

# Leszek Borowiec

---

## Podatek VAT jako dochód budżetu państwa w latach 2005-2016 a luka podatkowa = Value Added Tax as the income of the State budget in the years 2005-2016 and the tax gap

---

Zarządzanie. Teoria i Praktyka nr 3 (21), 39-46

---

2017

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

# PODATEK VAT JAKO DOCHÓD BUDŻETU PAŃSTWA W LATACH 2005-2016 A LUKA PODATKOWA / Value added tax as the income of the State budget in the years 2005-2016 and the tax gap

Adres do korespondencji:

e-mail: lborowiec@inepan.waw.pl

## STRESZCZENIE

Podatek od towarów i usług (VAT) jest podstawowym dochodem budżetu państwa. Celem artykułu jest przedstawienie roli i znaczenia podatku od towarów i usług dla dochodów budżetu państwa oraz próba oszacowania luki podatkowej w tym obszarze. W artykule dokonano analizy struktury dochodów budżetu, ze szczególnym uwzględnieniem dochodów z podatku VAT w latach 2005-2016. Ponadto, praca zawiera analizę dochodów z podatku od towarów i usług w kontekście kształtowania się Produktu Krajowego Brutto (PKB) w badanych latach. Wyniki analizy wspomnianej zależności stanowią przesłankę do szacowania aktualnej luki w podatku VAT. Konstatacją opracowania jest stwierdzenie o istnieniu luki podatkowej w podatku VAT, na kwotę rzędu 40-50 mld zł rocznie, która stanowi istotne uszczuplenie dochodów budżetu państwa.

**SŁOWA KLUCZOWE:** DOCHODY BUDŻETOWE, PODATEK OD TOWARÓW I USŁUG (VAT), LUKA PODATKOWA, UNIKANIE OPODATKOWANIA.

JEL CLASSIFICATION: H26, H60

## ABSTRACT

Value Added Tax (VAT) is the primary income of the state budget. The purpose of this article is to present the role and significance of the tax on goods and services for the state budget revenue and to attempt to estimate the tax gap in this area. The paper analyzes the structure of budget revenue, with particular emphasis on VAT revenue in 2005-2016. In addition, the work includes an analysis of income from goods and services tax in the context of the formation of Gross Domestic Product (GDP) in the years 2005-2016. The results of the analysis of these dependencies are a prerequisite for estimating the current VAT gap. The statement states that there is a tax gap in VAT, amounting to PLN 40-50 billion a year, which is a significant reduction of state budget revenue.

**KEY WORDS:** BUDGET REVENUE, VALUE ADDED TAX, TAX GAP, TAX EVASION.

## 1. WSTĘP

Budżet państwa jest podstawowym planem finansowym obejmującym dochody i wydatki, ujęte w odpowiednim stopniu szczegółowości. Najbardziej efektywnym źródłem dochodów budżetowych są podatki. Pobierane są one przymusowo, bezzwrotnie oraz mają charakter nieodpłatny. Największe wpływy budżetowe stanowi podatek od towarów i usług (VAT – ang. Value Added Tax), podatek od osób fizycznych (PIT – Personal Income Tax), podatek od osób prawnych (CIT

– Corporate Income Tax) oraz podatek akcyzowy. Obok działań podejmowanych przez ustawodawcę w obszarze konstrukcji podatków, na poziom podatkowych dochodów budżetu, w istotnym stopniu wpływają parametry makroekonomiczne, do których zalicza się poziom PKB oraz wyniki finansowe podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

Celem artykułu jest przedstawienie roli i znaczenia podatku od towarów i usług dla dochodów budżetu państwa oraz próba oszacowania luki podatkowej w tym obszarze. Dokonana zostanie analiza struktury dochodów

budżetu, ze szczególnym uwzględnieniem dochodów z podatku od towarów i usług w latach 2005-2016. Ponadto, praca zawiera analizę dochodów z podatku VAT w kontekście kształtowania się Produktu Krajowego Brutto w badanych latach. Ostatnim elementem części badawczej jest szacowanie aktualnej luki w podatku VAT, i ocena jej wpływu na dochody budżetu państwa. Hipoteza opracowania odnosi się do weryfikacji stwierdzenia, o istnieniu luki w podatku VAT, która stanowi istotne uszczuplenie dochodów budżetu państwa.

Podatek od towarów i usług został wprowadzony w Polsce w 1993 roku<sup>1</sup>. Obecnie jest najważniejszym podatkiem ze względu na wielkość wpływów do budżetu państwa. Podatek VAT uznawany jest za jeden z podstawowych obciążeń fiskalnych gospodarstw domowych. Zaliczany do grupy podatków obrotowych, konsumpcyjnych i pośrednich.

