

Małgorzata Magdalena Hybka

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu

e-mail: malgorzata.hybka@ue.poznan.pl

KRAJOWE OBSZARY RYZYKA ZEWNĘTRZNEGO JAKO KRYTERIUM SELEKCJI PODATNIKÓW VAT DO KONTROLI PODATKOWYCH

EXTERNAL RISK AREAS AT NATIONAL LEVEL AS A CRITERION FOR THE SELECTION OF TAXPAYERS FOR VAT AUDITS

DOI: 10.15611/pn.2018.509.09

JEL Classification: H21, H25, H26

Streszczenie: Podatek od wartości dodanej jest jednym z najistotniejszych źródeł dochodów publicznych. W państwach członkowskich Unii Europejskiej jego wydajność fiskalną obniżają znacząco oszustwa podatkowe. Kluczowym instrumentem przeciwdziałania tym oszustwom, niezależnie od państwa, są kontrole wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Ich skuteczność zależy przede wszystkim od metod selekcji podatników do kontroli. W Polsce od 2005 r. selekcja ta jest dokonywana m.in. z wykorzystaniem krajowych i wojewódzkich obszarów ryzyka zewnętrznego. Celem artykułu jest ocena zastosowania tej metody selekcji podatników w przypadku podatku od wartości dodanej. W jego treści odniesiono się także do aktualnych problemów związanych z poborem tego podatku, w tym w szczególności oszustw podatkowych.

Słowa kluczowe: podatek od wartości dodanej, kontrola podatkowa, zarządzanie ryzykiem podatkowym.

Summary: VAT is considered as one of the most important sources of public revenue. In the EU member states VAT collection efficiency is strongly affected by the scale of tax evasion. The key instrument used to counteract this evasion, no matter the member state, are tax audits. Efficiency of these audits depends, above all, on the audit selection methods. In Poland since 2005 taxpayers are selected for tax audits, *inter alia*, on the basis of identified external risk areas. The main aim of this article is to evaluate this selection method for VAT audits. The article also addresses selected aspects of VAT collection efficiency in Poland especially the scale of VAT fraud.

Keywords: VAT, tax audit, tax risk management.

1. Wstęp

Obowiązywanie zasady opodatkowania podatkiem od wartości dodanej w państwie przeznaczenia towarów spowodowało powstanie nowej kategorii oszustw podatkowych – oszustw z udziałem znikającego przedsiębiorcy. Oszustwa te, po raz pierwszy zaobserwowane w latach 90. w Belgii i Wielkiej Brytanii, rozpowszechniły się także w pozostałych państwach członkowskich Unii Europejskiej. Znacząca ich skala występuje obecnie, zwłaszcza w nowych państwach członkowskich, w tym w Polsce. Do instrumentów zwalczania oszustw podatkowych należą przede wszystkim środki przymusu, obejmujące kontrolę wywiązywania się z obowiązków podatkowych i sankcje podatkowe. Obydwu środkom przypisywane są zarówno funkcja represyjna, jak i prewencyjna. Należy jednakże dodać, że kontrola podatników pozwala na wykrywanie przypadków nieprzestrzegania prawa podatkowego i poprzedza wymierzenie sankcji, odgrywa więc w stosunku do nich pierwotną rolę.

Akcesja Polski do Unii Europejskiej przyczyniła się nie tylko do harmonizacji podstawy opodatkowania w podatku od wartości dodanej i wprowadzenia zasady opodatkowania w państwie przeznaczenia towarów, lecz także do wdrożenia w Polsce rekomendowanego przez UE modelu zarządzania ryzykiem zewnętrznym w administracji publicznej. Jednym z zastosowań tego modelu jest selekcja podatników do kontroli na podstawie zidentyfikowanych obszarów ryzyka zewnętrznego. Obszary te identyfikowane w poszczególnych państwach członkowskich odnoszą się na ogół do określonych kategorii danin publicznych, wykroczeń i przestępstw skarbowych lub sektorów działalności gospodarczej.

Zastosowanie strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym dla celów selekcji podatników VAT do kontroli stanowi przedmiot rozważań w tym artykule. W poszczególnych częściach omówiono znaczenie fiskalne VAT w Polsce i wskazano na skalę oszustw w tym podatku, przedstawiono założenia strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym, scharakteryzowano krajowe obszary ryzyka zewnętrznego, a także zanalizowano wyniki kontroli podatników prowadzonych w obszarach ryzyka, odnoszących się do podatku od wartości dodanej.

