

Michał Poszwa

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

IDENTYFIKACJA I ANALIZA RYZYKA PODATKOWEGO W RACHUNKU PRZYCHODÓW PODATKOWYCH PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Elementem procedury ustalania dochodu podatkowego jest rachunek przychodów. W rachunku tym dokonuje się identyfikacji oraz wyceny przychodów podatkowych, które powinny być ujęte we właściwych okresach rozliczeniowych. Przychody podatkowe ustala się zgodnie z przepisami prawa podatkowego. Złożoność procesów gospodarczych oraz niedoskonałość norm podatkowych powodują występowanie ryzyka podatkowego. Polega ono na możliwości dokonania przez podatnika błędnej lub nieoptymalnej identyfikacji i wyceny przychodów, a także niewłaściwego momentu uznania przychodów. W celu minimalizacji ryzyka dotyczącego przychodów podatkowych konieczna jest jego identyfikacja i analiza w ramach działalności danego podatnika.

Słowa kluczowe: ryzyko podatkowe, przychody podatkowe, rachunek dochodu

1. Wstęp

Ustalenie na koniec roku należnego podatku dochodowego lub należnej zaliczki w ciągu roku poprzedzone jest rachunkiem dochodu. W rachunku tym oblicza się przychody oraz koszty, które wynikają z występujących w podmiocie procesów gospodarczych. Interpretacja tych procesów na potrzeby podatkowe dokonywana jest według reguł określonych w prawie podatkowym. Zakres i sposób regulacji prawnej, a także metodyka interpretacji przepisów decydują o tym, jakiej wysokości przychody i koszty zostaną ustalone w konkretnej sytuacji. W normach prawnych określa się zakres przychodów i kosztów, zasady wyceny oraz moment ich ujęcia w rachunku dochodu. Specyfika ujęcia podatkowego powoduje, że konieczne jest wyodrębnienie podatkowych przychodów oraz podatkowych kosztów.

Ograniczenia swobody w ujawnianiu przez podatnika przychodów i kosztów wiążą się z dążeniem ustawodawcy do osiągnięcia przede wszystkim celu fiskalnego oraz dodatkowo celu stymulacyjnego. Rozszerzanie zakresu przychodów podatkowych i zawężanie kosztów podatkowych prowadzą do zwiększenia podstawy opodatkowania. Jednocześnie wyłączenie niektórych przychodów oraz przyśpieszanie ujęcia kosztów podatkowych wpływają stymulująco na decyzje podatników.

Przymus przestrzegania przepisów (kontynuacja działalności) oraz dążenie do optymalizacji podatkowej (zwiększanie efektywności) powodują konieczność podejmowania ryzyka, które wynika zarówno z warunków prowadzenia działalności, jak i z podejmowanych działań lub zaniechań. Ryzyko podatkowe wiąże się z możliwością wystąpienia konsekwencji podatkowych innych niż te, które zakładał podatnik. Skutki podatkowe polegają najczęściej na zwiększeniu efektywnego obciążenia (wyższy podatek i/lub wcześniejszy moment powstania obowiązku podatkowego). W niektórych przypadkach nieoczekiwane konsekwencje podatkowe mogą się jednak wiązać ze zmniejszeniem obciążenia (np. zmniejszenie przeszacowanych wcześniej deklarowanych przychodów podatkowych).

Ryzyko podatkowe dotyczy m.in. ustalania przychodów podatkowych. Rachunek przychodów podatkowych obejmuje procedury identyfikacji przychodów, ich wyceny oraz przypisywania do właściwych okresów rozliczeniowych. Analiza tych procedur pozwala na wyodrębnienie obszarów ryzyka związanych z rachunkiem przychodów podatkowych. Celem artykułu jest identyfikacja i analiza ryzyka związanego z ustalaniem przychodów na potrzeby podatku dochodowego w przedsiębiorstwie.

