

Wiesława Olkowska

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski w Olsztynie

PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG W ŚWIELE INNYCH PODATKÓW PAŃSTWOWYCH W POLSCE W LATACH 2000-2004

1. Wstęp

Podatek od towarów i usług funkcjonuje w polskim systemie podatkowym od 5 lipca 1993 r.¹. Ustawa o podatku od towarów i usług obowiązywała do 30 kwietnia 2004 r., nie zapewniając pełnej harmonizacji tego podatku z podatkiem od wartości dodanej obowiązującym na terytorium Wspólnoty. W związku z tym od 1 maja 2004 r. moc prawną ma nowa polska ustawa o podatku od towarów i usług oparta na postanowieniach głównie I i VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej². Jest ona wzorowana na aktach prawnych regulujących funkcjonowanie tego podatku w krajach Wspólnoty, uwzględnia jednak okresy przejściowe w opodatkowaniu niektórych towarów i usług dla nowych krajów członkowskich, w tym też dla Polski.

Podatek od towarów i usług (VAT – *Value Added Tax*) jest polską odmianą podatku od wartości dodanej występującego w większości krajów europejskich [Kulicki, Sokół 1995, s. 131-132]. Jest on najbardziej znanym podatkiem pośrednim. To po akcesji z Unią Europejską można mówić o nowych rozwiązaniach systemowych w funkcjonowaniu polskiego podatku od towarów i usług, do których zaliczają się wewnątrzwspólnotowa dostawa, wewnątrzwspólnotowe nabycie czy miejsce świadczenia usług. Pojęcia te są bowiem właściwe dla wymiany handlowej odbywającej się na wewnętrznym rynku wspólnotowym. Obecnie włączenie polskiego podatku VAT do wspólnotowego systemu podatkowego wiąże się ze zmianą „filozofii” stosowania tego instrumentu fiskalnego.

Priorytetem jest traktowanie go nie tylko jako instrumentu fiskalnego zapewniającego wpływy budżetowe, ale także umożliwiającego swobodny przepływ towarów

¹ Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (DzU nr 11, poz. 50).

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU nr 54, poz. 535 ze zm.).

i usług poprzez eliminację podwójnego opodatkowania i zapewnienie neutralności podatku VAT dla podatników.

Celem artykułu jest próba zaprezentowania funkcjonowania polskiego systemu podatkowego z wyeksponowaniem roli, znaczenia i pozycji podatku od towarów i usług na tle innych podatków państwowych w Polsce w latach 2000-2004 w ujęciu dynamicznym i strukturalnym. Inaczej – sednem badań jest analiza porównawcza wpływów podatkowych VAT do budżetu i ich zaległości w świetle bezpośrednich podatków dochodowych od osób fizycznych (PIT) i prawnych (CIT) oraz innych podatków pośrednich, tj. podatku od gier i akcyzowego. Uwzględniono również pozycję podatków zniesionych. Mają one tzw. charakter śladowy. Do oceny tej wykorzystano materiały źródłowe danych Ministerstwa Finansów Departamentu Systemu Podatkowego za okres 2000-2004.

Pozwoliły one ustalić wartości wskaźników obrazujących poziom zadłużenia podatników podatkiem VAT na tle poziomu zadłużenia podatników w innych rodzajach badanych podatków państwowych. Wartości procentowe tych wskaźników odślawiają obraz relacji zaległości podatkowych, czyli „ciążenia” konkretnego obowiązku podatkowego w danym podatku państwowym do wpływów z tych podatków, tworzących dochody budżetowe faktycznie osiąmane dla ściśle określonego okresu czasowego, tj. roku podatkowego³. Przybierają one następującą postać:

$$\text{wskaźnik zadłużenia podatników} = \frac{\text{bieżące zaległości podatkowe}}{\text{wpływy podatkowe brutto}} \cdot 100\%,$$

przy założeniach, że:

- zaległości bieżące stanowią różnicę między zaległościami brutto konkretnego podatku państwowego badanego roku podatkowego a kwotą zaległości z lat ubiegłych,
- zaległości brutto stanowią zaległości płatne w ratach i odroczone w postępowaniu egzekucyjnym, wobec których wydano decyzje o zawieszeniu poboru w postępowaniu ugodowym, upadłościowym, układowym, objęte egzekucją sądową i w stosunku do których nie podjęto żadnych czynności,
- wpływy podatkowe brutto stanowią wpływy do organów podatkowych wraz z udziałami jednostek samorządu terytorialnego konkretnego podatku państwowego; rosnąca wielkość wskaźników zadłużenia podatników podatków państwowych świadczy o zmniejszeniu realnych dochodów budżetowych.