2. Oszustwa podatkowe a wydajność podatku od wartości dodanej

W państwach członkowskich Unii Europejskiej podatek od wartości dodanej należy do najbardziej wydajnych fiskalnie danin publicznych. Jego relacja do PKB dla UE-28 sięgała 7,0% w 2015 r. Znaczący był wtedy również jego udział w daninach publicznych, który wyniósł 18,1% [*Taxation Trends...* 2017, s. 158-159]. Podatek od wartości dodanej jest ponadto ważnym źródłem dochodów publicznych w Polsce – w 2016 r. stanowił aż 46,3% dochodów budżetu państwa. Jego wydajność fiskalna może być mierzona za pomocą dwóch wskaźników: produktywności i efektywno-

ści. Pierwszy z nich, obliczany według poniższego wzoru, jest określany na podstawie danych o dochodach z podatku od wartości dodanej i PKB oraz podstawowej stawce VAT:

$$P = \frac{VAT}{S_p \times PKB} \times 100\%,$$

gdzie: VAT – dochody z podatku od wartości dodanej, S_p – stawka podstawowa VAT.

W literaturze najczęściej nie precyzuje się jego optymalnej wysokości, zakłada się jedynie, że wyższa jego wartość oznacza wyższą wydajność fiskalną. Za dokładniejszy uznawany jest wskaźnik efektywności, uwzględniający zamiast PKB wartość konsumpcji towarów i usług; jego wysokość ustala się według wzoru:

$$E = \frac{VAT}{S_p \times KON} \times 100\%,$$

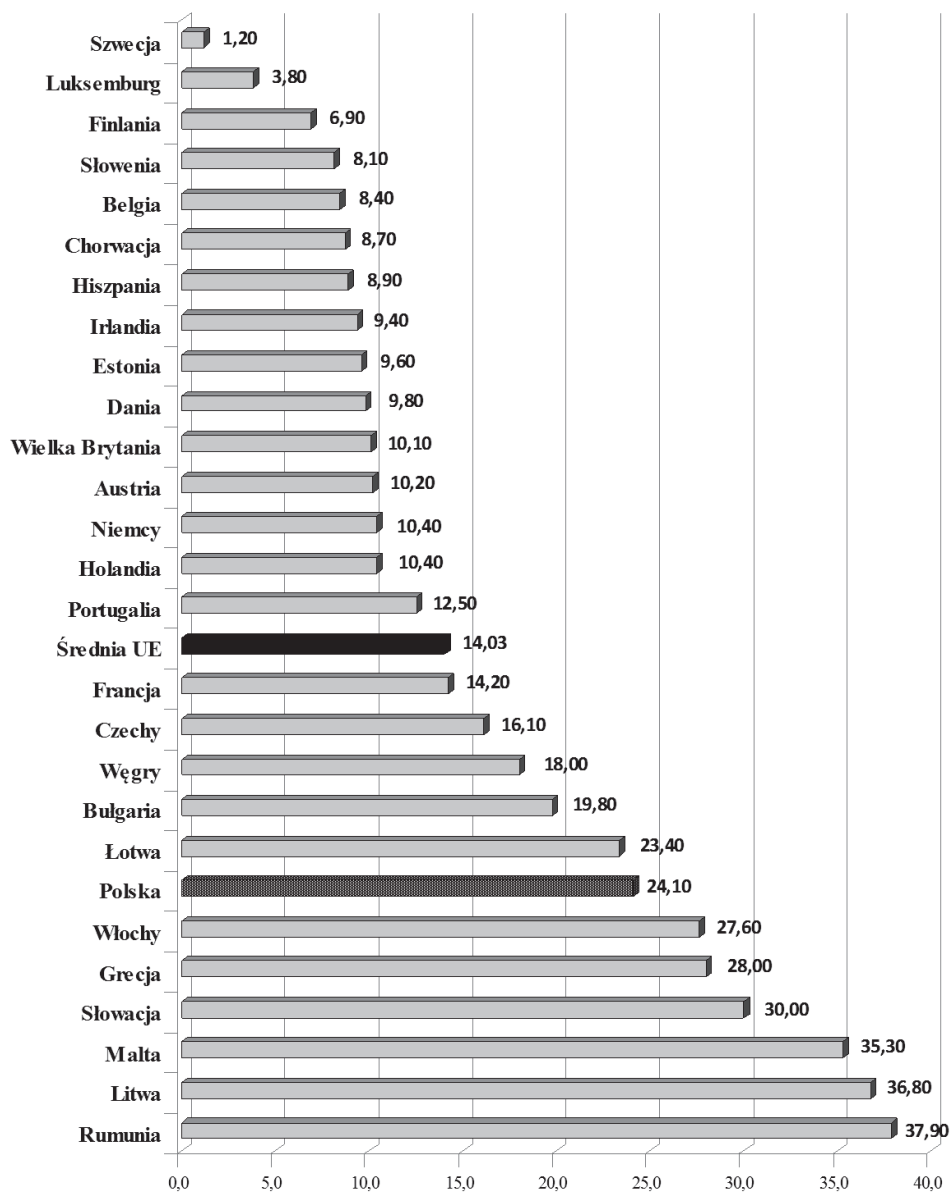
gdzie: VAT – dochody z podatku od wartości dodanej, S_p – stawka podstawowa VAT, KON – wydatki konsumpcyjne ogółem.

