

Jakub Sawulski

Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Ekonomii, Katedra Finansów
Publicznych

jakub.sawulski@ue.poznan.pl

POTENCJALNE KONSEKWENCJE ZASTĄPIENIA PODATKU DOCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH PODATKIEM OD PRZYCHODÓW

Streszczenie: Od 2008 r. obserwuje się w Polsce spadający udział dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (PDOP) w PKB. Jako przyczyny tego zjawiska wskazuje się zarówno pogorszenie się warunków prowadzenia działalności gospodarczej, jak i upowszechnienie się działań mających na celu unikanie opodatkowania. Część ekspertów jako metodę zapobiegania coraz niższej ściągальności PDOP proponuje zastąpienie go podatkiem od przychodów. W artykule zaprezentowano potencjalne negatywne konsekwencje wprowadzenia takiego podatku. Jednocześnie autor przedstawia propozycje zmian, które przyczyniłyby się do poprawy ściągальności PDOP. Nie wyklucza przy tym, że mimo zaprezentowanych wad, opodatkowanie przychodów przedsiębiorstw jest warte rozważenia.

Słowa kluczowe: podatek od przychodów, opodatkowanie przedsiębiorstw.

Klasyfikacja JEL: H21, H25, H26, H32.

POSSIBLE CONSEQUENCES OF THE REPLACEMENT OF CORPORATE INCOME TAX BY SALES TAX

Abstract: Since 2008 a decline of share of Corporate Income Tax (CIT) revenues in GDP in Poland has been observed. The reasons for this are both the general deterioration in business conditions as well as the spread of tax avoidance. Some experts propose replacing it with a sales tax as a way of preventing lower CIT collection. The

article presents the potential negative consequences of introducing such a form of taxation. At the same time the author presents reforms for improving CIT collection. Although he does not preclude despite the disadvantages demonstrated of introducing such a sales tax, such a proposal is worth considering.

Keywords: sales tax, corporate taxation.

Wstęp

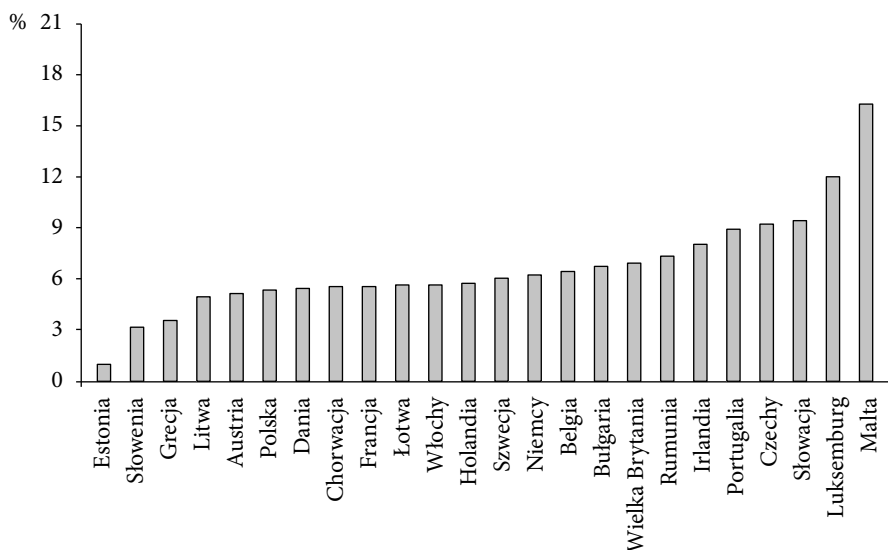
Jedną z cech charakterystycznych polskich finansów publicznych jest niski udział dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych (PDOP) w całkowitych dochodach publicznych oraz w PKB. Co więcej, pomiędzy 2008 a 2013 r. nastąpił spadek udziału dochodów z PDOP w PKB z 2,7% do 1,8%. Na obniżającą się ściągalność PDOP w Polsce zwróciły w swoich raportach uwagę Najwyższa Izba Kontroli oraz Międzynarodowy Fundusz Walutowy. Obie instytucje zalecają działania zwiększające efektywność poboru PDOP.