W artykule wskazano również na przyczyny zmian wielkości wskaźników zadłużenia. Badania ubogacono analizą w zakresie kształtowania się wielkości wskaźników zadłużenia podatników podatku VAT w przekroju województw w latach 2000-2004.

³ Zgodnie z art. 6 Ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych jest to rok kalendarzowy (t).

2. Podatek VAT jako element systemu podatkowego

Polski system podatkowy ma charakter systemu kształtowanego historycznie. Podlegał on ewolucyjnym przemianom w latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych, uwzględniając konkretne polskie warunki ekonomiczne, społeczne i polityczne. Obecnie nie może on odbiegać od systemów podatkowych państw Unii Europejskiej. Przeprowadzona już w latach dziewięćdziesiątych w Polsce reforma systemu podatkowego (wprowadzenie podatku dochodowego w 1992 r. oraz podatku VAT w 1993 r.) miała na celu wzmocnienie, ale przede wszystkim unowocześnienie polskiego systemu podatkowego i jego przybliżenie do standardów państw Europy Zachodniej.

Przesłankami wprowadzenia podatku od towarów i usług w 1993 r. w Polsce były (*Finanse przedsiębiorstw* 2000, s. 162):

- wybór podatku VAT jako podstawowego instrumentu w zharmonizowaniu polskiego systemu podatkowego i upodobnieniu do rozwiązań europejskich,
- „neutralność podatku VAT”, co oznacza, że jest jakby poza „ceną” oferowanego wyrobu i usługi z przerzucalnością na kolejnych uczestników obrotu gospodarczego,
- znacząca rola podatku VAT w gromadzeniu dochodów państwowych ze względu na jego łatwość poboru dla budżetu (ale nie dla podatników).

Polska, podpisując traktat akcesyjny, zobowiązała się do pełnego zaakceptowania tzw. *acquis communautaire*, czyli całego dorobku prawnego Wspólnot Europejskich.

Wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej pojawiła się możliwość korzystania z VI Dyrektywy VAT Unii Europejskiej i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (ETS) odnoszącego się do tego podatku.

Obecnie ze względu na funkcjonowanie wspólnego rynku w krajach Unii, w tym w Polsce, trwa proces harmonizowania przepisów podatkowych. Obligatoryjnie tą harmonizacją objęte są podatki pośrednie, a prym wiodzie polski odpowiednik podatku od wartości dodanej, czyli podatek od towarów i usług.

3. Analiza porównawcza wpływów i zaległości podatków państwowych

W wątku badawczym dotyczącym roli i znaczenia podatku VAT w gromadzeniu wpływów budżetowych zaprezentowano dane liczbowe obrazujące wpływy i zaległości z podatku VAT w świetle innych podatków w skali kraju za okres 2000-2004. Wyniki badań przedstawiono w tab. 1 i 2.

Tabela 1. Dynamika i struktura wpływów podatku VAT w świetle innych podatków państwowych w Polsce w latach 2000-2004