## 2. DOCHODY BUDŻETU PAŃSTWA A PODATEK VAT

Dochody budżetowe to ogół wpływów środków pieniężnych do budżetu państwa oraz budżetów samorządu terytorialnego wynikających z przepisów prawnych. Budżet definiowany jest jako plan finansowy, który będzie stanowił podstawę działalności podmiotów państwowych w następnym okresie fiskalnym (Owsiak, 2017: 103). Dochody budżetowe pochodzą przede wszystkim z danin publicznych pobieranych w sposób przymusowy i bezzwrotny. Do budżetu wpływają ponadto dochody z działalności gospodarczej państwa oraz z jego majątku. Państwo korzysta z dochodów zwrotnych, zaciągając dług publiczny poprzez pożyczki wewnętrzne lub kredyty zagraniczne (Lubimow-Burzyńska, 2014: 65). Obok wymienionych dochodów występują także wpływy z jednostek organizacyjnych (np. zakładów budżetowych oraz funduszy celowych) i osób prawnych (np. szkoły wyższe) zaliczanych do sektora finansów publicznych, pochodzące z prowadzonej przez nie odpłatnej działalności oraz innych źródeł (Więcej: Pietrzak, Polański, Woźniak, 2008: 106).

Źródła dochodów budżetu państwa można podzielić na podatkowe (podatki bezpośrednie i pośrednie) oraz niepodatkowe (np. wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych oraz jedno-osobowych spółek Skarbu Państwa, dywidendy, wpłaty z zysku Narodowego Banku Polskiego). Podstawowe podatki bezpośrednie dotyczą opodatkowania osób fizycznych (np. PIT) oraz osób prawnych

(np. CIT). Wśród podatków pośrednich kluczową rolę odgrywa podatek VAT (Szerzej; Ustawa, 2009, art. 96).

Z pojęciem dochodów budżetowych nieodzownie związane jest zjawisko deficytu budżetu państwa. Deficyt budżetowy to niedobór dochodów budżetu w stosunku do jego wydatków, inaczej nadwyżka wydatków nad dochodami. Deficyt budżetowy może być rzeczywisty (faktyczna różnica ujemna pomiędzy dochodami a wydatkami), strukturalny (hipotetyczny) oraz cykliczny (skutkiem cyklu koniunkturalnego). Podstawowymi instrumentami finansowania deficytu są bony skarbowe i obligacje skarbowe (Lubimow-Burzyńska, 2014: 78-79).

Podatek od towarów i usług w polskim systemie podatkowym zaliczany jest do grupy podatków obrotowych, gdyż obciąża w każdej fazie obrotu wartość dodaną (Litwińczuk, 2008: 16). Należy do grupy podatków konsumpcyjnych, które obciążają w sensie dosłownym konsumpcję – zakup określonych dóbr i usług (Maruchin, 2013: 32). Jest podatkiem pośrednim, który powoduje rozwarstwienie ceny na rynku towarów i usług, gdyż w rzeczywistości inną cenę płaci konsument, a inna otrzymuje sprzedawca – powstaje w takim przypadku, tak zwany cenowy klin podatkowy (Rosiński, 2010: 496). Ważną zaletą podatku od wartości dodanej jest technika jego poboru, która polega na podwójnej ewidencji podatku u przedsiębiorcy, jako sprzedawcy towarów lub usług, oraz u jego odbiorcy, który jako kolejny sprzedawca będzie zobowiązany do podania kwoty zapłaconego podatku przy własnych zakupach (Głuchowski i in., 2005: 94-95).

Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega (Ustawa, 2004, art. 5):

- sprzedaż towarów,
- odpłatna dostawa towarów,
- odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju,
- eksport towarów,
- import towarów,
- wewnątrz wspólnotowe nabycie towarów (w ramach Unii Europejskiej),
- wewnątrz wspólnotowa dostawa towarów.

Podatnikami podatku od towarów i usług są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy rezultat takiej działalności (Ustawa, 2004, art. 15). Podatnikami natomiast, nie są organy i urzędy administracji publicznej w zakresie realizowanych zadań, dla realizacji któ-

<sup>1</sup> Na podstawie Ustawy z dnia 8 stycznia 1993 roku o podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, obecnie uregulowany w ustawie z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług.

rych zostały one powołane. Podstawowa stawka podatku od towarów i usług w Polsce wynosi 23%. Dla niektórych towarów wprowadzono obniżone stawki VAT 8%, 5%, 0% oraz zwolnienie z VAT.

Podatek od towarów i usług ma charakter neutralny dla finansów przedsiębiorstwa, gdyż jego ciężar przierzucany jest na ostatecznego nabywcę dóbr i usług (konsumenta). W ramach zasady neutralności podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług w ramach prowadzonej działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika obciążenia jako koszt (z wyjątkiem przypadków, gdy nie można go odliczyć)<sup>2</sup>.

Do podstawowych zasad wspólnego systemu podatku od towarów i usług (poza neutralnością) należy powszechność, unikanie podwójnego opodatkowania, zachowanie konkurencji i proporcjonalnej stawki, oraz wielofazowość (Zasiewska, 2012: 12). Wśród wad podatku VAT wymienia się inflacyjność, brak możliwości jego odliczenia przez podmiot zwolniony z podatku, (m. in. administracja państwowa, sektor bankowy, ubezpieczeniowy), wysokie koszty poboru i kontroli, rozbudowana ewidencja, regresywny charakter oraz możliwość nadużyć podatkowych (Porównaj, Oręziak, 2009: 261-261). W swym założeniu, podatek VAT nakłada na wszystkie podmioty w łańcuchu dostaw większą dyscyplinę podatkową oraz większą motywację do unikania zakupów w tzw. „szarej strefie”.