2. Obszary ryzyka podatkowego w rachunku przychodów podatkowych

Ustalanie przychodów podatkowych regulowane jest w dwóch ustawach o podatku dochodowym – od osób fizycznych oraz od osób prawnych. Przepisy te charakteryzuje określona specyfika ze względu na ich zakres podmiotowy. W Ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. DzU z 2010 r., nr 51, poz. 307 ze zm.) wyodrębnia się różne źródła przychodów, z których dochody podlegają łącznemu lub oddzielnemu opodatkowaniu. Do źródeł przychodów (art. 10) zalicza się m.in. stosunek pracy, emeryturę, działalność wykonywaną osobiście (np. umowy-zlecenia), najem oraz pozarolniczą działalność gospodarczą. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych przychody definiowane są w sposób ogólny (art. 11) oraz indywidualnie dla każdego źródła. Odrębnie określa się m.in. przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 14).

Podatnik będący osobą fizyczną jest zobligowany do prawidłowego kwalifikowania osiąganych przychodów do właściwych źródeł. Konieczne jest zwłaszcza oddzielenie przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej od innych przychodów (np. z umów cywilnoprawnych). U osób fizycznych występuje więc specyficzne ryzyko dotyczące prawidłowości kwalifikowania przychodów do właściwych źródeł. Niewłaściwe zaliczenie przychodów powoduje konsekwencje w podatku dochodowym (forma podatku, moment uznania przychodu), w składkach ubezpieczeniowych (obowiązek ubezpieczeniowy) oraz innych regulacjach (w szczególności dotyczących zatrudnienia).

W Ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. DzU z 2000 r., nr 54, poz. 654 ze zm.) nie wyodrębnia się źródeł przychodów. Ogólna definicja przychodów zawarta jest w art. 12 i jest uzupełniona szczegółowymi określeniami dotyczącymi niektórych rodzajów przychodów (np. art. 14 dotyczy przychodów ze zbycia rzeczy i praw majątkowych). Cechą regulacji dotyczących osób prawnych jest uwzględnienie specyfiki przychodów niektórych podmiotów, które nie mogą działać jako osoby fizyczne (np. banki). Pomijając powyższe podmioty, można stwierdzić, że treść przepisów dotyczących przychodów uzyskiwanych w działalności gospodarczej jest taka sama w obu ustawach podatkowych, chociaż sformułowanie norm w ustawie od osób fizycznych (por. art. 14) jest inne niż w ustawie od osób prawnych (por. art. 12). Ustalanie przychodów podatkowych w przedsiębiorstwie prowadzącym przedmiotowo tę samą działalność (np. produkcyjną) będzie identyczne, niezależnie od jego formy prawnej.

Przedmiotem regulacji dotyczących przychodów podatkowych są trzy kwestie, które wyznaczają obszary ryzyka podatkowego. Po pierwsze, w przepisach określa się zakres, a więc ustala, co jest, a co nie jest przychodem podatkowym. Po drugie, ustawodawca normuje zasady wyceny przychodów podatkowych oraz wyznacza granice swobody podatnika przy wykazywaniu wartości przychodów. Po trzecie, w regulacjach podatkowych określa się szczegółowo moment, w którym przychody powinny być uwzględnione w rachunku dochodu. Możliwość wpływania (legalnego) przez podatnika na datę powstania przychodu stanowi ważny instrument optymalizacji podatkowej.

Biorąc pod uwagę zakres regulacji, można wyodrębnić obszary ryzyka występujące w rachunku przychodów podatkowych. Na ryzyko podatkowe składają się zatem ryzyko dotyczące identyfikacji przychodów podatkowych, ryzyko prawidłowej wyceny oraz ryzyko ustalania właściwego momentu uzyskania przychodu. Ryzyko występujące w wyodrębnionych obszarach wynika z jednej strony, z możliwych nieprawidłowości polegających na niezgodności z prawem (niezastosowanie przepisu lub błędne zastosowanie), z drugiej zaś, z działań zmierzających do minimalizacji obciążenia podatkowego (sterowanie wyceną lub momentem uzyskania przychodu). Poszczególne obszary ryzyka powinny być szczegółowo identyfikowane i analizowane. Poniższa analiza dotyczy przychodów uzyskiwanych w działalności gospodarczej prowadzonej przez przedsiębiorstwo produkcyjne, usługowe i handlowe.