Wyszczególnienie	Wpływy podatkowe brutto według stanu na 31 grudnia 2000-2004 (w tys. PLN)					Dynamika (w %)						Struktura (w %)			
	2000	2001	2002	2003	2004	2000/1999	2001/2000	2002/2001	2003/2002	2004/2003	2000	2001	2002	2003	2004
Podatek od towarów i usług VAT	52.398.951	53.620.974	58.212.005	61.062.489	62.536.048	106,23	102,33	108,56	104,90	102,41	40,12	41,10	41,52	41,64	40,10
Podatek dochodowy od osób prawnych CIT	17.913.582	14.124.322	15.969.062	14.982.384	18.030.231	111,72	78,85	113,06	93,82	120,34	13,72	10,83	11,39	10,22	11,56
Podatek dochodowy od osób fizycznych PIT	32.275.333	33.129.633	33.805.572	35.438.477	36.667.428	99,21	102,65	102,04	104,83	103,47	24,72	25,39	24,11	24,17	23,51
Podatek akcyzowy	27.377.635	28.914.273	31.547.306	34.444.949	37.967.377	108,39	105,61	109,11	109,19	110,23	20,96	22,16	22,50	23,49	24,34
Podatek od gier	609.168	669.668	675.822	702.447	766.387	-	109,93	100,92	103,94	109,10	0,47	0,51	0,48	0,48	0,49
Podatki zniesione	18.415	16.949	141	2.203	1.917	48,81	92,04	0,83	1.562,41	87,02	0,01	0,01	0,0001	0,001	0,001
Razem	130.593.084	130.475.819	140.209.908	146.632.949	155.968.388	106,01	99,91	107,46	104,58	106,37	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych źródłowych Ministerstwa Finansów Departamentu Systemu Podatkowego za lata 2000-2004.

Tabela 2. Dynamika i struktura zaległości z podatku VAT w świetle innych podatków państwowych w Polsce w latach 2000-2004

Wyszczególnienie	Wpływy podatkowe brutto według stanu na 31 grudnia 2000-2004 (w tys. PLN)					Dynamika (w %)						Struktura (w %)			
	2000	2001	2002	2003	2004	2000/1999	2001/2000	2002/2001	2003/2002	2004/2003	2000	2001	2002	2003	2004
Podatek od towarów i usług VAT	6.083.716	8.167.804	10.542.122	9.176.403	9.120.379	148.16	134.26	129.07	87.05	99.39	60.52	64.56	65.82	58.33	56.75
Podatek dochodowy od osób prawnych CIT	826.263	904.326	1.326.648	1.534.012	1.389.323	121.63	109.45	146.70	115.63	90.57	8.22	7.15	8.28	9.75	8.65
Podatek dochodowy od osób fizycznych PIT	2.168.820	2.405.221	2.732.285	2.962.539	2.776.517	112.30	110.90	113.60	108.43	93.72	21.57	19.01	17.06	18.83	17.28
Podatek akcyzowy	495.930	1.786.129	1.119.527	1.816.740	2.581.050	176.34	158.52	142.41	162.28	142.07	4.93	6.21	6.99	11.55	16.06
Podatek od gier	35.071	34.464	38.768	37.328	31.341	-	98.27	112.49	96.29	83.96	0.35	0.27	0.24	0.24	0.19
Podatki zniższone	443.069	354.451	256.993	203.626	171.682	81.82	79.99	72.50	79.23	84.31	4.41	2.80	1.61	1.30	1.07
Razem	10.052.869	12.652.395	16.016.343	15.730.648	16.070.292	133.34	125.86	126.59	98.22	102.16	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

Źródło: jak w tab. 1.

Na podstawie danych empirycznych i obliczeń własnych można stwierdzić, że:

- **W zakresie wpływów podatkowych** podatek VAT jest jednym z głównych narzędzi realizacji zaplanowanych w ustawie budżetowej dochodów budżetów podatkowych państwa. Potwierdza to struktura wpływów z podatku VAT na tle innych podatków państwowych w latach 2000-2004. Wykazała ona najwyższy, bo średnio powyżej 40%, udział tego podatku w globalnej kwocie wpływów w badanych latach (tab. 1). Na drugim miejscu uplasował się podatek dochodowy od osób fizycznych PIT (ze średnim udziałem wpływów do budżetu państwa powyżej 24%) oraz podatek pośredni akcyzowy z udziałem powyżej 22% w globalnych dochodach budżetowych badanych lat (tab. 1).

- **Dynamika wpływów z podatku VAT** wykazała w latach 2000-2004 stałą tendencję wzrostową, ale nie dominującą. Dynamika wpływów podatku akcyzowego znacznie wyprzedzała z roku na rok dynamikę wpływów z podatku VAT (tab. 1).

- **Stale tendencje wzrostowe podatku VAT** pozwalają domniemywać, że w najbliższych latach będzie występował wzrost wpływów z podatku VAT na tle innych podatków państwowych. Prognozy co do zwiększonych wpływów z podatku VAT wynikają z zapisanych w ustawie o podatku VAT zmian stawek podatkowych m.in. z 7% do 22% od 1 stycznia 2008 r. w odniesieniu do robót budowlano-montażowych, remontów i robót konserwacyjnych związanych z budownictwem mieszkaniowym i infrastrukturą towarzyszącą, a także w odniesieniu do obiektów budownictwa mieszkaniowego i usług gastronomicznych.

