

Anetta Kadej

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

CONTROLLING PODATKOWY JAKO NARZĘDZIE MINIMALIZACJI RYZYKA PODATKOWEGO

Streszczenie: Przedsiębiorstwa poszukują skutecznych narzędzi minimalizacji ryzyka, aby móc przystosować się do funkcjonowania w wysoce zmiennym otoczeniu. Artykuł przedstawia problematykę ryzyka podatkowego oraz koncepcję controllingu podatkowego jako skutecznego narzędzia jego minimalizacji. Oprócz przedstawienia samej istoty controllingu podatkowego, zaprezentowano także zasoby informacyjne, z jakich czerpie controlling podatkowy.

Słowa kluczowe: ryzyko podatkowe, controlling podatkowy, optymalizacja podatkowa

1. Wstęp

Działalność każdego przedsiębiorstwa jako podmiotu gospodarczego obarczona jest określonym ryzykiem.

Słownik języka polskiego definiuje ryzyko jako „przedsięwzięcie, którego wynik jest nieznany, zależny od przypadku lub też możliwość, prawdopodobieństwo, że coś się nie uda. Ryzyko oznacza godzenie się na ewentualność porażki” [Sobol 1993, s. 822].

Każdy obszar działalności przedsiębiorstwa wiąże się z występowaniem określonego ryzyka. Jednym ze szczególnych rodzajów ryzyka, będącym przedmiotem rozważań przedstawionych w niniejszej pracy, jest ryzyko podatkowe.

Aby przystosować się do funkcjonowania w wysoce zmiennym otoczeniu, w warunkach stałego ryzyka, przedsiębiorstwa poszukują skutecznych narzędzi jego minimalizacji. Naprzeciw tym potrzebom wychodzi controlling jako nowoczesne narzędzie zarządzania, umożliwiające szybkie reagowanie na zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie problematyki ryzyka podatkowego oraz koncepcji controllingu podatkowego jako skutecznego narzędzia jego minimalizacji.

2. Ryzyko podatkowe

Intuicja podpowiada, iż zapłata podatku będzie właśnie ową „porażką” – nieudanym, negatywnym następstwem podjętego przedsięwzięcia – powołaną w definicji ryzyka. Jednakże utożsamienie konieczności zapłaty podatku z fiaskiem nie jest do końca prawidłowe. Jak zatem zdefiniować pojęcie ryzyka podatkowego, skoro wystąpienie obciążeń podatkowych – zgodnie z wiekowym powiedzeniem, iż „podatki są nieuchronne jak śmierć” – należy uznać za nieodzownie związane z działalnością gospodarczą? Otóż ową „porażką” będzie nie zapłata podatku w ogóle, lecz zapłata w wysokości wyższej niż to konieczne, a prawdopodobieństwo ponoszenia nadmiernych, nieuzasadnionych obciążeń podatkowych jako efekt decyzji przedsiębiorców będzie właśnie ryzykiem podatkowym. Tym samym ryzyko podatkowe można zdefiniować jako stopień zagrożenia czy miarę niebezpieczeństwa skutkującego obciążeniami finansowymi, wynikającymi ze zdarzeń prawdopodobnych, lecz niezależnych od przedsiębiorstwa lub też z możliwych konsekwencji podjętych decyzji w obszarze prawa podatkowego.

W tym miejscu warto poświęcić kilka słów czynnikom, od których zależy ocena poziomu ryzyka podatkowego. Wśród uwarunkowań o charakterze zewnętrznym, których źródłem jest otoczenie przedsiębiorstwa, wymienić należy: stopień skomplikowania systemu podatkowego, w tym mnogość i różnorodność podatków, ich jakość i precyzję oraz stabilność przepisów podatkowych. Następnym czynnikiem zewnętrznym kształtującym poziom ryzyka podatkowego, oprócz wymienionych, jest niewątpliwie skuteczność administracji podatkowej w zakresie wykrywalności nieprawidłowości podatkowych oraz restrykcyjność przepisów je sankcjonujących.