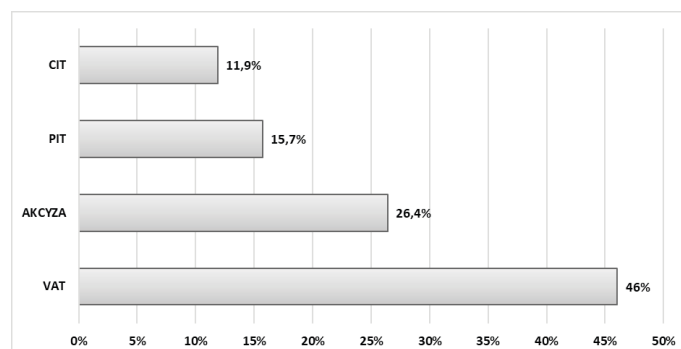
### 3. PODATEK VAT W STRUKTURZE DOCHODÓW BUDŻETU PAŃSTWA

Głównymi dochodami wpływającymi do budżetu państwa są dochody podatkowe stanowiące około 85-90%

<sup>2</sup> [http://www.wneiz.pl/nauka\\_wneiz/frfu/33-2011/FRFU-33-111.pdf](http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/33-2011/FRFU-33-111.pdf) (13.04.2017)

wszystkich dochodów budżetowych. W ciągu ostatnich 11 lat przeciętnie największe dochody do budżetu państwa, wpłynęły z podatku od towarów i usług na łączną kwotę 1 293 mld zł, co stanowiło 46% dochodów budżetowych ogółem. Drugim źródłem dochodów był podatek akcyzowy z udziałem na poziomie ponad 25%. Dochody z podatku od osób fizycznych wynosiły 806 mld zł, co stanowi około 15% wpływów ogółem do budżetu. Najniższe wpływy odnotowano z podatku od osób prawnych o wartości 360 mld zł, który stanowił zaledwie 10% dochodów budżetowych w okresie 10 letnim. Powyższa struktura została zaprezentowana na wykresie nr 1.

**Wykres 1.** Średnia wartość struktury podatków budżetu państwa w latach 2005-2016.



**Źródło:** Opracowanie własne na podstawie raportów NIK z lat 2005-2016.

Kluczowe znaczenie dla dochodów budżetowych mają podatki pośrednie, w szczególności podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy. Wśród podatków bezpośrednich, trwałą tendencją jest przewaga wpływów z podatku dochodowego od osób fizycznych nad wpływami z podatku dochodowego od osób prawnych (około 2 krotnie). Szczegółowe kwoty uzyskiwanych wpływów podatkowych do budżetu państwa w latach 2005-2016 przedstawia tabela nr 1.

**Tabela 1.** Wybrane dochody budżetu państwa w latach 2005-2016 (w mld zł)

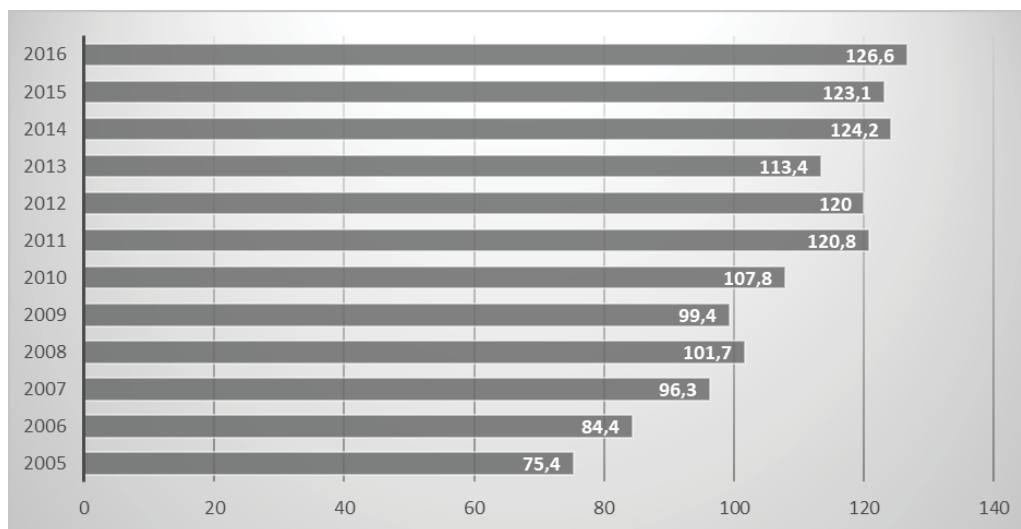
Lata	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Dochody podatkowe	155,8	174,8	206,4	219,5	214,8	222,5	243,2	248,2	241,6	257,9	269,8	273,1
Podatek PIT	42,1	48,7	60,9	67,1	62,7	62,5	67,5	70,6	73,8	78,1	83,1	89,3
Podatek CIT	20,8	25,3	32,1	34,6	30,7	27,8	31,6	31,8	29,2	29,6	32,8	33,8
Podatek akcyzowy	39,4	42,1	49,1	50,4	53,9	55,6	57,9	60,4	60,6	61,5	62,8	65,7
Podatek VAT	75,4	84,4	96,3	101,7	99,4	107,8	120,8	120,0	113,4	124,2	123,1	126,6
Dochody niepodatkowe	21,1	20,0	22,4	19,3	27,4	24,5	24,5	32,3	35,9	26,6	25,8	40,1
Dochody razem	179,8	197,6	236,4	253,1	274,1	250,3	277,6	287,6	279,1	283,5	297,2	314,6