Jako przyczyny problemów ze ściągalnością PDOP w Polsce wskazuje się zarówno czynniki gospodarcze (pogarszające się warunki prowadzenia biznesu oraz niższą rentowność przedsiębiorstw), jak i upowszechnianie się optymalizacji podatkowych, mających na celu unikanie opodatkowania. Jedną z propozycji rozwiązania problemu, promowaną przede wszystkim przez Związek Przedsiębiorców i Pracodawców oraz Centrum im. Adama Smitha, jest zastąpienie PDOP podatkiem od przychodów. Celem artykułu jest zaprezentowanie potencjalnych negatywnych konsekwencji wdrożenia tego podatku do polskiego systemu podatkowego. W artykule dowodzi się, że niska ściągalność PDOP wymaga podjęcia działań, a wprowadzenie podatku od przychodów, mimo przedstawionych wad, może stanowić interesującą alternatywę wobec obecnie obowiązującego systemu. Byłaby to jednak znacząca rewolucja w polskim systemie podatkowym, której można uniknąć również poprzez wykorzystanie dostępnych sposobów na uszczelnienie PDOP.

1. Znaczenie podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach publicznych oraz jego ściągalność

W 2014 r. dochody budżetu państwa z podatku dochodowego od osób prawnych (PDOP) wyniosły 23,3 mld zł, co stanowiło 9,1% dochodów podatkowych tego budżetu i 8,2% jego dochodów ogółem. W porównaniu z 2013 r.

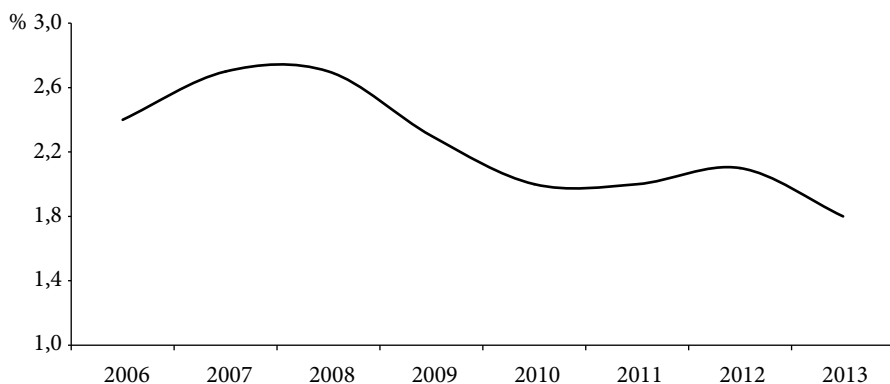
rozpatrywane dochody wzrosły nominalnie o 191 mln zł, czyli 0,8%, natomiast udział w dochodach podatkowych spadł o 0,4 p.p., a w dochodach ogółem o 0,1 p.p. [Rada Ministrów 2015]. Zgodnie z ustawą o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (JST) część wpływów z PDOP otrzymują JST. Zarówno w 2014 r., jak i w 2013 r. udział gmin, powiatów i województw w dochodach z PDOP wyniósł odpowiednio 6,71%, 1,40% i 14,75%. W 2014 r. dochody JST z PDOP wyniosły 6,4 mld zł (o 140 mln zł więcej niż w 2013 r.) i stanowiły 3,3% dochodów ogółem JST (w 2013 r. – 3,4%) [Rada Ministrów 2015]. W 2014 r. udział łącznych dochodów budżetu państwa i budżetów JST z PDOP w dochodach sektora finansów publicznych (po wyłączeniu transferów wewnątrz sektora) wyniósł 4,4% i był o 0,1 p.p. niższy niż w 2013 r. [Rada Ministrów 2014; Rada Ministrów 2015]. Na tle innych państw Unii Europejskiej (UE) Polska charakteryzuje się niskim udziałem dochodów z PDOP w dochodach podatkowych i parapodatkowych sektora *general government*. W 2013 r. udział ten wyniósł 5,4%. Niższy udział odnotowano tylko w pięciu państwach: Estonii, Słowenii, Grecji, Litwie i Austrii (rysunek 1).