- **Badania struktury zaległości podatkowych** wykazały najwyższy udział zaległości z tytułu podatku VAT w zaległościach globalnych na tle innych podatków państwowych. Udział ten wynosił średnio powyżej 61%, przy czym dla podatków bezpośrednich, tj. dochodowego od osób fizycznych, średnioroczny udział wynosił powyżej 18%, a dla osób prawnych powyżej 8% (tab. 2).

- **Dynamika zaległości z podatku VAT** w porównaniu z innymi podatkami państwowymi wykazała, że zaległości te w latach 2000-2002 rosły, ale w niedużym tempie. Nastąpił spadek ich wzrostu do 129,1% w 2002 r. (tab. 2). Począwszy od 2003 r., nastąpił spadek poziomu zaległości podatku VAT do 87,0% w 2003 r. i do 99,4% w 2004 r. (tab. 2). W przypadku podatku akcyzowego oraz podatków dochodowych nie dało się zauważyć w analogicznym okresie systematycznych tendencji spadkowych zaległości podatkowych (tab. 2).

Przyczynami wzrostu zaległości podatku VAT w latach 2000-2002 o kwotę powyżej 4,4 mln PLN (tab. 2), były przede wszystkim niekorzystna sytuacja społeczno-gospodarcza kraju, brak płynności finansowej wielu przedsiębiorstw, liczne w tym okresie upadłości firm, a w konsekwencji brak możliwości egzekucji zaległości podatkowych. Zmniejszenie się poziomu zaległości podatku VAT w latach 2003-2004 w stosunku do 2002 r. o ok. 1,4 mln PLN (tab. 2) nastąpiło wskutek umorzenia przez urzędy skarbowe znacznych kwot zaległości podatkowych w wyniku postępowań restrukturyzacyjnych przeprowadzonych na podstawie przepisów ustawy z dnia

30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznych od przedsiębiorców (DzU nr 155, poz. 1287 ze zm.).

4. Poziom zadłużenia podatników podatkiem VAT

W tym wątku badawczym dokonano oceny zadłużenia podatników podatkiem VAT w świetle innych podatków państwowych w latach 2000-2004. Zaprezentowano również wskaźniki poziomu zadłużenia podatników podatkiem VAT w przekroju województw. Przedstawione zostały one zgodnie z założeniem metodologicznym jako relacje bieżących zaległości podatkowych do wpływów podatkowych brutto badanych podatków państwowych. Dane liczbowe ujęto w tab. 3 i 4.

Wyniki badań własnych (tab. 3) upoważniają do sformułowania następujących stwierdzeń:

- Wskaźniki zaległości do wpływów w podatku VAT na tle innych podatków państwowych w latach 2000-2002 (z wyłączeniem podatków zniesionych) informują, że wysokie poziomy zadłużenia wystąpiły u podatników podatku VAT w latach 2000-2002 (odpowiednio: 6,2%, 7,0% i 7,2%). W tych latach zaległości podatkowe w podatku VAT rosły szybciej niż wpływy podatkowe. Były to tzw. zobowiązania podatkowe niewpłacone przez podatników w danym roku. Począwszy od 2003 r., nastąpiło zmniejszenie wielkości wskaźnika zadłużenia z 4,5% do 4,1% w 2004 r. Wskazywało to na pozytywne zmiany podatku VAT oraz wzrost wpływów z tego podatku. Duże zmniejszenie wielkości wskaźnika zadłużenia – z 7,2% w 2002 r. do 4,1% w 2004 r. – było wynikiem umorzenia w latach 2003-2004 znacznych kwot zaległości podatkowych w postępowaniach restrukturyzacyjnych, wzrostu intensywności działań egzekucyjnych oraz poprawy koniunktury gospodarczej kraju. Te przesłanki miały wpływ na występowanie prawidłowych tendencji w poborze podatku VAT.