W ocenie poziomu ryzyka podatkowego, którego źródłem jest szeroko pojęty system podatkowy pomocny może być tzw. Indeks Ucisku Podatkowego (*Tax Op-pression Index*) stworzony przez szwajcarski Instytut Constant de Rebecque. Indeks ten wykorzystuje następujące kryteria oceny:

- atrakcyjność podatkową (wysokość obciążeń podatkowych względem PKB, wysokość podatków, zadłużenie, podatki lokalne),
- nadzór publiczny (jakość regulacji, stabilność prawa, kontrolę korupcji),
- ochronę prywatności finansowej (tajemnica bankowa, przejrzystość polityki finansowej, ochronę prywatności) [Bessard 2009, s. 15].

Indeks, zestawiony na podstawie danych OECD i Banku Światowego, osiąga wartości w granicach 0–10. Wartość indeksu powyżej poziomu 5,5 oznacza, iż system podatkowy danego kraju należy uznać za represyjny. Indeks w przedziale od 5,5 do 4,4 charakteryzuje systemy podatkowe o średniej represyjności, natomiast wartości indeksu na poziomie poniżej 4,4 świadczą o niskiej represyjności [Bessard 2009, s. 19].

Wartości indeksu dla 30 krajów OECD, opublikowane przez Instytut Constant de Rebecque w czerwcu 2009 r., przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1. Wartości Indeksu Ucisku Podatkowego wg Institut Constant de Rebecque

Lp.	Państwa OECD	Indeks atrakcyjności podatkowej	Indeks nadzoru publicznego	Indeks ochrony prywatności	Indeks ucisku podatkowego
1	Włochy	3,20	7,00	1,70	6,00
2	Turcja	3,60	5,00	3,30	6,00
3	Polska	3,90	6,60	1,70	5,90
4	Meksyk	5,10	4,70	2,50	5,90
5	Niemcy	3,10	9,10	0,00	5,90
6	Holandia	3,20	9,30	0,00	5,80
7	Belgia	3,40	8,90	0,80	5,60
8	Węgry	3,80	7,60	1,70	5,60
9	Francja	3,10	8,50	1,70	5,60
10	Grecja	3,30	7,00	3,30	5,50
11	Wielka Brytania	3,40	9,00	1,70	5,30
12	USA	4,00	8,40	1,70	5,30
13	Norwegia	3,50	9,60	1,70	5,10
14	Portugalia	3,20	8,20	3,30	5,10
15	Czechy	3,90	7,60	3,30	5,10
16	Australia	5,60	9,20	0,00	5,10
17	Hiszpania	3,90	7,70	3,30	5,00
18	Japonia	4,90	8,50	1,70	5,00
19	Szwecja	4,00	9,70	1,70	4,90
20	Finlandia	3,80	9,80	1,70	4,90
21	Korea	4,80	7,30	3,30	4,90
22	Dania	4,40	9,60	1,70	4,80
23	Nowa Zelandia	4,60	9,70	1,70	4,70
24	Irlandia	5,30	9,30	1,70	4,60
25	Islandia	5,10	9,80	1,70	4,50
26	Słowacja	6,00	7,40	3,30	4,50
27	Kanada	5,90	9,30	1,70	4,40
28	Austria	3,10	9,40	5,00	4,20
29	Luksemburg	5,00	9,70	5,00	3,40
30	Szwajcaria	6,00	9,80	8,30	2,00

Źródło: [Bessard 2009, s. 5].

Polska z Indekssem Ucisku Podatkowego na poziomie 5,9 zalicza się do krajów o najbardziej represyjnych systemach podatkowych. Warto jednak zwrócić uwa-

gę na fakt, iż atrakcyjność polskiego systemu podatkowego oceniono na poziomie 3,9. Wg tego kryterium Polska znajduje się na 14. pozycji, wyprzedzając pod tym względem atrakcyjności systemu podatkowe wielu państw stojących znacznie wyżej w rankingu. W zakresie ochrony prywatności Polska, z poziomem indeksu 1,7, znalazła się na 25. pozycji w rankingu i daleko nam do systemów Szwajcarii czy Luksemburga. Najgorzej oceniono stabilność polskiego systemu podatkowego, jakość regulacji i kontrolę korupcji, co oddaje indeks nadzoru publicznego na poziomie 6,6.