3. Ryzyko prawidłowej identyfikacji przychodów podatkowych przedsiębiorstwa

Rzetelne i zgodne z przepisami ustalenie przychodów podatkowych uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo stanowi podstawę obliczenia dochodu. Zakres wykazanych przychodów wpływa na skalę opodatkowanego dochodu bezpośrednio oraz pośrednio, poprzez możliwość uznawania kosztów podatkowych.

Obowiązkiem podatnika (przedsiębiorcy) jest wykazanie wszystkich przychodów osiągniętych w ramach prowadzonej działalności z wyjątkiem tych, które są wyłączone z opodatkowania. Potencjalnie podatnik jest narażony na popełnienie dwóch rodzajów błędów. Po pierwsze, możliwe jest pominięcie w rozliczeniu podatkowym tych przychodów, które są zaliczane do podatkowych. Przy tym pominięcie przychodów może wynikać albo z decyzji podatnika, który uznał, że danych przychodów nie uwzględnia się w rachunku podatkowym, albo z braku wiedzy podatnika dotyczącej wystąpienia zdarzenia gospodarczego lub zaliczania zdarzenia do przychodów podatkowych. Po drugie, podatnik może popełnić błąd polegający na zaliczeniu do przychodów podatkowych tych wielkości, które są wyłączone z opodatkowania. Przy tym zaliczenie to może wynikać z niewiedzy podatnika lub z dążenia do uniknięcia ryzyka pominięcia przychodu w sytuacji kontrowersji podatkowych.

Ryzyko podatkowe polega zatem na możliwości niewykazania przychodów, które powinny zostać wykazane, oraz niebezpieczeństwie wykazania przychodów, które nie powinny być opodatkowane. Konsekwencjami realizacji tych ryzyk może być zarówno zaniżenie zobowiązania podatkowego i narażenie na sankcje, jak i zawyżenie kwoty podatku. Należy podkreślić, że analizowane ryzyko dotyczy jedynie legalnych działań podatnika, a więc takich, których celem nie jest ukrywanie przychodów. Celowe ukrywanie przychodów stanowi oszustwo podlegające sankcji, chociaż wiąże się niewątpliwie z kalkulacją ryzyka jego wykrycia oraz dotkliwości konsekwencji finansowych i karnych.

Źródłem ryzyka nieprawidłowej identyfikacji przychodów podatkowych jest złożoność procesów gospodarczych i brak ich regulacji, niedoskonałość przepisów podatkowych oraz ułomność ich stosowania, a także możliwe niedociągnięcia organizacyjne i błędy pracowników w przedsiębiorstwie. Normowanie w ustawach zakresu przychodów podlegających opodatkowaniu odbywa się poprzez podanie otwartego katalogu przykładowych kategorii („do przychodów zalicza się w szczególności”) zaliczanych do przychodów, uzupełnionego o katalog przychodów wyłączonych z opodatkowania. Katalog ten jest stale rozszerzany, głównie pod wpływem praktyki gospodarczej, która podlega ciągłemu rozwojowi (np. konieczność regulacji skutków umów leasingu po stronie przychodów). Zwiększanie zakresu przychodów podatkowych oraz uszczegóławianie katalogu przychodów wyłączonych świadczą o ciągłym występowaniu ryzyka podatkowego. Do momentu regulacji jej przedmiot jest najczęściej obiektem sporów między podatnikami a organami podatkowymi.

Sam fakt regulacji prawnej nie musi jednak oznaczać eliminacji ryzyka podatkowego. Źródłem ryzyka podatkowego są również regulacje istniejące, a to ze względu na złożoność zdarzeń gospodarczych podlegających normowaniu, jak też nieprecyzyjność przepisów. Mimo dość szczegółowego określenia w ustawie zakresu przychodów podatkowych ich definicja budzi kontrowersje. Ogólnie można przyjąć, że do przychodów podatkowych zalicza się te wartości, które oznaczają definitywny przyrost majątku podatnika. W orzecznictwie i komentarzach brakuje jednak jednomyślności co do zakresu korzyści osiągniętych przez podatnika, które powinny być opodatkowane. Analiza orzeczeń sądowych prowadzi nawet do stwierdzenia, że

