



ROZPORZĄDZENIE WYKONAWCZE KOMISJI (UE) 2023/2493

z dnia 15 listopada 2023 r.

w sprawie traktowania na użytek rachunków narodowych podatku VAT niepobranego w wyniku oszustw związanych z VAT i z powodu niewypłacalności (rozbieżność między teoretycznymi wpływami z VAT a rzeczywistymi wpływami z VAT) na potrzeby stosowania rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/516 w sprawie harmonizacji dochodu narodowego brutto w cenach rynkowych

(Tekst mający znaczenie dla EOG)

KOMISJA EUROPEJSKA,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej,

uwzględniając rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/516 z dnia 19 marca 2019 r. w sprawie harmonizacji dochodu narodowego brutto w cenach rynkowych oraz uchylające dyrektywę Rady 89/130/EWG, Euratom i rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 1287/2003 (rozporządzenie DNB) ⁽¹⁾, w szczególności jego art. 5 ust. 3,

a także mając na uwadze, co następuje:

- (1) Traktowanie niepobranego podatku od wartości dodanej (VAT) jest jedną z kwestii objętych rozporządzeniem delegowanym Komisji (UE) 2020/2147 ⁽²⁾, w którym określono zagadnienia, które należy uwzględnić w każdym cyklu weryfikacji w celu zapewniania, aby dane dotyczące dochodu narodowego brutto w cenach rynkowych („DNB”) były wiarygodne, wyczerpujące i porównywalne.
- (2) Aby dane dotyczące DNB były wiarygodne, wyczerpujące i porównywalne, należy doprecyzować sposób traktowania na użytek rachunków narodowych podatku VAT niepobranego w wyniku oszustw związanych z VAT i z powodu niewypłacalności.
- (3) Traktowanie to może wymagać dostosowania związanego ze składnikiem rozbieżności między teoretycznymi wpływami z VAT a rzeczywistymi wpływami z VAT, która wynika z uchylania się od opodatkowania bez porozumienia z nabywcą („bez współudziału”) i z niepobrania VAT z powodu niewypłacalności.
- (4) Agregaty DNB i ich składniki powinny być porównywalne we wszystkich państwach członkowskich i powinny być zgodne z odpowiednimi definicjami i zasadami rachunkowości Europejskiego Systemu Rachunków 2010 (ESA 2010), określonymi w załączniku A do rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 ⁽³⁾.
- (5) Traktowanie określone w decyzji Komisji 98/527/WE, Euratom ⁽⁴⁾ należy zastąpić za pośrednictwem niniejszego rozporządzenia wykonawczego, z uwzględnieniem wyników prac podjętych w tej kwestii w ramach weryfikacji DNB.
- (6) Należy zatem uchylić decyzję 98/527/WE, Euratom.
- (7) Środki przewidziane w niniejszym rozporządzeniu wykonawczym są zgodne z opinią Komitetu ds. Europejskiego Systemu Statystycznego, o którym mowa w art. 8 rozporządzenia (UE) 2019/516,

⁽¹⁾ Dz.U. L 91 z 29.3.2019, s. 19.

⁽²⁾ Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2020/2147 z dnia 8 października 2020 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/516 przez określenie wykazu zagadnień, które należy uwzględnić w każdym cyklu weryfikacji (Dz.U. L 428 z 18.12.2020, s. 9).

⁽³⁾ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 549/2013 z dnia 21 maja 2013 r. w sprawie europejskiego systemu rachunków narodowych i regionalnych w Unii Europejskiej (Dz.U. L 174 z 26.6.2013, s. 1).

⁽⁴⁾ Decyzja Komisji 98/527/WE, Euratom z dnia 24 lipca 1998 r. w sprawie postępowania w przypadkach nadużyć finansowych w zakresie podatku VAT (rozbieżności między teoretycznymi wpływami z podatku VAT i rzeczywistymi wpływami z VAT) dla celów zbiorczej rachunkowości narodowo-gospodarczej (Dz.U. L 234 z 21.8.1998, s. 39).