**Źródło:** Opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Dominującą rolę dochodów wśród podatków, odgrywa podatek od towarów i usług, którego udział wzrastał w analizowanym okresie od wartości 75,4 mld zł do kwoty 126,6 mld zł. Natomiast wydajność podatków dochodowych maleje głównie ze względu na niską dynamikę podatku dochodowego od osób prawnych (wzrost tylko o 62,5% przy wzroście podatku PIT i ponad 100%). Może to świadczyć o istnieniu agresywnej optymalizacji przedsiębiorstw odnoszącej się do transferu zysków np. do „rajów podatkowych”. Dochody z podatku od towarów i usług w całym analizowanym okresie były blisko dwukrotnie wyższe, niż podatek akcyzowy i pięciokrotnie wyższe niż podatek dochodowy od osób prawnych.

Wielkości wpływów (w zł) do budżetu państwa w Polsce z tytułu podatku VAT w latach 2005-2016 obrazuje wykres nr 2. W badanych latach najmniejszy wpływ odnotowano w 2005r w wysokości 75,4 mld zł. W roku 2011 dochody z podatku VAT były o 13 mld zł wyższe, aniżeli rok wcześniej. Było to spowodowane m. in. wzrostem podstawowej stawki z 22% na 23%. Roczny wpływ zwiększenia stawki jest szacowany na około 5 mld zł. W kolejnych latach wpływy utrzymywały się na poziomie zbliżonym do 120 mld zł, z wyjątkiem roku 2013, w którym odnotowano spadek do poziomu nieco ponad 113 mld zł.

**Wykres 2.** Dochody budżetowe państwa z podatku od towarów i usług w latach 2005-2016 (w mld zł)



**Źródło:** opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów.

Od 2011 roku, zauważalna jest stagnacja dochodów z tytułu VAT, mimo występującego w kolejnych latach dodatniego PKB w Polsce. Może to wskazywać na rozwój „szarej strefy” w zakresie wyłudzeń podatku (np. w obszarze handlu, elektroniką, złomem, paliwami) i powstawaniem luki w podatku VAT, która stanowi zagrożenie dla stabilności budżetu państwa, ze względu na duży

uszczerbek po stronie wpływów budżetowych. Podwyższenie podstawowej stawki VAT na 23%, w 2011 roku przyczyniło się do skokowego, ale jednorazowego zwiększenia wpływów z tytułu podatku VAT.

Wybrane aspekty kształtowania się zmian dochodów budżetu państwa w latach 2005-2016, obrazują dane zawarte w tabeli nr 2.

**Tabela 2.** Dochody budżetu państwa z podatku od towarów i usług w latach 2005-2016 (%)

Wyszczególnienie	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Dynamika nominalna dochodów z podatku VAT	121,2	111,9	114,1	105,6	97,7	108,4	112,0	99,3	94,5	109,5	108,4	102,8
Dynamika nominalna dochodów podatkowych	114,9	112,2	118	106,3	97,9	103,5	109,3	102,1	97,3	105,5	105,9	101,2
Dynamika nominalna dochodów ogółem	115,1	109,9	119,6	107,2	108,2	91,3	110,9	103,6	97,0	101,6	104,8	105,9
Udział wpływów z podatku VAT w dochodach podatkowych	48,4	48,3	46,7	46,4	46,3	48,5	49,7	48,3	46,9	48,7	49,9	46,4
Udział wpływów z podatku VAT w dochodach ogółem	41,9	42,7	40,8	40,2	36,3	43,1	43,5	41,7	40,6	43,8	45,3	40,2

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie danych NIK, GUS oraz Ministerstwa Finansów.

Analiza przedstawionych danych w tabeli nr 2 wskazuje, iż w badanych latach udział dochodów z tytułu podatku VAT w dochodach ogółem, kształtował się na poziomie pomiędzy 40-45%, z wyjątkiem roku 2009, w którym udział ten spadł do 36,3%. Najwyższy wskaźnik udziału w dochodach budżetowych został odnotowany w roku 2015 i wyniósł 45,3%. Udział podatku VAT w dochodach podatkowych kształtował się w przedziale 46%-50%. Najniższe wartości wpływów zanotowano w latach 2007-2009, na które przypadał kryzys finansowy o zasięgu ogólnoswiatowym. Głęboki spadek wpływów z tytułu podatku VAT był zasadniczą przyczyną trudności w realizacji budżetu państwa po stronie dochodowej w 2009 roku (97,7%, ponad 2 mld zł mniej niż w 2008 r) oraz 2013 roku (94,5%, spadek o prawie 7 mld zł w porównaniu do 2012 roku).