wnoszą one więcej niepewności niż wyjaśnień (por. [Szymański 2005, s. 165-166]). Przy ustalaniu zakresu przychodów podatkowych pomocne może być określenie przychodów stosowane na potrzeby księgowe, a wynikające z MSR 18 „Przychody” i nawiązujące do uzyskiwania przez podmiot korzyści ekonomicznych [Olchowicz 2009, s. 74-75]. W pracy [Gierusz 2005, s. 74] zaprezentowane zostało ogólne, ale trafne określenie przychodów podatkowych, do których zalicza się „wszelkie trwałe, bezzwrotne i definitywne przysporzenia majątkowe w postaci środków pieniężnych, dóbr majątkowych, świadczeń nieodpłatnych oraz świadczeń w naturze, niezależnie od tytułu prawnego ich uzyskania”, ale z wyjątkiem tych, które zostały wyłączone.

Szczególne ryzyko podatkowe związane jest z opodatkowaniem świadczeń nieodpłatnych oraz częściowo odpłatnych. Kontrowersje wynikają najpierw z faktu, że świadczenia nie są zaliczane do przychodów księgowych. Jest to więc kategoria wyłącznie podatkowa. Podstawowe znaczenie ma jednak brak określenia zakresu świadczeń podlegających opodatkowaniu. Na podstawie orzecznictwa przyjmuje się, że nieodpłatnymi świadczeniami są wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze, które powodują przysporzenie w majątku osoby prawnej lub fizycznej otrzymującej świadczenie, przy czym przysporzenie to ma konkretny wymiar finansowy i nie wiąże się z kosztami lub inną formą ekwiwalentu. Wskazuje się, że korzyści otrzymującego świadczenie osiągane są kosztem innego podmiotu [Styczyński 2010, s. 225]. Przykładami świadczeń nieodpłatnych mogą być: odsetki od otrzymanej nieoprocentowanej pożyczki, korzystanie ze środków pieniężnych utrzymywanych w depozycie, używanie nieruchomości i pobieranie pożytków z rzeczy bez płacenia czynszu, wartość dywidendy niewypłaconej w terminie. Świadczeniem nieodpłatnym nie jest natomiast, przykładowo, korzystanie z darmowego oprogramowania (udostępnianego powszechnie) czy nieterminowe uregulowanie zobowiązania. Ryzyko podejmowane przez podatników, którego źródłem jest identyfikacja świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych, polega na tym, że świadczenia te zostaną pominięte na skutek ich „niezauważenia” lub oceny, że nie należy ich uwzględniać w przychodach podatkowych. Precyzyjne ustalenie świadczeń, które niewątpliwie powinny być uwzględnione w rachunku przychodów, a które nie, nie wydaje się możliwe (por. [Szymański 2005, s. 174; Litwińczuk 2008, s. 184]).

Odrębnym problemem w rachunku przychodów podatkowych uzyskiwanych w działalności gospodarczej jest konieczność ich wyodrębnienia rodzajowego. W przypadku osób prawnych oraz fizycznych konieczny jest podział na przychody związane z działalnością gospodarczą, przychody ze zbycia rzeczy lub praw majątkowych oraz przychody z najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze. Wątpliwości są związane z brakiem precyzji w określeniu „przychody związane z działalnością gospodarczą”. Przychody te należy bowiem traktować szeroko, nie ograniczając do przychodów będących bezpośrednim rezultatem działalności produkcyjnej, usługowej bądź handlowej. Zakwalifikowanie przychodów do tej grupy ma istotne konsekwencje dotyczące momentu uzyskania przychodu oraz sposobu potrącania kosztów [Litwińczuk 2008, s. 187]. Dodatkowe źródła ryzyka występują u osób fizycznych. Przy prowadzeniu podatkowej księgi przychodów i rozcho-

dów przychody należy ewidencjonować według ustalonych przekrojów, ponieważ w przeciwnym wypadku możliwe są sankcje finansowe. W przypadku uzyskiwania obok działalności gospodarczej jednocześnie przychodów z innych źródeł konieczne jest ich prawidłowe kwalifikowanie do właściwego źródła, co skutkuje sposobem ustalania kosztów (np. koszty z umowy o dzieło poza działalnością gospodarczą są ustalane wskaźnikiem procentowym). Osoby fizyczne, które wycofały z działalności składniki majątku trwałego, muszą pamiętać o obowiązku podatkowym w przypadku późniejszej ich sprzedaży (w okresie do 6 lat od wycofania). Prawidłowa identyfikacja przychodów wymaga więc prowadzenia właściwych ewidencji.