PRZYJMUJE NINIEJSZE ROZPORZĄDZENIE:

Artykuł 1

1. Państwa członkowskie obliczają wartość niepobranego VAT poprzez zastosowanie metod określonych w załączniku do niniejszego rozporządzenia wykonawczego. Wartość niepobranego VAT obejmuje VAT niepobrany w wyniku uchylania się od opodatkowania bez współudziału oraz, w stosownych przypadkach, VAT niepobrany z powodu niewypłacalności.
2. Do celów obliczenia, o którym mowa w pierwszym ustępie, państwa członkowskie ustalają teoretyczne wpływy z VAT i rzeczywiste wpływy z VAT oraz obliczają rozbieżność między tymi dwiema kwotami poprzez zastosowanie poniższego ogólnego wzoru:

niepobrany VAT = teoretyczne wpływy z VAT *pomniejszone* o rzeczywiste wpływy z VAT i następnie *pomniejszone* o brakujące dochody (w wyniku uchylania się od opodatkowania ze współudziałem)

3. Rzeczywiste wpływy z VAT są rejestrowane jako podatki D.211 zgodnie z pkt 4.26–4.28 ESA 2010. W zależności od źródła, z którego pochodzą faktyczne wpływy z VAT (kwoty potwierdzone wymiarami i deklaracjami lub wpływy gotówkowe), możliwe są następujące trzy warianty szacowania niepobranego podatku VAT w ramach powyższego wzoru ogólnego:

- a) wariant 1a (na podstawie pkt 4.27 lit. a) ESA 2010 – D.211 w oparciu o wymiary i deklaracje skorygowane o współczynnik odzwierciedlający wymierzone i zadeklarowane kwoty, nigdy niezbrane):

niepobrany VAT (w wyniku uchylania się od opodatkowania bez współudziału i z powodu niewypłacalności) = teoretyczne wpływy z VAT *pomniejszone* o rzeczywiste wpływy z VAT potwierdzone wymiarami i deklaracjami skorygowanymi o współczynnik i następnie *pomniejszone* o brakujące dochody (w wyniku uchylania się od opodatkowania ze współudziałem);

- b) wariant 1b (na podstawie pkt 4.27 lit. a) ESA 2010 – D.211 w oparciu o wymiary i deklaracje; zarejestrowany transfer kapitałowy D.995 do odpowiednich sektorów, wymierzone i zadeklarowane kwoty, nigdy niezbrane):

niepobrany VAT (w wyniku uchylania się od opodatkowania bez współudziału) = teoretyczne wpływy z VAT *pomniejszone* o rzeczywiste wpływy z VAT potwierdzone wymiarami i deklaracjami i następnie *pomniejszone* o brakujące dochody (w wyniku uchylania się od opodatkowania ze współudziałem);

- c) wariant 2 (na podstawie pkt 4.27 lit. b) ESA 2010 – D.211 w oparciu o dostosowane czasowo wpływy gotówkowe):

niepobrany VAT (w wyniku uchylania się od opodatkowania bez współudziału i z powodu niewypłacalności) = teoretyczne wpływy z VAT *pomniejszone* o rzeczywiste wpływy z VAT określone na podstawie dostosowanych czasowo wpływów gotówkowych i następnie *pomniejszone* o brakujące dochody (w wyniku uchylania się od opodatkowania ze współudziałem).

4. W razie potrzeby państwa członkowskie korygują szacunki dotyczące wartości dodanej i nadwyżki operacyjnej uwzględnione w szacunkach dochodu narodowego brutto w cenach rynkowych oraz produktu krajowego brutto w cenach rynkowych, które zostały dokonane zgodnie z rozporządzeniem (UE) 2019/516, dodając do tych szacunków wartość niepobranego VAT obliczoną według wzoru określonego w ust. 2. Korekty w zakresie wartości dodanej (i w konsekwencji – nadwyżki operacyjnej) dokonuje się w drodze korekty produkcji lub zużycia pośredniego.

Artykuł 2

W celu dokonania korekty, o której mowa w art. 1, państwa członkowskie mogą stosować traktowanie równoważne metodzie określonej w art. 1 i prowadzące do porównywalnych wyników.

Artykuł 3

Państwa członkowskie włączają do swoich odpowiednich wykazów źródeł i metod, które wykorzystują do przygotowywania agregatów DNB i ich składników zgodnie z ESA 2010 („wykaz DNB”), opis zastosowanych źródeł i metod oraz podają wartość dokonanych korekt.