#### 4. LUKA W PODATKU VAT I JEJ SZACOWANIE

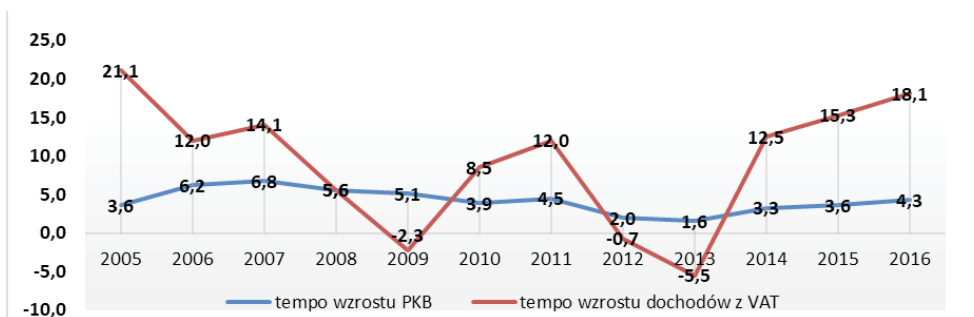
Najszerzą kategorią obejmującą dochody państwa są dochody potencjalne, których rozmiary są efektem tak zwanej luki podatkowej. Wielkość luki podatkowej, obliczanej jako różnica pomiędzy teoretycznymi a rzeczywistymi wpływami z podatku VAT, stanowi ważną informację o fiskalnej efektywności systemu wymiaru i poboru. Istnienie luki podatkowej wskazuje na konieczność penetracji obszarów dochodów, których funkcjonowanie powinno być zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Luka podatkowa jest immanentną cechą podatku od to-

warów i usług, co oznacza, że zarówno działania ustawodawcy, jak i administracji skarbowej oraz celnej, dążą jedynie do jak największego ograniczenia jej występowania, a nie całkowitej likwidacji (Budzyński, 2016).

Uszczuplenie wpływów podatkowych, jako skutek występowania luki podatkowej może być następstwem oszustw podatkowych, działalności w „szarej strefie”, czy też nieuczciwej optymalizacji podatkowej. Zdarza się, że przyczyny występowania luki nie są do końca zależne od intencjonalnego działania podatnika, np. jego upadłość, czy sama niewydajność systemu poboru podatku. Luka w zakresie podatku VAT stała się niebezpieczeństwem, które obejmuje zarówno jej wielkość (mld zł), jak i tendencje związane z jej powiększeniem się, szczególnie w okresie kryzysu i turbulencji gospodarczych oraz walki z istotnym poziomem zadłużenia publicznego.

Analizując dochody z podatku od towarów i usług należy wziąć pod uwagę ich kształtowanie się na tle Produktu Krajowego Brutto (PKB), gdyż wartość dodana w gospodarce bezpośrednio ma wpływ na jego wielkość. W latach 2005-2016 odnotowano cykliczne wahania wielkości podatku od towarów i usług w PKB. Wydaje się jednocześnie, podatek VAT, ze względu na swoją specyfikę, powinien być silnie skorelowany z bieżącą koniunkturą gospodarczą. Wykres 3 przedstawia tempo wzrostu dochodów z VAT oraz tempo wzrostu PKB w latach 2005-2016.

Wykres 3. Tempo wzrostu z VAT-u w korelacji do tempa wzrostu PKB w latach 2005-2015 (w % w ujęciu r/r)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS, dochody z VAT; Ministerstwa Finansów.

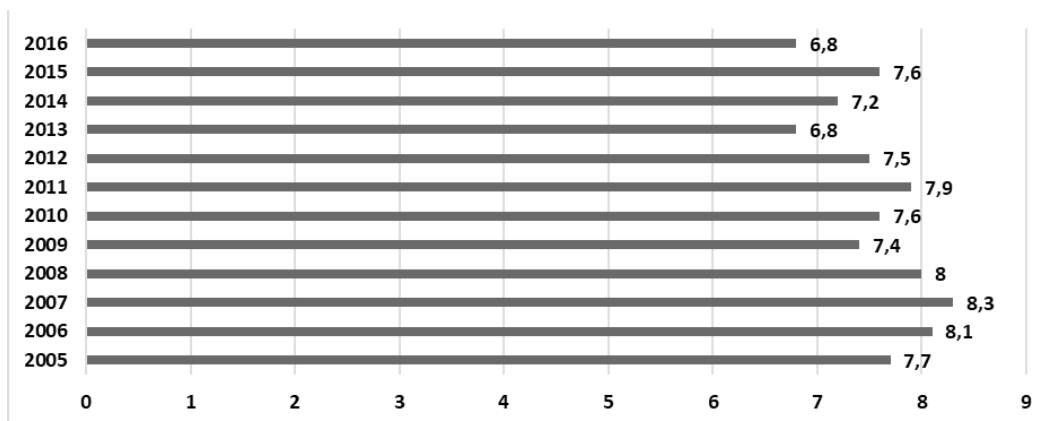
Widoczny spadek dynamiki dochodów z tytułu podatku VAT nastąpił w latach, w których wzrost PKB nie przekraczał 2%. Najwyższy wzrost dochodów z VAT-u (r/r) odnotowano w roku 2005 w wysokości 21%, w którym to wzrost PKB wynosił zaledwie 3,6%. W latach 2006 i 2007 osiągnięto również istotne przyrosty dochodów z podatku VAT w wysokości 12% i 14%, jednocześnie odnotowano najwyższe wzrosty PKB w wys. 6,2% i 6,8%. W 2011 roku, gdy dochody z podatku od towarów i usług rosły również w szybkim tempie (12%), wzrost PKB wyniósł