Maksymalna wartość tego wskaźnika wynosi 100%. Do jego obniżenia przyczyniają się zarówno zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, stawki zredukowane, ulgi podatkowe, jak i niska skuteczność egzekucji zobowiązań podatkowych oraz oszustwa podatkowe [Ebrill i in. 2001, s. 40-41]. Wysokość obydwu wskaźników w Polsce w latach 2013-2016 została zaprezentowana w tabeli 1. Należy przy tym dodać, że wskaźniki te w Polsce są stosunkowo niskie w porównaniu z innymi państwami członkowskich UE. Dotyczy to w szczególności wskaźnika efektywności, który jest niższy niż w Polsce jedynie w takich państwach, jak Grecja, Włochy, Hiszpania czy Rumunia.

Tabela 1. Wybrane wskaźniki wydajności VAT w Polsce w latach 2013-2016

Wyszczególnienie	Lata			
	2013	2014	2015	2016
Udział dochodów z VAT w PKB [%]	6,85	7,23	6,84	6,84
Udział dochodów z VAT w dochodach podatkowych [%]	46,93	48,77	47,41	46,34
Wskaźnik produktywności VAT (P) [%]	29,76	31,42	29,75	29,73
Wskaźnik efektywności VAT (E) [%]	37,64	40,18	38,92	38,86

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Analiza wykonania budżetu państwa 2017, s. 84-85; Analiza wykonania budżetu państwa 2016, s. 96; Roczne wskaźniki makroekonomiczne 2018].



Rys. 1. Luka podatkowa w VAT w państwach członkowskich Unii Europejskiej w 2014 r. (jako % teoretycznych dochodów VAT)

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Study and Reports... 2016, s. 16].

Tabela 2. Dochody z VAT i luka podatkowa w VAT w Polsce w latach 2012-2015

Wyszczególnienie	Lata			
	2012	2013	2014	2015
Dochody z podatku od wartości dodanej [mln zł]	116 265	116 607	122 671	125 836
Luka podatkowa w VAT [mln zł]	42 807	41 744	40 650	40 858
Luka podatkowa jako % dochodów teoretycznych z VAT	26,91	26,36	24,10	24,51

Źródło: [Study and Reports... 2017, s. 44].

Informację o wydajności podatku od wartości dodanej można pozyskać także na podstawie szacunków tzw. luki podatkowej VAT, stanowiącej różnicę pomiędzy dochodami teoretycznymi a rzeczywistymi. Dochody teoretyczne oznaczają dochody podatkowe, które mogłyby zostać uzyskane, gdyby w danym państwie nakładano podatek według jednolitych stawek, bez ulg i zwolnień podatkowych, a wszyscy podatnicy opłacaliby ten podatek terminowo w należnej wysokości. Porównanie wysokości luki podatkowej w państwach członkowskich Unii Europejskiej i Polsce przedstawiono na rysunku 1. W 2014 r. Polska znalazła się na 7. miejscu pod względem wysokości luki podatkowej, po takich państwach, jak Grecja czy Włochy.