Wracając do uwarunkowań wpływających na poziom ryzyka podatkowego, należy wskazać na istnienie czynników o charakterze wewnętrznym, których źródłem jest samo przedsiębiorstwo. Pierwszym z nich będzie rozmiar przedsiębiorstwa i różnorodność obszarów jego działalności. Przedsiębiorstwa rozbudowane realizujące przedsięwzięcia w różnych obszarach, np. w produkcji, usługach czy handlu, będą bardziej narażone na ryzyko nieprawidłowości podatkowych, niż przedsiębiorstwa działające tylko w jednym z tych obszarów lub realizujące wyłącznie proste, typowe operacje gospodarcze.

Dalszymi czynnikami o charakterze wewnętrznym będą: forma organizacyjno-prawna przedsiębiorstwa, zakres i forma opodatkowania, a także funkcjonowanie w obszarze międzynarodowym lub wyłącznie krajowym.

Rozważając zagadnienia związane z ryzykiem podatkowym, nie sposób nie wspomnieć o obciążeniach finansowych, będących negatywnym skutkiem decyzji podjętych w obszarze prawa podatkowego. Przez obciążenia finansowe należy rozumieć nie tylko zobowiązania podatkowe, lecz także inne zobowiązania finansowe będące pochodną nieprawidłowości podatkowych.

Jako pierwsze wymienić należy odsetki za zwłokę. Odsetki są głównie konsekwencją nieterminowej realizacji należnych zobowiązań podatkowych. Występują także jako skutek ustalenia przez przedsiębiorstwo nieprawidłowej, zaniżonej wartości zobowiązania podatkowego. Odsetki od zobowiązań podatkowych – jako efekt nieprawidłowości w rozliczeniu z fiskusem – występują także w sytuacjach otrzymania przez podatnika nienależnej nadpłaty lub zwrotu podatku.

Przedsiębiorstwa nie zawsze oceniają negatywnie konieczność zapłaty odsetek wynikających z nieterminowego regulowania zobowiązań podatkowych. Stopa odsetek za zwłokę, w szczególności jej relacja do poziomu odsetek z tytułu zaciągniętych kredytów bankowych, determinuje korzystanie przez przedsiębiorstwa z tzw. kredytu fiskalnego. Uzyskanie kredytu bankowego wiąże się zwykle z koniecznością przedstawienia bankowi dokumentacji niezbędnej do oceny zdolności kredytowej, często też zabezpieczeń, a czasami wkładu własnego kredytowanego przedsięwzięcia. Przedsiębiorstwa w pewnych okolicznościach, działając w sposób świadomy i zamierzony, nie regulują w wyznaczonym terminie swoich zobowiązań podatkowych. Przeznaczają pozyskane w ten sposób środki finansowe na inne cele, a powstałą zaległość podatkową regulują, wraz z odsetkami, w terminie późniejszym. Tak rozumiany kredyt fiskalny nie może być w żadnym wypadku alterna-

tywnym źródłem finansowania działalności przedsiębiorstwa. Praktyka gospodarcza wskazuje jednak, że przedsiębiorstwa korzystają z takich rozwiązań.

Przykładem kolejnego obciążenia finansowego związanego z występowaniem ryzyka podatkowego są kary grzywny przewidziane w kodeksie karnym skarbowym. W tym kontekście są one szczególnie dotkliwym rodzajem sankcji, gdyż dotyczą osób bezpośrednio odpowiedzialnych za powstałe nieprawidłowości. Osoby odpowiedzialne za dany obszar działalności przedsiębiorstwa, mając świadomość takiej odpowiedzialności, będą zatem dążyć do minimalizacji ryzyka jej wystąpienia.