Zakres ujmowanych w ewidencji przychodów powinien odzwierciedlać rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych w przedsiębiorstwie. Podatnik nie ma możliwości legalnego „niewykazania” przychodów. Ryzyko podatkowe identyfikacji przychodów podatkowych wiąże się z rozpoznaniem zdarzeń gospodarczych oraz prawnych i ich interpretacją zgodną z przepisami podatkowymi. Zidentyfikowane przychody podatkowe powinny być właściwie wycenione.

4. Ryzyko wyceny przychodów podatkowych

Ryzyko związane z ustalaniem wartości przychodów wynika z możliwości oceny tej wartości przez organy podatkowe na potrzeby rozliczenia podatkowego. Podstawą tej oceny są przepisy pozwalające na kwestionowanie umówionej przez kontrahentów ceny, a także szczegółowe normy dotyczące wyceny wartości świadczeń nieodpłatnych i częściowo odpłatnych. Ryzyko podatkowe związane jest również ze stosowaniem cen transferowych.

Ryzyko podatkowe polega na możliwości kwestionowania przez organy podatkowe deklarowanej wartości przychodów. Wartość ta może być zarówno niedoszacowana, jak i przeszacowana. Niedoszacowanie wartości przychodów skutkuje zniżeniem wysokości dochodu lub zawyżeniem straty podatkowej. Może ono wynikać z niedopatrzenia podatnika lub decyzji podatnika związanej z prowadzeniem optymalizacji. Podatnik może bowiem celowo tak szacować wartość przychodów, aby była ona jak najniższa, ale w jego opinii uzasadniona sytuacją faktyczną lub dozwolonym marginesem błędu. Przeszacowanie wartości przychodów występuje wówczas, gdy podatnik określa wysokość przychodów w kwocie wyższej niż wymagana, a robi to w celu uniknięcia ryzyka niedoszacowania. Dążąc zatem do ograniczenia ryzyka niedoszacowania, wystawia się na ryzyko nieefektywności.

Generalną zasadą zastosowaną w przepisach podatkowych jest przyjęcie, że wartość przychodów jest wyrażona w cenie określonej w umowie. Zgodnie z normami szczególnymi wartość ta może być zakwestionowana i określona przez organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. Organ podatkowy ustala wartość przychodu, jeżeli w jego opinii występuje różnica między ceną zadeklarowaną a wartością rynkową. Różnica ta musi być jednak nieuzasadniona oraz znaczna. W przypadku wykazania, że różnica między umówioną ceną a wartością rynkową jest uzasadniona i/lub nieznaczna, nie można kwestionować zadeklarowanej wartości. Dla oceny ryzyka

podatkowego istotne jest zatem określenie „zasadności różnicy” oraz wartości, która jest „znacząca”. Problemem jest ponadto sposób ustalenia wartości rynkowej, którą jest cena, jaką można uzyskać ze sprzedaży rzeczy w określonych warunkach.

Podatnik może w ogóle nie podejmować ryzyka, przyjmując stanowisko organu podatkowego (zakładając, że takie stanowisko będzie określone oraz że różnica będzie akceptowalna dla podatnika). Podatnik może jednak podjąć ryzyko, przyjmując, że możliwe jest wykazanie, że zastosowana cena jest uzasadniona i/lub różnica jest nieznacząca. Niewątpliwie racjonalność postępowania wymaga, aby podatnik oceniał prawdopodobieństwo ingerencji organu podatkowego oraz wartość ewentualnych konsekwencji finansowych i na tej podstawie podejmował decyzje co do konieczności dokonania uzgodnień z organem podatkowym bądź przygotowania uzasadnienia dla swojego stanowiska w sytuacji spornej. Podstawą działań podatnika jest w każdym przypadku świadomość możliwości kwestionowania wartości przychodu przez organ podatkowy.