4,5%. W roku 2015 dochody z VAT-u wzrosły o 15,3% w ujęciu r/r, natomiast PKB utrzymywało się na poziomie tylko 3,6%.

Przedstawione powyżej wielkości wskazują, że wysokość dochodów z podatku VAT nie jest w Polsce zasadniczo skorelowana z wysokością PKB. Zauważalna również jest tendencja do obniżania relacji dochodów z VAT do PKB, co przedstawia wykres nr 4. W latach 2006-2007 wspomniany udział przekraczał 8%. Jego późniejsze

zmniejszanie się wskazuje na pojawianie się i wzrost luki podatkowej w zakresie podatku VAT.

**Wykres 4.** Relacja dochodów z podatku od towarów i usług do PKB w latach 2005-2016 (w %)



**Źródło:** opracowanie własne na podstawie: [Rada Ministrów 2014-2016, Ustawa budżetowa 2016]

Jak już wspomniano, w analizowanym okresie można zauważyć brak prawidłowości pomiędzy dynamiką wzrostu dochodów z tytułu podatku od towarów i usług w stosunku do dynamiki wzrostu PKB. Szczególnie niepokojące są lata, gdzie w ujęciu r/r następuje spadek dochodów z tytułu podatku VAT, przy występowaniu dodatniego PKB w kolejnych latach badanego okresu. Widoczny brak korelacji wymienionych trendów, może wskazywać na istnienie luki podatkowej możliwej do oszacowania metodą ekspercką.

**Tabela 3.** Dochody podatku VAT a PKB w latach 2005-2016 (w mld zł)

Lata	2005	2015	2016	Dynamika 2015/2005	Dynamika 2016/2005
PKB	983,3	1771,2	1851,2	80,1%	88,3%
Dochody budżetowe państwa	179,8	297,2	314,6	65,3%	75,0%
Dochody podatkowe państwa	155,8	269,8	273,1	73,2%	75,3%
Podatek od towarów i usług	75,4	123,1	126,6	63,3%	67,9%

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie danych: [Rada Ministrów 2014-2015, Ustawa budżetowa 2015 i 2016]

Z danych przedstawionych w tabeli nr 4 wynika, że wzrost PKB w latach 2005-2016 wyniósł 88% w cenach nominalnych. Niestety, w tym samym czasie dochody ogółem, jaki i dochody podatkowe nie osiągnęły takiej dynamiki. Jeśli uwzględnić, iż najistotniejszym podatkiem dla dochodów budżetu jest podatek VAT, to jego dynamika w latach 2005-2016 na poziomie prawie 68% determinuje pozostałe wiersze dochodów, analizowane w tabeli nr 4. Bardziej szczegółowa analiza dynamiki dochodów budżetowych wskazuje, że w ostatnich 11 latach

podatek od osób fizycznych osiągnął wzrost na poziomie ok. 98%, natomiast dochody z podatku akcyzowego oraz podatku od osób prawnych odnotowały dynamikę w wysokości ok. 60%. Poza podatkiem od osób fizycznych, wszystkie pozostałe istotne dochody podatkowe odnotowały niższe dynamiki aniżeli dynamika PKB, mimo że powinny być silnie skorelowane z cyklem koniunkturalnym ze względu, na fakt iż dotyczą aktywności podmiotów gospodarczych. Może to wskazywać na istnienie luki podatkowej nie tylko w podatku VAT, ale też w podatku CIT<sup>3</sup> oraz podatku akcyzowym.

Jednocześnie liczba podmiotów gospodarczych uległa zwiększeniu, ale dynamika zmian była znacznie niższa. Ogółem liczba podmiotów wzrosła tylko o 17% z poziomu 3,65 mln podmiotów w roku 2005 do 4,23 mln podmiotów na koniec roku 2016 (Mały Rocznik Statystyczny Polski, 2017). Największą dynamiką wzrostu odnotowano w grupie spółek prawa handlowego, gdzie liczba podmiotów zwiększyła się w badanym okresie z 231 tys. spółek do 501 tys. spółek w roku 2016 (wzrost o 118%). W ujęciu nominalnym największy wzrost nastąpił w grupie osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. W roku 2005 liczba ta wynosiła 2,78 mln podmiotów, a w roku 2016 już 2,97 mln (wzrost o prawie 200 tys. podmiotów, tj. o 6,8%). W grupie spółdzielni, zmiany nie były istotne statystycznie w okresie lat 2005-2016 (niewielki spadek), natomiast liczba przedsiębiorstw państwowych spadła z 1029 w roku 2005 do 144 firm w roku 2016. Zaprezentowane dane nie wykazują relacji ze zmianami PKB czy też zmian dochodów budżetu państwa. Natomiast wskazują, iż w ostatnich 10

<sup>3</sup> W Polsce trwa ożywiona dyskusja nad wielkością transferów zysków za granicę przez międzynarodowe korporacje.

latach potencjał do tworzenia PKB przez przedsiębiorstwa w Polsce znacznie się zwiększył (znacznie wyższa dynamika wzrostu PKB aniżeli wzrostu liczby podmiotów w gospodarce).