- Zadłużenie podatników podatkami dochodowymi, przede wszystkim podatkiem dochodowym od osób fizycznych PIT, kształtowało się w latach 2000-2004 na poziomie średnim 2,6%, a podatku akcyzowego na poziomie średnim 2,2%.

W tab. 4 ujęto wyniki badań dotyczące wskaźników zadłużenia podatników podatkiem VAT w przekroju województw. Analiza porównawcza wielkości wskaźników zadłużenia podatników podatkiem VAT wskazuje na krańcowe rozbieżności w tych wielkościach wskaźników zadłużenia w poszczególnych regionach kraju.

Najwyższe wskaźniki poziomu zadłużenia podatników podatkiem VAT w latach 2000-2003 dało się zauważyć w województwie opolskim (od 23,7% do 31,1%) oraz w województwie świętokrzyskim (od 33,2% do 45,7%). W tych województwach wpływy podatkowe z podatku VAT w badanych latach nie wzrastały, a zobowiązania podatkowe z tytułu VAT nie były płacone przez podatników w wyznaczonym terminie. Można domniemywać, że przyczyną był brak płynności finansowej podatników VAT oraz i liczne upadłości przedsiębiorstw. Natomiast rok 2004 okazał się

Tabela 3. Wskaźniki obrazujące poziom zadłużenia podatników podatkiem VAT w świetle innych podatków państwowych w latach 2000-2004 (wpływy, zaległości, w tys. PLN)

Rodzaj podatku państwowego	Stan na 31 grudnia 2000 r.			Stan na 31 grudnia 2001 r.			Stan na 31 grudnia 2002 r.			Stan na 31 grudnia 2003 r.			Stan na 31 grudnia 2004 r.		
	wpływy podatkowe brutto	zaległości podatkowe bieżące	wskaźnik zadłużenia (w %)	wpływy podatkowe brutto	zaległości podatkowe bieżące	wskaźnik zadłużenia (w %)	wpływy podatkowe brutto	zaległości podatkowe bieżące	wskaźnik zadłużenia (w %)	wpływy podatkowe brutto	zaległości podatkowe bieżące	wskaźnik zadłużenia (w %)	wpływy podatkowe brutto	zaległości podatkowe bieżące	wskaźnik zadłużenia (w %)
Podatek od towarów i usług VAT	52.398.951	3.232.425	6,17	53.620.974	3.767.669	7,03	58.212.005	4.174.497	7,17	61.062.489	2.839.492	4,65	62.536.048	2.556.486	4,09
Podatek dochodowy od osób prawnych CIT	17.913.582	448.204	2,50	14.124.322	383.489	2,72	15.696.062	707.934	4,43	14.982.384	770.995	5,15	18.030.231	454.947	2,52
Podatek dochodowy od osób fizycznych PIT	32.275.333	821.025	2,54	33.129.633	959.335	2,19	33.805.572	1.052.617	3,11	35.438.477	1.022.015	2,88	36.667.428	909.878	2,48
Podatek akcyzowy	27.377.635	294.663	1,08	28.914.273	386.362	1,34	31.547.306	488.836	1,55	34.444.949	1.152.190	3,35	37.967.377	1.458.983	3,84
Podatek od gier	609.168	17.668	2,90	669.668	6.075	0,91	675.822	5.696	0,84	702.447	4.216	0,60	766.387	5.234	0,68
Podatki zniszczone	18.415	4.128	22,42	16.949	1.167	6,89	141	1.333	-	2.203	272	12,35	1.917	86	4,49
Razem	130.593.084	4.818.133	3,69	130.475.819	5.504.097	4,22	140.209.908	6.430.913	4,59	146.632.349	5.789.180	3,95	155.969.388	5.385.614	3,45

Źródło: jak w tab. 1.