Do obniżenia wydajności VAT i powstawania znaczącej luki podatkowej przyczyniają się w Polsce i innych państwach członkowskich UE oszustwa w podatku od wartości dodanej. W odniesieniu do niektórych form tych oszustw kontrole podatkowe cechowały się dotychczas ograniczoną skutecznością [Crawford i in. 2010, s. 313]. Ma to miejsce w przypadku oszustwa z udziałem znikającego przedsiębiorcy. Polega ono na imporcie lub wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów, a następnie ich sprzedaży krajowej bez składania deklaracji i odprowadzania podatku. Przyjmuje ono często formę zorganizowaną – uczestniczy w nim wielu przedsiębiorców z różnych państw, w tym nie tylko członkowskich Unii Europejskiej – czyli formę oszustwa karuzelowego. Przeciwdziałaniu tym oszustwom służą (w większym stopniu niż kontrole prowadzonej działalności gospodarczej) stosowane w niektórych państwach tzw. kontrole przed rejestracją podmiotów czy wymiana informacji podatkowych. Należy jednak podkreślić, że w większości państw UE i niektórych państwach OECD niebędących jej członkami (np. Kanada czy Australia) w celu przeciwdziałania tym oszustwom identyfikuje się tzw. obszary ryzyka zewnętrznego dla celów kontroli podatkowych, związane bezpośrednio z VAT [Developments in VAT... 2009, s. 18].

3. Krajowe obszary ryzyka zewnętrznego w podatku od wartości dodanej

Realizowana przez Ministerstwo Finansów w Polsce od 1 stycznia 2005 r. strategia zarządzania ryzykiem zewnętrznym przyczyniła się do modyfikacji metod selekcji

podatników do kontroli. Poza stosowanym od lat typowaniem na podstawie dokumentów będących w posiadaniu organów podatkowych i zewnętrznych informacji sygnałnych oraz doborem losowym, podatnicy są wybierani do kontroli z uwzględnieniem obszarów ryzyka zewnętrznego. Należy bowiem zauważyć, że wprowadzenie wspomnianej strategii służyło przede wszystkim określeniu przyczyn oraz następstw nieprawidłowości w deklarowaniu i rozliczaniu zobowiązań podatkowych oraz przygotowaniu i wdrożeniu efektywnych metod mających na celu ich ograniczenie bądź nawet eliminację. Obszary ryzyka są identyfikowane na podstawie analizy grup podatników popełniających stosunkowo często konkretne błędy podatkowe lub też dokonujących określonego rodzaju wykroczeń i przestępstw skarbowych. Znacząca ich skala w podatku od wartości dodanej przyczyniła się do wyodrębnienia obszarów ryzyka związanego z tym podatkiem już w roku wdrożenia przedmiotowej strategii.

W 2005 r. trzy zidentyfikowane obszary ryzyka związane były bezpośrednio z podatkiem od wartości dodanej, trzy kolejne z sektorami prowadzenia działalności gospodarczej, natomiast jeden dotyczył w większym stopniu podatków dochodowych niż pozostałych danin publicznych – straty z działalności gospodarczej [*Krajowy plan dyscypliny...* 2005, s. 5-64]. Pierwszym obszarem ryzyka w VAT był brak faktycznego przemieszczenia towaru w ramach realizowanych transakcji wewnątrzspółnotowych. Jego identyfikacja wynikała z zaobserwowania częstego zjawiska polegającego na zawieraniu pozornych transakcji wewnątrzspółnotowych. Obszar ten od 2006 r. został zdefiniowany jako transakcje wewnątrzspółnotowe i objął także pozostałe błędy, wykroczenia i przestępstwa związane z deklarowaniem i rozliczaniem podatku od tych transakcji, w tym m.in. zaniżanie wartości transakcji, nieujawnianie w deklaracjach faktu dokonania wewnątrzspółnotowego nabycia towarów, niezgłaszanie obowiązków podatkowych przez polskich podatników w państwach należących do UE, w sytuacji gdy posiadają oni na terytorium tych państw magazyny i dokonują do nich przemieszczenia towarów, błędne dane dotyczące numeru identyfikacyjnego kontrahenta z innego państwa członkowskiego UE.