Artykuł 4

Jeżeli państwo członkowskie jest w stanie wykazać Komisji, że równoważne traktowanie niepobranego VAT jest już domyślnie stosowane na użytek jego rachunków, art. 1 nie ma zastosowania do tego państwa członkowskiego. Każde państwo członkowskie, które chce wykazać, że równoważne traktowanie niepobranego VAT jest już domyślnie stosowane na użytek jego rachunków, przedstawia odpowiedni opis w wykazie DNB.

Artykuł 5

Niezależnie od tego, czy państwo członkowskie stosuje metodę opisaną w art. 1 lub art. 2, czy też stosuje równoważne traktowanie zapewniające domyślne uwzględnienie niepobranego VAT w swoich rachunkach narodowych zgodnie z art. 4, każde państwo członkowskie – co najmniej raz na 5 lat – porównuje teoretyczne i rzeczywiste wpływy z VAT, analizuje rozbieżność i uwzględnia wyniki tej analizy w wykazie DNB, począwszy od wykazu DNB dla cyklu weryfikacji 2025–2029.

Artykuł 6

Niniejszym decyzja 98/527/WE, Euratom traci moc.

Artykuł 7

Niniejsze rozporządzenie wchodzi w życie dwudziestego dnia po jego opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Niniejsze rozporządzenie wiąże w całości i jest bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia 15 listopada 2023 r.

W imieniu Komisji
Przewodnicząca
Ursula VON DER LEYEN

ZAŁĄCZNIK

Wartość niepobranego VAT (w wyniku uchylania się od opodatkowania bez porozumienia z nabywcą („bez współudziału”) oraz, w stosownych przypadkach, z powodu niewypłacalności) oblicza się z wykorzystaniem dwóch poniższych zmiennej:

- 1) wartości teoretycznych wpływów z VAT;
- 2) rozbieżności pomiędzy teoretycznymi wpływami z VAT i rzeczywistymi wpływami z VAT.

Obliczanie teoretycznych wpływów z VAT

Teoretycznymi wpływami z VAT są kwoty podatku VAT, które zostałyby uzyskane, gdyby wszystkie jednostki podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT zapłaciły podatek zgodnie z przepisami.

Teoretyczny podatek VAT nie jest ani pojęciem, ani agregatem ESA 2010. Możliwe jest oszacowanie teoretycznego VAT z wykorzystaniem modelu obliczania *ad hoc* wyodrębniającego niepodlegający odliczeniu podatek VAT, który w domyślny sposób jest ujęty w rachunkach po stronie wydatków (tj. uwzględniony, ale nieujawniony w wydatkach wycenianych w cenach nabycia).

Pierwszym etapem obliczania teoretycznych wpływów z VAT jest doprowadzenie do zgodności podstawy opodatkowania VAT z obowiązującymi przepisami: innymi słowy, zidentyfikowanie wszystkich transakcji objętych niepodlegającym odliczeniu podatkiem VAT. Obliczenia tego dokonuje się przy użyciu najbardziej szczegółowych dostępnych danych dotyczących rachunków narodowych. Podstawa opodatkowania VAT jest obliczana w świetle wszystkich aktualnych przepisów i zasad regulujących VAT.

Drugim krokiem jest zastosowanie właściwej stawki VAT do każdej transakcji stanowiącej podstawę opodatkowania VAT, określonej według poprzedniego ustępu. Należy stosować stawki VAT obowiązujące w roku, dla którego została obliczona podstawa opodatkowania VAT (z uwzględnieniem wszelkich zmian, jakie zaszły w danym roku). Teoretyczne wpływy z VAT oblicza się w świetle wszystkich aktualnych ustaw i przepisów regulujących podatek VAT.

Identyfikacja wszystkich transakcji w gospodarce, dla których powinien zostać naliczony niepodlegający odliczeniu podatek VAT, wymaga bardzo szczegółowej analizy wydatków (spożycia, zużycia pośredniego, nakładów brutto na środki trwałe) w celu wyodrębnienia transakcji podlegających opodatkowaniu i tych, dla których nabywcy nie mogą odliczyć podatku VAT (co z kolei zależy od kombinacji czynników takich jak sektor instytucjonalny, działalność gospodarcza i wielkość). Przy obliczaniu teoretycznego VAT należy uwzględnić następujące kategorie transakcji (w odniesieniu do części objętej niepodlegającym odliczeniu podatkiem VAT):