Przedstawiony zakres ryzyka podatkowego stwarza istotne zagrożenia dla przedsiębiorstwa jako podmiotu gospodarczego. Rezultaty działalności przedsiębiorstwa w każdym z jego obszarów funkcjonalnych, m.in. w produkcji, logistyce, marketingu, finansach, czy w działalności inwestycyjnej, wywołują skutki podatkowe wpływające na wynik finansowy i wartość przedsiębiorstwa jako całości. Przedsiębiorstwa działające w warunkach silnej konkurencji poszukują nowych obszarów, które mogą decydować o ich przewadze konkurencyjnej. Jednym z takich obszarów winien być także obszar podatkowy, a narzędziem skutecznego zarządzania – controlling podatkowy.

3. Istota controllingu podatkowego

Instrumentem wspomagającym podejmowanie decyzji w obszarze podatkowym jest controlling podatkowy, którego istotą jest kompleksowe podejście do zagadnień podatkowych związanych z prowadzoną przez podmioty gospodarcze działalnością podatkową [Markowski 2003, s. 294]. Jak wykazano wyżej, każde przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą działa w warunkach ryzyka podatkowego. Wiąże się z tym możliwość wystąpienia nieprawidłowości podatkowych mających wpływ na wynik finansowy przedsiębiorstwa. Jednym z celów controllingu podatkowego jest właśnie minimalizacja nieprawidłowości podatkowych. Jego realizacja przejawia się we wszystkich podejmowanych w przedsiębiorstwie działaniach zmierzających do redukcji ryzyka podatkowego.

Mimo postępującej w ostatnich latach liberalizacji prawa podatkowego, której przejawem jest m.in. zmiana zapisów ustawowych dotyczących wymagalności decyzji podatkowych, konsekwencje finansowe w postaci dodatkowych zobowiązań podatkowych, odsetek czy grzywien karnych skarbowych są jedną z najważniejszych przesłanek wprowadzenia w przedsiębiorstwie systemu „wczesnego ostrzegania”, jakim jest controlling podatkowy. Zadaniem controllingu podatkowego będzie więc w pierwszej kolejności identyfikacja ryzyka podatkowego związanego z daną działalnością, np. podjęciem nowego rodzaju działalności, a następnie wprowadzanie rozwiązań, które pozwoliłyby na jego ograniczenie. Zadania te wyjaśnimy bliżej na przykładzie.

Przedsiębiorstwo produkcyjne wytwarza dowolny produkt na zlecenie kontrahentów zagranicznych z państw członkowskich UE. Komponenty niezbędne do

produkcji wyrobu przedsiębiorstwo nabywa samodzielnie na terenie kraju. Po zakończeniu procesu produkcyjnego, przedsiębiorstwo, jako właściciel powstałych wyrobów gotowych, sprzedaje je zleceniodawcom zagranicznym. Dokonane transakcje rozpoznaje jako wewnątrzwspólnotowe dostawy, opodatkowane stawką 0%.

Przedsiębiorstwo to przyjmuje od dotychczasowego kontrahenta zlecenie na wykonanie pewnej partii produkowanych wyrobów, jednak nie z komponentów własnych, lecz z powierzonych przez kontrahenta. W tym przypadku materiały wykorzystane do produkcji oraz sam gotowy produkt, nie stanowią własności przedsiębiorstwa produkcyjnego, lecz są mu czasowo powierzone. Przedsiębiorstwo świadczy zatem usługę o charakterze produkcyjnym, którą z punktu widzenia podatku VAT należy zidentyfikować jako usługę na ruchomym majątku rzeczowym.