Rysunek 1. Udział dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach podatkowych i parapodatkowych sektora instytucji rządowych i samorządowych (*general government*) w 25 państwach UE^a

^a Brak danych dla Finlandii, Hiszpanii i Węgier

Przedstawione dane wskazują, że dochody z opodatkowania osób prawnych z jednej strony nie stanowią kluczowego źródła dochodów sektora finansów publicznych w Polsce, z drugiej jednak strony całkowite ich zniesienie byłoby zagrożeniem dla stabilności tego sektora. Warto mieć na uwadze, że istnieje przestrzeń do zwiększania wpływów z PDOP w Polsce, na co wskazywałby relatywnie niski udział dochodów z tego podatku w dochodach publicznych. Jednocześnie zauważalne jest zmniejszenie udziału dochodów z PDOP w dochodach publicznych w 2014 r., w stosunku do 2013 r. Spadek znaczenia dochodów z opodatkowania osób prawnych w polskiej gospodarce ma miejsce od 2007 r. Relacja wpływów z PDOP do produktu krajowego brutto (PKB) spadła z 2,7% w latach 2007 i 2008 do 1,8% w 2013 r. (rysunek 2). Fakt ten został dostrzeżony m.in. przez Międzynarodowy Fundusz Walutowy (MFW) i Najwyższą Izbę Kontroli (NIK). MFW zwraca uwagę na spadek relacji dochodów podatkowych do PKB w Polsce z około 16% w 2008 r. do 13,1% w 2013 r., co jest sprzeczne z trendami obserwowanymi w innych państwach Europy, gdzie wysokość tego udziału powróciła do poziomów sprzed kryzysu. Natomiast największy spadek rozpatrywanego udziału (o 33%) miał miejsce w zakresie PDOP [Toro i in. 2015, s. 1 i 5]. NIK zauważa, że mógł to być skutek nie tylko pogorszenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej i niższej rentowności podmiotów gospodarczych, lecz także upowszechnienia się działań mających na celu unikanie lub uchylanie się od opodatkowania [NIK 2015, s. 20].



Rysunek 2. Udział dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych w PKB w latach 2006–2013 w Polsce

Źródło: Na podstawie bazy danych Eurostatu

W tabeli 1 zaprezentowano dane o liczbie podatników PDOP, osiągniętych przez nich przychodach i ich podatku należnym w latach 2007–2013. Warto

zwrócić uwagę, że dochód wykazywało w tym okresie od 69,5% do 73,8% podatników PDOP, jednak podatek należny – tylko 36,6–40,8%. Różnica wynika z istniejących zwolnień, odliczeń od dochodu, odliczeń od podstawy opodatkowania i odliczeń od podatku. W 2013 r. suma ubytków w dochodach publicznych wynikających z przysługujących podatnikom PDOP ulg i zwolnień wyniosła 15,2 mld zł, z czego 9,5 mld zł to straty z tytułu dochodów wolnych od podatku, 2,3 mld zł to straty z tytułu dochodów zwolnionych od podatku (głównie w specjalnych strefach ekonomicznych), a 3,0 mld zł to straty z tytułu odliczeń od dochodu strat z lat ubiegłych [Ministerstwo Finansów 2014]. Niski udział podatników wykazujących podatek należny wynika więc zarówno z wykazywanych przez przedsiębiorstwa strat podatkowych, jak i przysługujących ulg i zwolnień. Konsekwencją jest bardzo niski udział podatku należnego w przychodach podatników PDOP – w latach 2007–2013 wahał się on w przedziale 0,44–0,91%. Wyraźne obniżenie tego udziału nastąpiło po wybuchu globalnego kryzysu finansowego w 2008 r., co jest zgodne z obserwacjami zawartymi we wzmiankowanych wcześniej raportach MFW i NIK.