- spożycie w sektorze gospodarstw domowych (koncepcja krajowa, tj. wydatki na terytorium kraju),
- zużycie pośrednie sektora S.13 (po proporcjonalnym uwzględnieniu części niepodlegającej odliczeniu w danym sektorze),
- zużycie pośrednie sektora S.15 (po proporcjonalnym uwzględnieniu części niepodlegającej odliczeniu w danym sektorze),
- zużycie pośrednie sektorów S.11, S.12 i S.14 (po proporcjonalnym uwzględnieniu części niepodlegającej odliczeniu dla danej działalności),
- rzeczowe transfery socjalne nabyte przez sektor S.13,
- rzeczowe transfery socjalne nabyte przez sektor S.15,
- nakłady brutto na środki trwałe sektora S.13 (po zastosowaniu dla sektora części niepodlegającej odliczeniu),
- nakłady brutto na środki trwałe sektora S.15 (po proporcjonalnym uwzględnieniu części niepodlegającej odliczeniu w danym sektorze),
- nakłady brutto na środki trwałe sektorów S.11, S.12 i S.14 (po proporcjonalnym uwzględnieniu części niepodlegającej odliczeniu w danym sektorze), oraz
- nabycia pomniejszone o sprzedaż aktywów o wyjątkowej wartości.

W przypadku niektórych rodzajów transakcji konieczne jest proporcjonalne uwzględnienie w rachunku „części niepodlegającej odliczeniu”, aby uwzględnić fakt, że tylko niektóre składowe odpowiednich wydatków danej działalności lub sektora instytucjonalnego są przedmiotem opodatkowania niepodlegającym odliczeniu podatkiem VAT. W takich przypadkach konieczne jest proporcjonalne uwzględnienie w rachunku części niepodlegającej odliczeniu, w oparciu o udział produkcji zwolnionej w całkowitej produkcji danego sektora/działalności.

Ponadto wydatki na niektóre produkty podlegające krajowym ograniczeniom w zakresie prawa do odliczenia VAT (np. samochody służbowe i związane z nimi wydatki, „koszty reprezentacyjne” itp.) należy rozpatrywać w ujęciu ogólnym, niezależnie od części niepodlegającej odliczeniu dla poszczególnych działalności lub sektorów (w stosownych przypadkach).

Model powinien – w miarę możliwości – uwzględniać pewne inne cechy szczególne, np.:

- istnienie procedur szczególnych VAT dla małych przedsiębiorstw poniżej określonego progu rejestracji,
- istnienie innych procedur szczególnych VAT: procedury dotyczącej rolników ryczałtowych, procedury marży dla organizatorów turystyki itp.,
- prawidłowe wyłączenie zużycia towarów wyprodukowanych na własny rachunek,
- prawidłowe wyłączenie zakupów zwolnionych z podatku w sklepach wolnocłowych,
- uwzględnienie transakcji, które nie są ujęte w rachunku wyrobów i usług, ale mogą być przedmiotem opodatkowania niepodlegającym odliczeniu podatkiem VAT, np. zakup terenów budowlanych.

Oszacowanie podatku od każdej z wyżej wymienionych transakcji, stanowiących podstawę opodatkowania VAT, odbywa się poprzez zastosowanie odpowiedniej stawki VAT: np. jeżeli transakcja została wyceniona według ceny nabycia wynoszącej 150 i podlega stawce 20 %, wówczas domyślny VAT od tej transakcji szacuje się zgodnie z równaniem $150/1,2 \times 0,2 = 25$.

Obliczenie to może wymagać korekty, jeżeli dana transakcja jest przedmiotem oszustwa związanego z VAT ze współudziałem klienta, ponieważ cena nabycia transakcji podlegających takiemu oszustwu nie powinna w rachunkach narodowych uwzględniać VAT, od którego uchylono się w ten sposób. W związku z tym, jeśli wiadomo, że wartość towarów/usług będących przedmiotem oszustwa związanego z VAT ze współudziałem ujęta w cenie nabycia wynosi 30 (i wiadomo, że związany z tym VAT, od którego się uchylono, nie jest uwzględniony w sumie 150), wówczas wartość VAT ujętego w cenie nabycia oblicza się według następującego równania: $(150 - 30)/1,2 \times 0,2 = 20$. W takim wypadku wartość netto transakcji „prawidłowych” i transakcji będących przedmiotem oszustwa związanego z VAT bez współudziału, dla których VAT został ujęty w cenie nabycia, wynosiłaby 100, powiązany VAT zawarty w cenie nabycia wynosiłby 20, wartość transakcji będących przedmiotem oszustwa związanego z VAT ze współudziałem wynosiłaby 30, a VAT ze współudziałem w cenie nabycia – 0. Kwota podatku VAT, od którego uchylono się ze współudziałem, wyniosłaby $30 \times 0,2 = 6$. Ostateczna wartość teoretycznego podatku VAT wyniosłaby $20 + 6 = 26$.