Często występujące zjawisko zaniżania obrotu przez nowo utworzone podmioty prowadzące działalność gospodarczą w celu uniknięcia objęcia ich obowiązkiem rejestracyjnym przyczyniło się do wskazania rejestracji dla celów VAT jako kolejnego obszaru ryzyka. W ramach tego obszaru organy podatkowe koncentrowały działania kontrolne na podatnikach zwolnionych z VAT, którzy nie prowadzili uproszczonej ewidencji sprzedaży, oraz podmiotach składających nieterminowe zgłoszenia rejestracyjne.

Ostatnim zidentyfikowanym w 2005 r. obszarem ryzyka związanym z podatkiem od wartości dodanej, byli tzw. podatnicy uśpieni. Tę grupę podmiotów zdefiniowano na podstawie specyficznych zachowań i cech. Stwierdzono, że podatnicy ci nie dokonywali lub dokonywali niewielu transakcji, deklarowali niski lub zerowy dochód do opodatkowania, nie korzystali z ulg i odliczeń, a działalność gospodarcza

stanowiła ich jedyne źródło utrzymania. Zaangażowani byli oni często w proceder oszustwa karuzelowego, odgrywając rolę znikającego przedsiębiorcy.

Do zidentyfikowanych w 2005 r. obszarów ryzyka związanych bezpośrednio z określonymi sektorami działalności gospodarczej zaliczono: obrót paliwami, usługi niematerialne i usługi budowlane. W toku kontroli podatkowych niejednokrotnie organy podatkowe stwierdzały zaniżanie na fakturach cen świadczonych usług lub wystawianie faktur za usługi, które nie były świadczone, czy opodatkowywanie nieodpowiednią stawką podatku od wartości dodanej.

W kolejnych latach w obszarach ryzyka uwzględniono ewidencjonowanie obrotów z wykorzystaniem kas fiskalnych i handel używanymi środkami transportu [*Krajowy plan dyscypliny...* 2006, s. 78; *Krajowy plan dyscypliny...* 2007, s. 92]. Nieprawidłowości w drugim z nich dotyczyły przede wszystkim niezgłaszania obowiązku podatkowego z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej, dokonywania wewnątrzwspólnotowych nabyć środków transportu na nazwiska podstawionych osób, zaniżania wartości nabycia, nierzetelności danych wykazanych w urządzeniach księgowych oraz w informacjach podsumowujących dotyczących nabyć wewnątrzwspólnotowych.

Tabela 3. Obszary i podobszary ryzyka w podatku od wartości dodanej w 2013 r.

Obszary ryzyka	Podobszary ryzyka
Znaczne zwroty w podatku od towarów i usług lub częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia	Oszustwa karuzelowe
	Usługi budowlane
	Usługi niematerialne
	Obrót paliwami
	Obrót złomem
	Obrót telefonami komórkowymi lub innymi towarami o niewielkich gabarytach i znacznej wartości
	<i>Ready made</i> spółki
	Wirtualne biura
Podmioty niezgłaszające działalności; znikające; zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność	Podmioty niezgłaszające działalności
	Podmioty znikające, zaprzestające składania deklaracji
	Podmioty zawieszające działalność gospodarczą
	Handel samochodami sprowadzanymi z zagranicy
Transakcje gospodarcze za pośrednictwem Internetu	Opodatkowanie handlu elektronicznego PIT i CIT
	Opodatkowanie usług elektronicznych PIT i CIT
	Opodatkowanie handlu elektronicznego VAT
	Opodatkowanie handlu elektronicznego PCC

Źródło: [*Krajowy plan dyscypliny...* 2013, s. 92].

W 2010 r. Ministerstwo Finansów zmieniło klasyfikację obszarów ryzyka podatkowego [*Krajowy plan dyscypliny...* 2010, s. 3-75]. Obowiązywała ona przez dwa kolejne lata. Nowa klasyfikacja zawierała 6 obszarów ryzyka zewnętrznego, w tym 4, w których zaobserwowano liczne nieprawidłowości w deklarowaniu i rozliczaniu

podatku od wartości dodanej. Należały do nich: transakcje wewnątrzspółnotowe; wykazywanie co do zasady znacznych zwrotów w podatku od towarów i usług lub częstotliwych nadwyżek podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia; podmioty niezgłaszające działalności gospodarczej, znikające, zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność gospodarczą; przeprowadzanie transakcji gospodarczych za pośrednictwem Internetu. W 2013 r. transakcje wewnątrzspółnotowe włączono do drugiego z wymienionych obszarów ryzyka. Pozostałe podzielono na podobszary, które w odniesieniu do podatku od wartości dodanej przedstawiono w tabeli 3.

