkcję „podziemną” (w ścisłym znaczeniu legalną [niezabronioną], ale ukrywaną w celu unikania wykonywania określonych związanych z nią obowiązków, w tym uiszczania danin publicznych),
 - 2) produkcję „nielegalną” (zabronioną, ale opartą na wzajemnej zgodzie uczestników transakcji),
 - 3) produkcję „sektora nieformalnego” (niektóre należące do sektora gospodarstw domowych przedsiębiorstwa, które nie czynią zażość prawnym wymogom rejestracji ani swojej działalności, ani zatrudniania osób za wynagrodzeniem),
 - 4) produkcję przez gospodarstwa domowe na swój użytek (rolniczą czy ogrodniczą na własny użytek, remonty domów przeprowadzane we własnym zakresie, czynsze przypisane właścicielom mieszkań zamieszkujących w tym mieszkaniach),
 - 5) produkcję brakującą wskutek niedoskonałości systemu gromadzenia danych (produkcja nie jest kompletno ukrywana, ale niewykazywana np. z powodu błędów popełnionych w procesie gromadzenia danych).
- ²⁶ Rewizje te obejmują:
- 1) rewizje rutynowe (bieżące), polegające na aktualizowaniu informacji na podstawie nowych dostępnych danych, dotyczących zarówno wolumenu, jak i cen,
 - 2) rewizje „benchmarkowe” – generalne przeglądy metod i źródeł danych wykorzystywanych w rachunkach narodowych, dokonywane co do zasady co 5 lat,
 - 3) rewizje metodologiczne dokonywane w przypadku modyfikacji konwencji (zasad) stosowanych w rachunkach narodowych (Eurostat, *Statistics Explained Archive. Vol. 1 – General and economic statistics*, December 2012, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-catalogues/-/ks-fm-13-001>, dostęp: 26.09.2023, s. 616-617).
- Wpływ rewizji na zmiany szacunków luki jest skądinąd stosunkowo nieznaczący, zob. porównania w tym zakresie przedstawione przez HM Revenue & Customs w: *Official Statistics. Measuring tax gaps tables*, <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps-tables>, dostęp: 26.09.2023.
- ²⁷ HM Customs & Excise, *Measuring indirect tax losses*, November 2002, s. 12-15.
- ²⁸ W Wielkiej Brytanii szacowanie ogólnej luki w VAT opiera się wyłącznie na stosowaniu metody odgórnej, choć podkreśla się, że wyniki szacunku służą do badania trendu, nie powinny być natomiast punktem wyjścia badań szczegółowych („rozkładania wielkości luki na czynniki pierwsze”).
- ²⁹ P. Morrow, M. Smart, A. Swistak, *VAT compliance, trade, and institutions*, „Journal of Public Economics” 2022, t. 208, <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104634>, dostęp: 26.09.2023; I. Butu, P. Brezeanu, R.A. Ghetu, *Reverse Charge and VAT Gap – A Mechanism to Tackle Intra-Community VAT Fraud*, Strategica. Preparing for Tomorrow, Today, International Academic Conference Papers, s. 405-406.
- ³⁰ R. Kelm, *Determinants of the VAT Gap in EU Member States from 2000 to 2016*, „Central European Journal of Economic Modelling and Econometrics” 2022, nr 4, <https://doi.org/10.24425/cejeme.2022.144201>, dostęp: 26.09.2023, s. 352; A. Szczypińska, *What drives the VAT gap in the European Union?*, „MF Working Paper” 2019, nr 34, <https://www.gov.pl/attachment/0bd62327-e7e0-4a9c-82d9-68d3897bb08c>, dostęp: 26.09.2023, s. 6; K. Konopczak, *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne*, „Gospodarka Narodowa” 2020, t. 302, nr 2, <https://doi.org/10.33119/GN/120624>, dostęp: 26.09.2023, s. 40; też, *Zmiany luki VAT w Polsce: rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych*, „Gospodarka Narodowa” 2022, t. 309, nr 2, <https://doi.org/10.33119/GN/145539>, dostęp: 26.09.2023, s. 55. Jedyną publikacją całkowicie kwestionującą poprawność modelu stosowanego w badaniach zleczonych przez KE i wielkość szacunków uzyskanych dzięki jego zastosowaniu jest: A.S. Bratkowski, L. Kotecki, *Luka VAT w świetle analiz ekonometrycznych. Raport wstępny*, <https://instytutobywatelski.pl/pliki/pdf/Luka-VAT-w-swietle-analiz-makroekonomicznych.pdf>, dostęp: 26.09.2023.
- ³¹ M. Thackray, K. Ahmed, *Republic of Poland. Technical assistance report – Revenue Administration Gap Analysis Program – The Value Added Tax Gap*, „IMF Country Report” 18/357, December 2018, <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2018/12/07/Republic-of-Poland-Technical-Assistance-Report-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-46445>, dostęp: 26.09.2023, s. 42.