Ryzyko wyceny przychodów dotyczy również ustalania wartości świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych ujawnionych przez podatnika. Zasady wyceny są szczegółowo określone w przepisach i zależą od przedmiotu świadczenia (usługa wchodząca w zakres działalności, usługa zakupiona, udostępnienie lokalu, inne usługi i rzeczy). Deklarowana przez podatnika wartość świadczeń może być kwestionowana, jeżeli odbiega znacznie i bez uzasadnionej przyczyny od wartości rynkowej.

Ryzyko podatkowe związane z wyceną przychodów wynika obiektywnie z uprawnień organów podatkowych. Skala ryzyka może być zwiększana dodatkowo podejmowaniem przez podatnika działań, których celem jest optymalizacja podatkowa. Podatnik może bowiem celowo podejmować spory z organami podatkowymi, spodziewając się korzystnego dla siebie rozstrzygnięcia. Podstawowym instrumentem minimalizacji obciążenia podatkowego związanym z przychodami jest sterowanie momentem uznania przychodu. Również w tym przypadku konieczne jest uwzględnienie ryzyka podatkowego.

5. Ryzyko ustalania momentu uzyskania przychodu podatkowego

Prawidłowe określenie momentu powstania przychodu ma kluczowe znaczenie dla oceny poprawności rachunku dochodu. Przypisanie przychodów do właściwych okresów rozliczeniowych (miesiące, kwartałów i lat) decyduje o wykazaniu dochodu do opodatkowania, a więc ogranicza ryzyko powstania zaległości. Zgodnie z ogólną regułą przychody podatkowe są uznawane za uzyskane w dacie ich faktycznego pozyskania (zasada kasowa). Przysporzenia majątkowe podlegają bowiem opodatkowaniu w momencie ich otrzymania lub postawienia do dyspozycji [*Podatki 2009*, s. 475]. Jednak przychody z działalności gospodarczej są uznawane według zasady memoriału (z wyjątkami), a więc w okresie, w którym są należne, choćby nie zostały jeszcze otrzymane.

Za datę powstania przychodu z działalności gospodarczej uważa się w szczególności dzień wydania rzeczy lub wykonania usługi, ale nie później niż dzień wystawienia faktury lub uregulowania należności. Dla niektórych działalności (np. usługi ciągłe) określone są szczególne zasady uznawania przychodów. Ponadto zasadę kasową uznawania przychodów stosuje się do otrzymywanych odsetek oraz różnic kursowych. Dla prawidłowości ustalenia momentu uzyskania przychodu podstawowe znaczenie ma więc rodzaj źródła przychodu (działalność gospodarcza czy inne). Przykładowo przychody z dzierżawy uzyskiwane przez przedsiębiorstwo są uznawane w momencie, gdy są należne, a uzyskiwane przez podmiot nieprowadzący działalności (np. fundacja) są uznawane w momencie otrzymania (por. [Litwińczuk 2008, s. 187]).

Ryzyko ustalenia momentu uzyskania przychodu polega na możliwości jego przypisania do niewłaściwego okresu rozliczeniowego. Przy tym kluczowe znaczenie ma zaliczenie przychodów do właściwego roku obrotowego. Ryzyko kwalifikowania przychodów do właściwych miesięcy lub kwartałów dotyczy tych podmiotów, które ustalają zaliczki od dochodów bieżących. W przypadku ryczałtowego rozliczenia zaliczek (a więc na podstawie podatku lub dochodu z poprzednich lat) ryzyko nie występuje.

Przychody podatkowe mogą być uznawane za późno lub za szybko na skutek błędnego zastosowania przepisów. Błędy mogą wynikać z niewiedzy podatnika lub być związane z optymalizacją podatkową. Optymalizacja prowadzona poprzez sterowanie momentem wykazania przychodu ma na celu jego opóźnienie (efekt odroczenia), a w niektórych przypadkach przyśpieszenie (w celu zbilansowania straty podatkowej lub odliczenia ulg).