W 2014 r. ponownie zmieniono klasyfikację obszarów ryzyka zewnętrznego. W nowej klasyfikacji wyodrębniono obszary według poszczególnych podatków [*Krajowy plan działań...* 2014, s. 4-5]. W ramach każdego z nich wydzielono podobszary związane z określonymi sektorami działalności gospodarczej. W 2016 r. podobszary ryzyka wchodzące w skład obszarów dotyczących poszczególnych podatków podzielono na należące do kompetencji wyspecjalizowanych urzędów skarbowych (urzędów skarbowych do spraw dużych podmiotów) oraz należące do kompetencji pozostałych urzędów skarbowych. W obydwu kategoriach organów obejmowały one: produkcję materiałów budowlanych i usługi budowlane, nieruchomości, doradztwo i inne usługi niematerialne, handel hurtowy, usługi finansowe i ubezpieczeniowe, motoryzację i działalność agentów sprzedaży. W przypadku wyspecjalizowanych urzędów skarbowych podobszarami ryzyka są dodatkowo: opieka zdrowotna, transport i logistyka, handel produktami spożywczymi i tytoniem, produkcja i obrót metalami i produktami metalowymi, handel elektroniką, paliwa [*Krajowy plan działań...* 2016, s. 8-51].

4. Skuteczność kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w podatku od wartości dodanej

Podatek od wartości dodanej jest od akcesji Polski do Unii Europejskiej przedmiotem szczególnego zainteresowania organów kontroli. Podobnie jak w przypadku innych danin publicznych urzędy skarbowe prowadzą zarówno właściwe, jak i dodatkowe kontrole wywiązywania się z obowiązków w zakresie deklarowania i rozliczania tego podatku. Z ogólnej liczby ok. 3,9 mln okresów rozliczeniowych skontrolowanych w ramach kontroli właściwych przez urzędy skarbowe w latach 2005-2016 prawie 75% przypadało na podatek od wartości dodanej.

Kontrole właściwe w zakresie podatku od wartości dodanej przeprowadzone we wspomnianym okresie cechowały się rosnącą skutecznością (tab. 4). W 2005 r. nieprawidłowości stwierdzono zaledwie w 35,0% przypadków, w 2016 r. aż w 68,6% przypadków. W trakcie kontroli wykrywano uszczuplenia na znacznie wyższe kwoty niż w przypadku innych podatków. Udział kwoty uszczupień w związku z niezetelnym deklarowaniem i rozliczaniem podatku od wartości dodanej w kwocie

uszczerpień ogółem stwierdzanych w toku wszystkich właściwych kontroli podatkowych systematycznie wzrastał i w 2016 r. wyniósł aż 92,6%. Wzrostem cechowała się również kwota stwierdzonych uszczerpień przypadająca na jeden okres rozliczeniowy podlegający kontroli, stanowiąca jeden z mierników efektywności kontroli podatkowych.

Tabela 4. Wyniki właściwych kontroli podatkowych przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w Polsce w zakresie podatku od wartości dodanej w latach 2005-2016

Lata	Wskaźnik skuteczności kontroli [%]*	Udział w kwocie uszczerpień ogółem [%]	Wskaźnik efektywności kontroli [w tys. zł]**
2005	34,99	66,06	172,97
2006	39,50	65,24	149,18
2007	42,72	69,80	158,96
2008	46,66	61,03	167,81
2009	47,38	67,27	174,47
2010	55,89	68,07	300,58
2011	60,42	75,97	424,18
2012	58,13	76,23	535,70
2013	61,79	82,69	975,61
2014	66,00	87,31	1901,03
2015	69,33	89,18	3345,57
2016	68,60	92,59	6044,76