Biorąc pod uwagę poziom szczegółowości wymagany do obliczenia teoretycznego VAT, obliczenie to powinno opierać się na najbardziej zdezagregowanych dostępnych danych z zakresu rachunków narodowych dla produktu. Odpowiednie ramy dla takich obliczeń stanowią tablice podaży i wykorzystania stanowią. Nawet najbardziej szczegółowe dane z tablic podaży i wykorzystania nie zapewnią jednak podziału, który w pełni odpowiadałby szczegółom opodatkowania VAT poszczególnych produktów, rodzajów działalności lub sektorów. W związku z tym należy wykorzystać informacje uzupełniające z innych źródeł, aby dokładnie odzwierciedlić obowiązujące przepisy dotyczące VAT. Źródła te obejmują szczegółowe dane fiskalne lub administracyjne oraz badania statystyczne. W niektórych przypadkach, aby ustalić niezbędne podziały, należy skorzystać z jednorazowych badań, różnych systemów wag, szacunków lub założeń ekspertów.

Obliczenia rozbieżności pomiędzy teoretycznymi wpływami z VAT i rzeczywistymi wpływami z VAT i jej analiza

Rozbieżność pomiędzy teoretycznymi wpływami z VAT (obliczona w świetle wszystkich aktualnych przepisów i zasad) a rzeczywistymi wpływami z VAT obejmuje dwa składniki:

- 1) VAT, od którego uchylono się w porozumieniu z nabywcą (ze współudziałem) (przypadki, w których nabywca nie płaci podatku VAT sprzedawcy; oznacza to, że VAT nie został zafakturowany);
- 2) VAT, od którego uchylono się bez porozumienia z nabywcą (bez współudziału) (przypadki, w których nabywca płaci podatek VAT sprzedawcy, lecz ten ostatni nie przekazuje go organom podatkowym, w tym w przypadku niewypłacalności sprzedawcy; oznacza to, że VAT został zafakturowany, w związku z czym należy tu również uwzględnić przypadki oszustw związanych z VAT typu „znikający podmiot gospodarczy”).

W rezultacie wartość niepobranego podatku VAT (ze względu na uchylanie się od opodatkowania bez współudziału oraz, w stosownych przypadkach, z powodu niewypłacalności) ustala się poprzez odjęcie VAT, od którego uchylono się ze współudziałem, od różnicy między teoretycznymi a faktycznymi wpływami z VAT.

niepobrane VAT = teoretyczne wpływy z VAT *pomniejszone* o rzeczywiste wpływy z VAT i następnie *pomniejszone* o brakujące dochody (w wyniku uchylania się od opodatkowania ze współudziałem)

Rzeczywistymi wpływami z VAT są kwoty rzeczywiście pobrane przez organy podatkowe w okresie, do którego odnosi się obliczenie teoretycznych wpływów z VAT. Rzeczywiste wpływy z VAT są rejestrowane jako podatki D.211 zgodnie z pkt 4.27–4.28 ESA 2010. Pkt 4.26 ESA 2010 stanowi, że te podatki D.211 są rejestrowane zgodnie z zasadą memoriału. Rzeczywiste wpływy z VAT można określić na podstawie kwot potwierdzonych w oparciu o wymiary i deklaracje, skorygowane o współczynnik odzwierciedlający oszacowane i zadeklarowane kwoty, które nigdy nie zostały pobrane (wariant 1a); na podstawie wymiarów i deklaracji z wykorzystaniem transferu kapitałowego (D.995) dla kwot, które nigdy nie zostały pobrane (wariant 1b); lub na podstawie czasowych wpływów gotówkowych (wariant 2).