Ryzyko podatkowe jest związane z określeniem momentu dokonania zapłaty oraz wykonania świadczenia. Uregulowanie należności (w całości lub części) wiąże się bowiem z koniecznością zaliczenia otrzymanej płatności do przychodów podatkowych. Jednak do przychodów nie zalicza się otrzymanych zaliczek. Zatem konieczne jest rozróżnienie między częściową zapłatą a zaliczką. Charakter otrzymanej płatności należy ustalać indywidualnie i dla minimalizacji ryzyka powinien być określony w umowie. Na podstawie zawartych umów należy rozstrzygać również moment realizacji dostawy oraz długość okresów rozliczeniowych dla niektórych usług (por. [Jamroży, Sobieszek 2010, s. 10]). Ustalenie tych terminów pozwala na zaplanowanie momentu powstania zobowiązania podatkowego oraz na minimalizację ryzyka podatkowego.

Szczególny charakter ma ryzyko podatkowe związane z optymalizacją podatkową prowadzoną poprzez sterowanie momentem uznania przychodu. Dążąc do opóźnienia lub przyśpieszenia momentu wykazania przychodu (poprzez kształtowanie procesów gospodarczych lub odpowiednie formułowanie umów), należy oceniać prawdopodobieństwo realizacji założonych celów. Warunkiem osiągnięcia korzyści podatkowych jest bowiem uzyskanie odpowiednich dochodów lub realizacja strat podatkowych. Istnieje zatem ryzyko nieosiągnięcia zamierzonych efektów gospo-

darczych mimo zastosowania postępowania zgodnego z przepisami podatkowymi. Ryzyko optymalizacji może być minimalizowane, jeżeli możliwa jest zmiana sposobu działania podatnika, a więc dostosowanie do nowej sytuacji.

6. Zakończenie

Prawidłowe ustalanie przychodów podatkowych wiąże się z koniecznością prowadzenia odpowiedniego rachunku. Prawidłowość zastosowanych procedur jest wyznaczona zgodnością z przepisami oraz dążeniem do optymalizacji podatkowej. W procedurze rachunku przychodów podatkowych należy wyodrębnić identyfikację przychodów, ich wycenę oraz ustalanie momentu uzyskania. Na każdym z tych etapów występuje ryzyko podatkowe, które skutkuje zaniżeniem lub zawyżeniem przychodu podatkowego ujawnionego przez podatnika. Minimalizacja ryzyka podatkowego związanego z ustalaniem przychodów podatkowych odbywa się poprzez zastosowanie właściwych procedur związanych z ewidencją oraz wyceną zdarzeń gospodarczych. Istotny wpływ na poziom ryzyka podatkowego ma również zakres działań zmierzających do minimalizacji obciążenia podatkowego.

Literatura

- Gierusz J. [2005], *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości (pojęcia, klasyfikacja, zakres ujawnień)*, ODDK, Gdańsk.
- Jamroży M., Sobieszek M. [2010], *Obniżanie ciężarów podatkowych*, ODDK, Gdańsk.
- Litwińczuk H. (red.) [2008], *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Olchowicz I. [2009], *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- Podatki 2009*, Meritum, Warszawa 2009.
- Styczyński R. [2010], *Spółka z o.o. Kompendium podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Szymański K.G. (red.) [2005], *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Difin, Warszawa.

TAX RISK IDENTIFICATION AND ANALYSIS OF CALCULATING THE INCOME TAX IN AN ENTERPRISE

Summary: Element procedure for the determination of the tax revenue is the revenue account. In this account shall be the identification and valuation of tax revenue that should be included in the appropriate accounting periods. Income tax is determined in accordance with the provisions of tax law. The complexity of economic processes and the inadequacy of tax rules make the presence of tax risk. It involves the possibility of error by the taxpayer or a non-optimal for the identification and valuation of revenues, as well as the recognition of inadequate revenues. In order to minimize risks to the tax revenue it is necessary to identify and analyze the activities of the taxpayer.