* Udział okresów rozliczeniowych, w których stwierdzono nieprawidłowości, w łącznej liczbie kontrolowanych okresów rozliczeniowych. ** Kwota stwierdzonych uszczerpień przypadająca na jeden okres rozliczeniowy podlegający kontroli.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [MF-9Ps 2006, s. 3; MF-9Ps 2007, s. 3; MF-9Ps 2008, s. 3; MF-9Ps 2009, s. 2; MF-9Ps 2010, s. 2; MF-9Ps 2011, s. 2; MF-9Ps 2012 s. 3; MF-9Ps 2013, s. 2; MF-9Ps 2014, s. 2; MF-9Ps 2015, s. 2; MF-9Ps 2016, s. 2; MF-9Ps 2017, s. 3].

W latach 2005-2016 średnio 45,0% kontroli przeprowadzono z zastosowaniem obszarów ryzyka jako kryterium selekcji podatników. W tabeli 5. przedstawiono wybrane wyniki kontroli podatkowych w obszarach ryzyka w 2013 r. Należy zauważyć, że nieprawidłowości w deklarowaniu i rozliczaniu VAT były stwierdzane także w następstwie kontroli podatkowych, dla których podstawę do wszczęcia stanowiły obszary ryzyka związane z innymi podatkami niż od wartości dodanej. W trakcie kontroli w obszarach ryzyka związanych z VAT wykryto aż 91,5% ogólnej liczby nieprawidłowości wychwytywanych we wszystkich kontrolach podatkowych; stwierdzano relatywnie wysokie kwoty uszczerpień na jedną kontrolę.

Tabela 5. Wyniki właściwych kontroli podatkowych przeprowadzonych w obszarach ryzyka zewnętrznego przez urzędy skarbowe w Polsce w 2013 r.

Obszar ryzyka	Udział w kwocie uszczupień ogółem [%]	Wskaźnik skuteczności kontroli [%]*	Wskaźnik efektywności kontroli [w tys. zł]**	Liczba stwierdzonych uszczupień w deklarowaniu podatku VAT
Znaczne przychody i jednocześnie niskie dochody lub straty	12,72	75,30	11,25	250
Znaczne zwroty w podatku od towarów i usług lub częstotliwe nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia	62,68	50,88	34,01	14 586
Brak wpłat należnego podatku lub zaliczek	9,54	89,77	10,06	38
Podmioty niezgłaszające działalności; znikające; zaprzestające składania deklaracji lub zawieszające działalność	13,67	79,99	46,87	3468
Transakcje gospodarcze za pośrednictwem Internetu	1,38	73,53	9,50	1369
Ogółem obszary ryzyka	100,00	73,89	22,34	19 711

* Udział kontroli, w których stwierdzono nieprawidłowości, w łącznej liczbie kontroli. ** Kwota stwierdzonych uszczupień przypadająca na jedną kontrolę.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [*Sprawozdanie o działaniach...* 2014, s. 2-3].

Tabela 6. Doraźne i właściwe kontrole podatkowe przeprowadzone przez urzędy skarbowe w Polsce w zakresie weryfikacji zasadności zwrotu podatku od wartości dodanej w latach 2005-2016

Lata	Kontrole właściwe		Kontrole doraźne	
	wskaźnik skuteczności kontroli [%]*	wskaźnik efektywności kontroli [w tys. zł]*	wskaźnik skuteczności kontroli [%]*	wskaźnik efektywności kontroli [w tys. zł]*
2005	31,66	2,57	11,81	0,36
2006	35,26	1,98	14,04	0,09
2007	39,70	2,62	16,40	0,25
2008	40,56	3,70	17,49	0,32
2009	39,57	3,43	21,56	3,84
2010	45,10	5,80	25,44	2,38
2011	48,81	6,84	35,62	2,78
2012	46,16	8,02	33,93	12,90
2013	46,54	10,24	24,03	6,07
2014	53,01	24,51	44,67	25,39
2015	63,55	43,98	44,12	21,56
2016	62,22	99,91	33,33	228,38

* Dla kontroli właściwych skuteczność i efektywność obliczono z uwzględnieniem liczby okresów rozliczeniowych, w przypadku kontroli doraźnych – liczby przeprowadzonych kontroli.

Źródło: jak w tabeli 3.