Gdyby założyć dynamikę wzrostu podatku VAT w roku 2016 w stosunku do roku 2005 na poziomie dynamiki PKB w tym okresie, szacowany podatek VAT powinien być wyższy o około 38 mld zł, aniżeli faktycznie zarejestrowany. Kwota ta wskazuje na poziom luki podatkowej, która przy uszczelnieniu przepisów np. w poborze (VAT odwrócony) może istotnie zwiększyć wpływy do budżetu Państwa. W 2016 roku podjęto intensywne działania, np. zmian prawa, celem ograniczania luki podatkowej. Wg aktualnych szacunków ekspertów zmiany w prawie, już w 2017 roku powinny zmniejszyć wskazaną lukę w podatku VAT o około 20 mld zł.

**Tabela 4.** Luka podatkowa w podatku od towarów i usług w Polsce

Wyszczególnienie	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*
Wielkość luki podatkowej (w mld zł)	10,6	7,2	12,9	20,7	21,5	28,7	36,4	46,8	42	49	38
Luka podatkowa jako odsetek PKB (w %)	1	0,6	1	1,5	1,5	1,8	2,3	2,9	2,5	2,8	2,1

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie <https://www.pwc.pl/pl/publikacje/2015/luka-podatkowa-vat-wzrosnie-w-2015.html> (20.07.2017) oraz szacunek autora na 2016 rok\*.

Zaległości podatkowe z tytułu podatku VAT są kolejnym elementem wpływającym na potencjalną wartość luki podatkowej. W badanym okresie nastąpił, aż kilku-

Podobne szacunki w zakresie luki w podatku VAT, są dostępne w publikacjach branżowych. W ocenie firmy doradczej PwC, w latach 2005-2016 nastąpił niekontrolowany wzrost luki podatkowej w podatku od towarów i usług, gdyż wzrosła aż sześciokrotnie, co prezentują dane w tabeli nr 3. Luka podatkowa odnotowana w roku 2007 na poziomie 7,2 mld zł, stanowiąca 0,6% PKB, może być uznana za pozostająca na akceptowanym poziomie z punktu widzenia budżetu państwa. W latach 2008-2011 można zaobserwować dynamiczny wzrost luki podatkowej do poziomów umiarkowanych i ostrzegawczych poziomie 1-2% PKB. Natomiast rozmiary luki podatkowej osiągają alarmujący poziom od 2012 roku (powyżej 2% PKB).

krotny przyrost zaległości budżetowych ogółem, z kwoty 17,5 mld zł w 2005 roku do kwoty ponad 90 mld zł w roku 2015, co prezentują dane w tabeli nr 5.

**Tabela 5.** Zaległości podatkowe w podatku od towarów i usług w latach 2005-2016

Wyszczególnienie	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Zaległości podatkowe z tytułu podatku VAT (w mld zł)	9,5	9,8	10,3	10,5	10,7	11,6	13,3	16,4	21	29,8	35,8	68,9
Zaległości budżetowe ogółem (w mld)	17,5	18,8	19,1	20,5	21,3	23,2	25,9	30,1	36,1	45,4	53,5	96,9
Udział zaległości z VAT w zaległościach ogółem (w %)	54	52	54	51	50	50	51	54	58	66	67	71
Udział zaległości z VAT do dochodów z VAT (w %)	13	12	11	10	11	11	11	14	19	24	29	54

**Źródło:** opracowanie własne na podstawie danych Ministerstwa Finansów

Główną pozycję zaległości budżetowych stanowią zaległości podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług, które do 2012 roku utrzymywały się na poziomie umiarkowanym przy niewielkim wzroście. W latach 2013-2016 nastąpił gwałtowny wzrost tych zaległości. Powodem tej sytuacji mogła być pogarszająca się sytuacja ekonomiczno-finansowa podatników, ale zapewne rosnąca również „szara strefa” tworząca lukę podatkową.

## 5. ZAKOŃCZENIE

Podatek od towarów i usług stanowi obecnie najistotniejsze źródło zasilania budżetu państwa. Przedstawiona analiza wskazuje, że w badanych latach udział dochodów z podatku od towarów i usług kształtował się na poziomie 40%-45% w stosunku do dochodów ogółem. Należy zauważyć, że w 2013 roku zmniejszyły się dość znacznie wpływy budżetowe (o ponad 6,5 mld zł w stosunku do roku 2012). Można przypuszczać, że zmniejszenie to spowodowane było niską skutecznością działań w kierunku ograniczenia narastającej luki podatkowej, wyni-



kającej głównie z oszustw podatkowych (np. w sektorze paliw, urzędzeń elektronicznych, handlu złomem). Istotnym elementem, które powoduje zmniejszenie dochodów do budżetu państwa stanowią zaległości podatkowe. W latach 2013-2016 nastąpił gwałtowny wzrost tych zaległości z tytułu podatku VAT do kwoty ponad 60 mld zł.