Bibliografia

Literatura

- Aizenman J., Jinjarak Y., *The collection efficiency of the Value Added Tax: theory and international evidence*, „The Journal of International Trade & Economic Development” 2008, t. 17, nr 3.
- Belinga V. i in., *Tax Buoyance in OECD Countries*, „IMF Working Paper” 14/110, June 2014, <https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2016/12/31/Tax-Buoyancy-in-OECD-Countries-41661>, dostęp: 25.09.2023.
- Bratkowski A.S., Kotecki L., *Luka VAT w świetle analiz ekonometrycznych. Raport wstępny*, <https://instytutobywatelski.pl/pliki/pdf/Luka-VAT-w-swietle-analiz-makroekonomicznych.pdf>, dostęp: 25.09.2023.
- Butu I., Brezeanu P., Ghetu R.A., *Reverse Charge and VAT Gap – A Mechanism to Tackle Intra-Community VAT Fraud*, Strategica. Preparing for Tomorrow, Today, International Academic Conference Papers.
- Ebrill L. i in., *The Modern VAT*, Washington D.C. 2001.
- Gendron P.P., Birds R.M., *VAT Gaps in Developing Countries: Measurement, Administration and Politics*, Webinar Série Reforma Tributária, O que podemos aprender com a experiência internacional do IVA/ IBS, FGV Direito SP, São Paulo, Brazil, 30.07.2020.
- Hutton E., *The Revenue Administration–Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation*, „Technical Notes and Manuals”, March 2017, <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2017/04/07/The-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-Model-and-Methodology-for-Value-Added-Tax-Gap-44715>, dostęp: 26.09.2023.
- Keen M., Smith S., *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, „IMF Working Paper” 07/31, February 2007, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>, dostęp: 25.09.2023.
- Kelm R., *Determinants of the VAT Gap in EU Member States from 2000 to 2016*, Central European Journal of Economic Modelling and Econometrics” 2022, nr 4, <https://doi.org/10.24425/cejeme.2022.144201>, dostęp: 26.09.2023.
- Konopczak K., *Kwantyfikacja zmian luki VAT: podejście ekonometryczne*, „Gospodarka Narodowa” 2020, t. 302, nr 2, <https://doi.org/10.33119/GN/120624>, dostęp: 26.09.2023.
- Konopczak K., *Zmiany luki VAT w Polsce: rola czynników koniunkturalnych i strukturalnych*, „Gospodarka Narodowa” 2022, t. 309, nr 2, <https://doi.org/10.33119/GN/145539>, dostęp: 26.09.2023.
- Morrow P., Smart M., Swistak A., *VAT compliance, trade, and institutions*, „Journal of Public Economics” 2022, t. 208, <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104634>, dostęp: 26.09.2023.

- OECD, *Measuring the Non-Observed Economy. A Handbook*, 2002, <https://doi.org/10.1787/9789264175358-en>, dostęp: 26.09.2023.
- Okello A., Pessoa M., Swistak A., *Managing VAT Refunds*, „IMF Guidance Note” 21/04, <https://www.imf.org/en/Publications/Fiscal-Affairs-Department-How-To-Notes/Issues/2021/05/10/How-to-Manage-Value-Added-Tax-Refunds-50357>, dostęp: 26.09.2023.
- Szczypińska A., *What drives the VAT gap in the European Union?*, „MF Working Paper” 2019, nr 34, <https://www.gov.pl/attachment/0bd62327-e7e0-4a9c-82d9-68d3897bb08c>, dostęp: 26.09.2023.
- Thackray M., Ahmed K., *Republic of Poland. Technical assistance report – Revenue Administration Gap Analysis Program – The Value Added Tax Gap*, „IMF Country Report” 18/357, December 2018, <https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2018/12/07/Republic-of-Poland-Technical-Assistance-Report-Revenue-Administration-Gap-Analysis-Program-46445>, dostęp: 26.09.2023.
- Yiallourou K., *The Limitations of the VAT Gap Measurement*, „EC Tax Review” 2019, t. 28, nr 4.
- Źródła internetowe**
- European Commission, *VAT Gap*, https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation-1/value-added-tax-vat/vat-gap_en, dostęp: 25.09.2023.
- HM Revenue & Customs, *Official Statistics. Measuring tax gaps tables*, <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps-tables>, dostęp: 26.09.2023.
- HM Revenue & Customs, *Official Statistics. Tax gaps: Methodological annex*, <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/methodological-annex>, dostęp: 26.09.2023.
- HM Revenue & Customs, *Official Statistics. 2. Tax gaps: VAT*, <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/2-tax-gaps-vat>, dostęp: 25.09.2023.
- International Monetary Fund, *Tax Policy Assessment Framework (TPAF)*, <https://www.imf.org/en/Data/TPAF>, dostęp: 25.09.2023.
- Akty prawne**
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1, ze zm.
- Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z 21.05.2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE L 174 z 26.06.2013, s. 1.
- Inne źródła**
- European Commission, *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-25 Member States. Report 2009*, September 2009, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/018525>, dostęp: 25.09.2023.
- European Commission, CASE – Center for Social and Economic Research (Project Leader), Economisti Associati (Consortium Leader), *VAT gap in the EU. Report 2022*, December 2022, <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>, dostęp: 25.09.2023.
- Eurostat, *Statistics Explained Archive. Vol. 1 – General and economic statistics*, December 2012, <https://ec.europa.eu/eurostat/web/products-catalogues/-/ks-fm-13-001>, dostęp: 26.09.2023.
- HM Customs & Excise, *Measuring indirect tax losses*, November 2002.