Jednym z najistotniejszych obszarów ryzyka było deklarowanie zwrotów podatku od wartości dodanej. Kontrole podatkowe – zarówno właściwe, jak i doraźne – prowadzone były także w celu sprawdzenia zasadności tych zwrotów. Ich wyniki za lata 2005-2016 podano w tabeli 6. Skuteczność kontroli była nieznacznie niższa niż w pozostałych kontrolach podatkowych. Należy podkreślić, że stwierdzenie nieprawidłowości skutkowało zanegowaniem prawa do zwrotu podatku. Przy systematycznie malejącej liczbie kontroli dotyczących zasadności zwrotu VAT zaobserwować można zwiększanie się skuteczności i efektywności tych kontroli.

5. Zakończenie

W latach 2005-2016 nastąpiła znacząca poprawa wyników kontroli przeprowadzanych w celu weryfikacji stopnia wywiązywania się z obowiązków podatkowych w podatku od wartości dodanej. Stabilny wzrost występował nie tylko w przypadku wskaźników skuteczności, lecz także efektywności kontroli. Wzrost był następstwem zarówno trafniejszego typowania podatników do kontroli, jak i zwiększenia się skali wykroczeń i przestępstw skarbowych. Jednym z instrumentów jej ograniczania miało być zidentyfikowanie obszarów ryzyka zewnętrznego. Obszary te stanowią już od 2005 r. jedno z ważnych kryteriów selekcji podatników do kontroli. W analizowanym okresie klasyfikacja tych obszarów podlegała częstym zmianom. Udzielenie więc jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, czy ich zidentyfikowanie wpływało na poprawę skuteczności kontroli wywiązywania się z obowiązków podatkowych w VAT, nie jest w pełni możliwe. Czynniki tej skuteczności bowiem mogą mieć zróżnicowany charakter. Podkreślić jednak należy, że w badanym okresie wzrastały nie tylko wskaźniki skuteczności i efektywności kontroli podatkowych w VAT, lecz także zakres zastosowania obszarów ryzyka jako instrumentu selekcji podmiotów do tych kontroli. W 2007 r. powyżej 37,5% kontroli podatkowych zostało przeprowadzonych w obszarach ryzyka zewnętrznego, od 2013 r. odsetek ten corocznie przekracza 50,0%.

Literatura

- Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2016 r.*, 2017, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- Analiza wykonania budżetu państwa i założeń polityki pieniężnej w 2015 r.*, 2016, Najwyższa Izba Kontroli, Warszawa.
- Crawford I., Keen M., Smith S., 2010, *Value Added Tax and excises*, w: *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, Oxford University Press, New York.
- Developments in VAT Compliance Management in Selected Countries*, 2009, OECD, Forum on Tax Administration Compliance Sub-Group, Center For Tax Policy Administration, Paris.

- Ebrill L., Keen M., Bodin J.-P., Summers V., 2001, *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington D.C.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej. Plan wdrożenia na 2005*, 2005, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej. Plan wdrożenia na 2006*, 2006, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2007*, 2007, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2010*, 2010, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Krajowy plan dyscypliny podatkowej na 2013*, 2013, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Krajowy plan działań administracji podatkowej na 2014*, 2014, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Krajowy plan działań administracji podatkowej na 2016*, 2016, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- MF-9Ps – Kontrole podatkowe i czynności sprawdzające przeprowadzone przez urzędy skarbowe w latach 2005-2016*, 2006-2017, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Roczne wskaźniki makroekonomiczne*, <http://stat.gov.pl/wskaźniki-makroekonomiczne> (1.04.2018).
- Sprawozdanie o działaniach przeprowadzonych przez urzędy skarbowe w zakresie realizacji strategii zarządzania ryzykiem zewnętrznym za okres od 01.01.2013 r. – 31.12.2013 r.*, 2014, Ministerstwo Finansów, Warszawa.
- Study and Reports on the VAT GAP in the EU-28 Member States: 2016 Final Report*, 2016, IHS, Institute for Advanced Studies, Vienna.
- Study and Reports on the VAT GAP in the EU-28 Member States: 2017 Final Report*, 2017, IHS, Institute for Advanced Studies, Vienna.
- Taxation Trends in the European Union, Data for the Member States, Iceland and Norway*, 2017, Office for Official Publications of the European Communities, Luxembourg.