Ten rodzaj usług w ustawie o podatku VAT potraktowano szczególnie. Zapisy ustawowe, po spełnieniu przez świadczącego usługę warunków dodatkowych, pozwalają opodatkować taką usługę poza terytorium kraju, w którym ją świadczone – w omawianym przykładzie poza terytorium Polski. Jak wspomniano, możliwość taką obwarowano pewnymi dodatkowymi warunkami. Jednym z nich jest konieczność wywozu gotowych wyrobów z kraju w ciągu określonego czasu po wykonaniu usługi. Przedsiębiorstwo przyjęło propozycję kontrahenta – wykonane usługi zostaną opodatkowane przez niego poza Polską stawką podatku VAT niższą od krajowej. Dlatego wystawiając faktury dokumentujące przedmiotową transakcję, przedsiębiorstwo uznało ją za niepodlegającą opodatkowaniu na terytorium kraju.

Tymczasem kontrola przeprowadzona w okresie późniejszym przez organy podatkowe wykazała istotne nieprawidłowości w zakresie opodatkowania przedmiotowej transakcji. Dla oceny zastosowanego sposobu opodatkowania transakcji kluczowe okazało się udokumentowanie wywozu gotowych wyrobów za granicę. Jedynymi dokumentami, którymi dysponowało przedsiębiorstwo, były dokumenty magazynowe stwierdzające wydanie gotowych wyrobów. Przedsiębiorstwo nie dysponowało żadną dokumentacją potwierdzającą fakt i datę wywozu gotowych wyrobów poza terytorium kraju. Dokumentacja transportowa, przekazana w toku kontroli przez kontrahenta zagranicznego, wskazała natomiast, iż gotowe wyroby były składowane na terenie Polski przez kontrahenta i nie opuściły kraju w wymaganym w przepisach terminie.

Warunki uprawniające do przeniesienia miejsca opodatkowania nie zostały dotrzymane, ale – nim to się stało – przedsiębiorstwo zidentyfikowało wykonaną usługę jako niepodlegającą opodatkowaniu w kraju i opodatkowało ją w sposób uznany w trakcie kontroli za nieprawidłowy, dlatego zmuszone zostało do zapłacenia nieprzewidzianego zobowiązania podatkowego w postaci należnego podatku VAT, ustalonego wg stawki 22%, wraz z odsetkami.

Przykład ten obrazuje sytuację, w której przedsiębiorstwo nie rozpoznało ryzyka podatkowego związanego z podjęciem czynności nowego rodzaju. Gdyby przedsiębiorstwo zidentyfikowało ryzyko podatkowe związane z przedmiotową transakcją,

mogłoby pozyskać od kontrahenta informację o terminie wywozu, a tym samym prawidłowo opodatkować transakcję, unikając nieprawidłowości podatkowych.

Innym zadaniem controllingu podatkowego jest maksymalizacja korzyści podatkowych, polegająca na prowadzeniu przez przedsiębiorstwo świadomej polityki podatkowej. Aby wyjaśnić ideę optymalizacji podatkowej, można wspomóc się drugim przykładem.

Przedsiębiorstwo handlowe, sprzedając towary na rzecz odbiorców będących podmiotami gospodarczymi, dokumentuje transakcje fakturami VAT. Nie są one jednak wystawiane jednocześnie z chwilą wydania towarów handlowych nabywcy, lecz w terminie późniejszym, tj. w terminie 7 dni od ich wydania. Przedsiębiorstwo, wykorzystując przewidzianą przepisami możliwość późniejszego udokumentowania transakcji fakturą VAT, odracza moment powstania obowiązku podatkowego. Mechanizm ten wykorzystywany jest przez podatników najczęściej na przełomie okresów rozliczeniowych, tj. miesięcy – w przypadku podatników rozliczających się miesięcznie – i kwartałów – w odniesieniu do podatników rozliczających się kwartalnie.

Mając na uwadze neutralność podatku VAT, należy stwierdzić, iż podatek ten nie stwarza wielu możliwości realnej optymalizacji. Wartość podatku u sprzedawcy jest podatkiem należnym, u nabywcy zaś podatkiem naliczonym. Uwidocznia to wyraźny konflikt interesów – sprzedawca chce odroczyć moment powstania obowiązku podatkowego, nabywca natomiast zainteresowany jest wcześniejszą realizacją prawa do jego odliczenia [Poszwa 2007, s. 127]. Możliwości uzyskania korzyści podatkowych przy wykorzystaniu tego mechanizmu są zatem pochodną siły przetargowej jednej ze stron transakcji.