Mogą wystąpić sytuacje, gdy aktualne przepisy uprawniają organy podatkowe do umarzania roszczeń z tytułu podatku VAT w przypadkach niewypłacalności. W takich przypadkach kwoty podatku VAT niepobranego z powodu niewypłacalności zostałyby ujęte w D.211, jeżeli D.211 opiera się na wymiarach i deklaracjach z wykorzystaniem transferu kapitałowego D.995 odzwierciedlającego umorzenia (wariant 1b), natomiast nie zostałyby ujęte w D.211, jeżeli oparto się na dostosowanych czasowo wpływach gotówkowych lub na wymiarach i deklaracjach, skorygowanych o współczynnik dotyczący D.211 (wariant 2 i wariant 1a).

Wartość podatku VAT, od którego uchylono się ze współudziałem, może być obliczana umownie z uwzględnieniem działalności, w odniesieniu do których dokonano korekty z tytułu pracy nierejestrowanej.

Przy wykorzystaniu tej metody, stosując korektę z tytułu pracy nierejestrowanej, dokonaną w odniesieniu do produkcji gałęzi działalności gospodarczej oraz mnożąc odpowiednie kwoty niezgłoszonej sprzedaży przez właściwe stawki podatku VAT, możliwe jest oszacowanie wartości „utraconych” wpływów z VAT, których organy podatkowe zostały pozbawione skutkiem uchylania się od podatku ze współudziałem.

Na przykład: jeżeli po dokonaniu korekty z tytułu pracy nierejestrowanej prognoza wielkości spożycia w gospodarstwach domowych danego produktu, z wyłączeniem podatku VAT, wzrasta o 15 % a stawka podatku VAT stosowana do zakupów tego produktu wynosi 20 %, wówczas kwotę należną organom podatkowym można obliczyć w następujący sposób:

utracone wpływy z VAT wynikające z uchylania się od podatku ze współudziałem = wartość sprzedaży produktu przed korektą $\times 15\% \times 20\%$.

Inne możliwe podejścia do rozróżnienia między oszustwami związanymi z VAT ze współudziałem i bez niego obejmują np. wykorzystanie danych podatkowych lub założeń ekspertów, które dotyczą działalności związanych z różnymi rodzajami oszustw.

Rejestrowanie niepobranego VAT w rachunkach narodowych

W przypadku gdy transakcje, które nie są zgłaszane organom podatkowym, nie są również zgłaszane organom statystycznym, oraz pod warunkiem że wartości niepobranego VAT (w wyniku uchylania się od opodatkowania bez współudziału i z powodu niewypłacalności) nie są już w sposób domyślny ujęte w rachunkach, w stosownych przypadkach należy dokonać następujących korekt w rachunkach narodowych w celu uwzględnienia niepobranego podatku VAT, obliczonego zgodnie z opisaną powyżej metodą (lub równoważną metodą):

- 1) Po stronie produkcji: wartość niepobranego podatku VAT należy uwzględnić w wartości dodanej sprzedawcy.
- 2) Po stronie dochodów: wartość niepobranego podatku VAT należy uwzględnić w nadwyżce operacyjnej sprzedawcy.
- 3) Po stronie wydatków: wartość niepobranego podatku VAT należy uwzględnić w cenie nabycia towaru lub usługi. W związku z tym wartość niepobranego podatku VAT należy uwzględnić w spożyciu w sektorze gospodarstw domowych oraz nakładach brutto na środki trwałe. W zależności od źródeł i metod wykorzystanych do oszacowania kategorii wydatków odpowiednie kwoty mogą już być uwzględnione w danych źródłowych (np. jeżeli wykorzystuje się badania budżetów gospodarstw domowych) lub muszą zostać wyraźnie dodane (np. jeżeli stosowane są metody pośrednie, takie jak metoda strumienia towarów lub metoda ilość \times cena).

Podatku VAT, od którego uchylono się w wyniku oszustwa ze współudziałem, nie należy ujmować w rachunkach, ponieważ nie jest on płacony przez nabywcę. Podatek VAT zapłacony przez nabywcę, ale niepobrany w wyniku uchylecia się od opodatkowania bez współudziału lub z powodu niewypłacalności, ujmuje się w odpowiednich kategoriach określonych w pkt 1–3 powyżej.