W artykule dokonano również analizy zależności pomiędzy dynamiką wzrostu dochodów z podatku VAT w stosunku do dynamiki wzrostu PKB. W latach niskiej dynamiki PKB (poniżej 2%) dynamika wpływów z tytułu podatku od towarów i usług przyjmuje wartości ujemne, co może wskazywać na istnienie luki podatkowej. Dane zawarte w opracowaniu wskazują, że obecnie jej wartość kształtuje się na poziomie około 40-50 mld zł rocznie. Aktualnie podejmowane działania przez Ministerstwo Finansów (np. VAT odwrócony) pozytywnie rokurują co do poprawy skuteczności ścigalności tego podatku. Ostrożne szacunki wskazują na dodatkowe 20

mld zł w budżecie na rok 2017 z tego tytułu. Wydaje się, że obrany kierunek powinien być kontynuowany, tak aby potencjalna luka w podatku VAT nie stanowiła więcej niż 0,5% PKB.

Problem z wyłudzeniami podatku VAT jest obecny w całej Unii Europejskiej, gdzie średnio luka w VAT wynosi 16% dochodów (w Polsce około 22%). W niektórych krajach, np. w Rumunii sięga, aż 44% wpływów. Są też kraje, gdzie luka nie przekracza 5% dochodów, jak Holandia czy Finlandia. Odrębnym zagadaniem badawczym jest analiza struktury luki VAT. Analitycy CASE (Ramotowski, 2016), w raporcie dla Komisji Europejskiej wskazują, że najczęściej jest to zawyżanie zwrotów (32%) oraz karuzele podatkowe (11%). Mniejsze znaczenie mają pomyłki (7%), funkcjonowanie szarej strefy (6%), czy też nadużycia zwolnień (3%).

## LITERATURA

1. Budzyński, T. (2016), *Fiskalne aspekty podatku od towarów i usług w Polsce*, Lublin: Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej, Wydział Ekonomiczny.
2. Głuchowski, J., Huterski, R., Kołosowska, B., i in. (2005), *Finanse publiczne*, Toruń: TNOiK.
3. <http://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/29.pojecie.html> (23.04.2017)
4. <http://www.finanse.mf.gov.pl/budzet-panstwa/> (23.04.2017)
5. [http://www.wneiz.pl/nauka\\_wneiz/frfu/33-2011/FRFU-33-111.pdf](http://www.wneiz.pl/nauka_wneiz/frfu/33-2011/FRFU-33-111.pdf) (13.04.2017)
6. [https://www.podatki.biz/artykuly/8\\_74.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/8_74.htm) (14.04.2017)
7. <https://www.pwc.pl/pl/publikacje/2015/luka-podatkowa-vat-wzrosnie-w-2015.html> (20.07.2017)
8. Lubimow-Burzyńska, I., (2014), *Finanse publiczne*, Zielona Góra.
9. Mały Rocznik Statystyczny Polski (2017), Główny Urząd Statystyczny, Warszawa: Zakład Wydawnictw Statystycznych.
10. Maruchin W. (2013), *System podatkowy*, Warszawa: Vizja Press&IT.
11. Najwyższa Izba Kontroli, *Analiza wykonania budżetu państwa i założenia polityki pieniężnej w latach 2005-2015*, Warszawa, <https://www.nik.gov.pl/analiza-budzetu-panstwa/archiwum/> (20.07.2017)
12. Oręziak, L. (2009), *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa: PWN.
13. Owsiak, S. (2017), *Finanse publiczne*, Warszawa: PWN.
14. Pietrzak, B., Polański Z., Woźniak B. (2008), *System Finansowy w Polsce*, Warszawa: PWN.
15. *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, tom II, red. H. Litwińczuk, (2008), Warszawa: Oficyna Wolters Kluwer.
16. Ramotowski, J. (2016), *Cała Unia chce walczyć z luką w VAT*, <https://www.obserwatorfinansowy.pl/forma/rotator/cala-unia-chce-walczyć-z-luka-w-vat/> (20.07.2017).
17. Rosiński, R. (2010), *Struktura klina podatkowego w wybranych krajach Unii Europejskiej*, [w:] *Dylematy i wyzwania finansów publicznych*, Poznań: „Zeszyty Naukowe nr 141” Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu.
18. *Szacunkowe dane o wykonaniu budżetu państwa 2005-2015*, Ministerstwo Finansów.
19. Ustawa z dn. 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (Dz. U. z 2004r., Nr 54, poz. 535 ze zm.) art. 15
20. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 roku o finansach publicznych (Dz. U. 2009 nr 157 poz. 1240).
21. Zasiewska, K. (2012), *VAT- podstawowe zasady i ujęcie w rachunkowości*, Warszawa: LEX.