Tabela 4. Wskaźniki zaległości podatkowych do wpływów podatku VAT w przekroju województw w latach 2000-2004

Województwo	Relacje bieżących zaległości podatkowych do wpływów brutto podatku VAT w %				
	Lata				
	2000	2001	2002	2003	2004
Warmińsko-mazurskie	8,57	16,83	9,55	25,52	14,33
Dolnośląskie	7,60	10,57	12,88	18,02	11,29
Kujawsko-pomorskie	4,73	7,82	9,82	9,47	4,78
Lubelskie	4,38	7,90	6,25	5,26	7,37
Lubuskie	2,41	3,26	4,22	2,34	48,28
Łódzkie	1,98	5,08	6,35	3,66	4,13
Małopolskie	5,74	6,40	7,00	4,57	2,77
Mazowieckie	4,49	3,51	3,84	3,32	2,06
Opolskie	23,68	28,24	23,84	31,13	2,61
Podkarpackie	8,61	7,09	6,99	4,15	11,01
Podlaskie	2,66	4,29	3,37	3,79	3,52
Pomorskie	1,79	4,34	5,44	3,61	4,61
Śląskie	22,06	21,22	16,86	5,67	7,94
Świętokrzyskie	33,21	28,93	56,70	45,75	3,55
Wielkopolskie	3,59	6,17	4,89	4,49	7,98
Zachodniopomorskie	3,70	6,87	14,47	7,38	13,53

Źródło: jak w tab. 1.

zduńmiewająco pozytywny dla województw opolskiego i świętokrzyskiego, jeśli chodzi o rezultat poziomu zadłużenia podatników podatkiem VAT. W województwie opolskim wyniósł on 2,6%, a w województwie świętokrzyskim 3,5% (tab. 4). Spowodowane to było wzrostem wpływów podatkowych, które oszacowano na podstawie danych źródłowych Ministerstwa Finansów w 2004 r. w porównaniu do lat 2000-2003 na powyżej 600% dla województwa opolskiego i 800% dla województwa świętokrzyskiego. Jednocześnie nastąpił 2-3-krotny spadek zaległości bieżących. Znaczna część zaległości podatkowych została umorzona, natomiast część ściągnięta w drodze egzekucji.

Najniższe wskaźniki zadłużenia podatników podatkiem VAT wystąpiły w latach 2000-2004 w województwach łódzkim, małopolskim, mazowieckim, podlaskim i pomorskim. Kształtowały się one na poziomie średnim od 3,4% do 5,3% (tab. 4). Były to województwa o wskaźnikach zadłużenia podatników podatkiem VAT niższych od średniej krajowej wynoszącej 5,8% (tab. 3).

5. Podsumowanie

Na podstawie wyników badań można zauważyć z jednej strony wiodącą rolę wpływów z podatku VAT w kształtowaniu dochodów budżetów państwa w latach 2000-2004. Z drugiej natomiast strony niepokój budził największy poziom zaległo-

ści podatku VAT do wpływów tego podatku w latach 2000-2002 w świetle innych podatków państwowych.

Duże znaczenie miała i ma specyfika poboru podatku VAT u podatników, która wiąże się ściśle z zachowaniem płynności finansowej podatników VAT prowadzących działalność gospodarczą. Związane z tym zjawiskiem są również liczne upadłości i likwidacje działalności gospodarczej.

W latach 2003-2004 wystąpiły pozytywne symptomy w relacjach zaległości do wpływów podatku VAT, a z tym wiązało się występowanie prawidłowych tendencji w poborze podatku VAT i umorzenie w tym okresie znacznych kwot zaległości podatkowych w postępowaniach restrukturyzacyjnych.

Literatura

Kulicki J., Sokół P., *Podatki i prawo podatkowe*, PWE, Warszawa 1995.

Szysko L. (red.), *Finanse przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 2000.

THE TAX ON GOODS AND SERVICES (VAT) AGAINST OTHER STATE TAXES IN POLAND BETWEEN 2000 AND 2004

Summary

The paper covers two lines of research. The first one led to establishing the actual status of receipts and arrears in the tax on goods and services as compared to other state taxes in Poland between 2000 and 2004. The receipts from the tax on goods and services had the largest, over 40% share in the global amount of revenue from state taxes. As a consequence they played the leading role in development of state budget revenues. The trends in increase and decrease of the tax on goods and services arrears were presented together with the reasons for those changes. Establishment of large amounts of VAT arrears in restructuring processes is also highlighted.

The second line of research focuses on the level of VAT taxpayers indebtedness levels. The determined values of indices between 2000 and 2004 showed the highest arrears of taxpayers in VAT payments as compared to other state taxes and a slight increasing trend between 2003 and 2004.

The studies were also expanded by presenting the levels of VAT arrears by province.