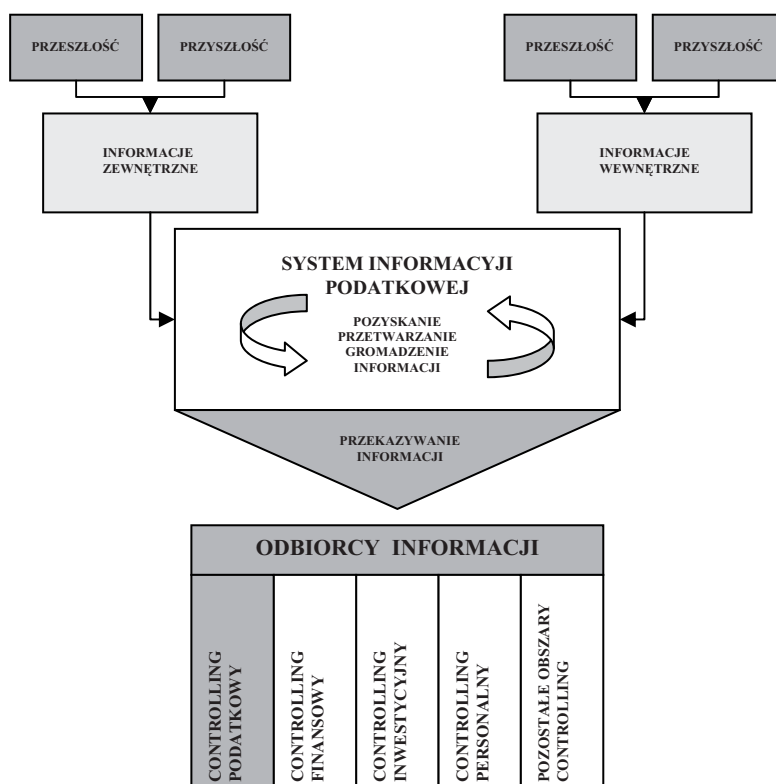
4. Zasoby informacyjne controllingu podatkowego

Celem controllingu podatkowego jest dostarczanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji. Warunkiem podejmowania trafnych decyzji jest posiadanie określonego zasobu danych we właściwym czasie. Zasilanie w informacje powinno być zgodne z zapotrzebowaniem jednostek decyzyjnych [Nowak 2003, s. 16]. Źródłem informacji wykorzystywanych przez controlling podatkowy jest przede wszystkim rachunkowość.

Dane zgromadzone w księgowości jako podstawa do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego są najważniejszym źródłem informacji dla controllingu podatkowego. Mając na względzie zadania controllingu podatkowego, tj. minimalizację nieprawidłowości podatkowych oraz maksymalizację korzyści podatkowych, należy stwierdzić, iż zasób ten jest najistotniejszy z punktu widzenia pierwszego z tych zadań. Przepisy prawa podatkowego nakładają na przedsiębiorstwa obowiązek gromadzenia dodatkowych informacji lub prowadzenia dodatkowych ewidencji, od których uzależnia się kwalifikację podatkową określonych czynności.

Innym źródłem informacji wykorzystywanych przez controlling podatkowy są wydawane przez organy podatkowe normy prawa oraz ich interpretacja, a także orzecznictwo sądowe, w tym orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Warto wspomnieć w tym miejscu o Systemie Informacji Podatkowej – systemie informacyjnym w zakresie interpretacji i orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych – funkcjonującym za pośrednictwem witryny internetowej Ministerstwa Finansów. Źródłem informacji wykorzystywanej w controllingu podatkowym są także publikacje z dziedziny prawa podatkowego i rachunkowości.

Nieco innym typem informacji, również wykorzystywanym w procesie podejmowania decyzji zagrożonych ryzykiem podatkowym, są wiadomości o kontrahencie. Przykładem mogą być tu dane o rejestracji i działalności kontrahenta dla celów transakcji wewnątrzspółnotowych. Źródłem takich danych może być, oprócz samego kontrahenta, Biuro Wymiany Informacji Podatkowych w Koninie, będące wyspecjalizowaną w tym zakresie jednostką administracji skarbowej.



Rys. 1. Wykorzystanie systemu informacyjnego w systemie controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Controlling, w tym podatkowy, zorientowany jest na przyszłość, dlatego czerpie z zasobów informacyjnych dotyczących przyszłych wydarzeń lub okoliczności gospodarczych. Źródłem informacji na temat przyszłych, planowanych przedsięwzięć gospodarczych będzie niewątpliwie kadra zarządzająca oraz właściciele podmiotu. Będą nim też przeprowadzane w przedsiębiorstwie analizy, które sygnalizują istnienie tendencji, trendów czy zagrożeń w przyszłości, mimo iż opierają się na danych historycznych.

Informacje o planowanych lub przewidywanych modyfikacjach regulacji prawnych mogą stanowić źródło wiedzy o zdarzeniach przyszłych, które z kolei mogą być wykorzystywane w ramach controllingu podatkowego. Najlepszym przykładem w tym zakresie jest wykorzystanie przez przedsiębiorstwo informacji o zmianach stawek podatkowych. Wiedza ta spowoduje dążenie przedsiębiorstwa do odroczenia momentu uzyskania przychodu, w przypadku przewidywanej obniżki stawki lub do jego przyspieszenia w sytuacji odwrotnej. Przykładem takich informacji będą też wiadomości o planowanych zmianach w zakresie zwolnień, limitów czy nowych obowiązków ewidencyjnych.

Umiejętne wykorzystanie dostępnych zasobów informacyjnych przez przedsiębiorstwo decyduje o możliwościach uzyskania przewagi konkurencyjnej. Z tej perspektywy, warunkiem skutecznego wykorzystywania narzędzia, jakim jest controlling podatkowy, jest stworzenie w przedsiębiorstwie systemu informacyjnego, który optymalnie wykorzystywałby dostępne zasoby informacyjne. Co istotne, controlling innych obszarów działalności przedsiębiorstwa, np. finansowy, logistyki, produkcji także korzysta z zasobów systemu informacyjnego przedsiębiorstwa, co przedstawiono na rysunku 1.

5. Podsumowanie

Podsumowując rozważania dotyczące controllingu podatkowego, należy podkreślić, iż controlling jako narzędzie wspomagające podejmowanie decyzji musi być dostosowany do specyfiki działania przedsiębiorstwa i właściwości realizowanych przez niego procesów, a przede wszystkim zamierzonych celów. Tylko taki controlling podatkowy „jak garnitur szyty na miarę przedsiębiorstwa” będzie skutecznym narzędziem minimalizacji ryzyka podatkowego [Bogdanowicz 2003, s.45].

Literatura

- Bessard P., *Tax burden and individual rights in the OECD: An international comparison*, Institut Constant de Rebecque, <http://www.institutconstant.ch>, 2009.
- Bogdanowicz U., *Definicja controllingu w literaturze polskiej i zagranicznej*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, nr 987, Wrocław 2003.
- Mały słownik języka polskiego*, red. E. Sobol, PWN, Warszawa 1993.

- Markowski P., *Controlling podatkowy w biurze rachunkowym*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, nr 987, Wrocław 2003.
- Nowak E., *Istota i zakres controllingu*, w: *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2003.
- Poszwa M., *Optymalizacja płatności podatku VAT*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej, nr 1178, Wrocław 2007.

TAX CONTROLLING AS A TOOL MINIMIZING TAX RISK

Summary: In order to adapt to a constantly changing and evolving environment, companies reach out to a variety of tools to minimize risks. This article discusses tax risk and presents tax controlling as an effective tool minimizing the risk. The author also presents data sources utilized by tax controlling process.