Tabela 1. Liczba podatników, ich przychody i należny podatek dochodowy od osób prawnych w latach 2007–2013 w Polsce

Wyszczególnienie	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Liczba podatników PDOP	288 263	312 356	327 292	343 165	357 067	378 964	400 944
Liczba podatników, którzy wykazali dochód	212 717	226 289	227 362	239 286	252 614	265 241	284 156
Udział podatników, którzy wykazali dochód w ogólnej liczbie podatników (w %)	73,8	72,4	69,5	69,7	70,7	70,0	70,9
Liczba podatników, którzy wykazali podatek należny	117 695	123 396	119 935	125 576	133 266	141 365	153 701
Udział podatników, którzy wykazali podatek należny w ogólnej liczbie podatników (w %)	40,8	39,5	36,6	36,6	37,3	37,3	38,3
Przychody ogółem (w mln zł)	3 430 511	4 966 701	5 762 787	5 731 391	5 947 645	5 924 850	5 199 931
Kwota podatku należnego (w mln zł)	31 053	31 198	25 376	28 916	31 524	28 417	27 969
Udział podatku należnego w przychodach (w %)	0,91	0,63	0,44	0,50	0,53	0,48	0,54

Źródło: Na podstawie: [Ministerstwo Finansów 2008–2014].

Problem unikania opodatkowania PDOP jest szczególnie widoczny w przypadku przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego. Efektywna stopa podatkowa w PDOP (stosunek podatku należnego do podstawy opodatkowania) dla przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego wyniosła 16,83% w 2011 r., 16,87% w 2012 r. i 16,26% w 2013 r. Dla pozostałych podatników było to odpowiednio 17,66%, 17,51% i 17,48%, a więc od 0,64 do 1,22 p.p. więcej niż dla podatników z udziałem kapitału zagranicznego. Warto przy tym pamiętać, że ustawa o PDOP nie zawiera żadnych szczególnych regulacji uzależniających wysokość podatku od miejsca siedziby podatnika lub podmiotu dominującego podatnika [NIK 2015, s. 20]. Niższa efektywna stopa podatkowa w przypadku przedsiębiorstw zagranicznych jest więc rezultatem stosowania przez nie optymalizacji podatkowej oraz transferowania zysków za granicę, głównie do macierzystych krajów lub rajów podatkowych.

2. Koncepcja i zalety podatku przychodowego

Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP) oraz bliskie tej organizacji środowiska jako remedium na obniżającą się wydajność fiskalną PDOP proponują zastąpienie go podatkiem od przychodów. Idea ta została wprowadzona do debaty publicznej w 2004 r. przez Centrum im. Adama Smitha (CAS), a jej renesans nastąpił po wybuchu w 2008 r. globalnego kryzysu finansowego. CAS w sierpniu 2010 r. przypomniał wcześniej opracowaną koncepcję reformy systemu podatkowego, nazywając ją „Planem ratunkowym dla finansów publicznych” [CAS 2010]. ZPP w lutym 2011 r. wystosował w imieniu małych i średnich przedsiębiorstw list do ministra finansów z prośbą o rozważenie zastąpienia PDOP podatkiem od przychodów i powtórzył tę propozycję w styczniu 2013 r. w liście do ministra gospodarki. Idea podatku przychodowego była także wielokrotnie przywoływana w innych wypowiedziach publicznych i publikacjach przedstawicieli CAS i ZPP, a także w publikacjach na stronie internetowej Warsaw Enterprise Institute (WEI) – fundacji należącej do ZPP [WEI 2015a; WEI 2015b]. Postulat wprowadzenia podatku od przychodów przedsiębiorstw można także znaleźć m.in. w publikacjach Instytutu Sobieskiego [Szałamacha 2007, s. 5 i 6] i programach partii politycznych – Prawa i Sprawiedliwości (w odniesieniu do dużych sieci handlowych) oraz Polski Razem.

Proponowana przez wymienione instytucje i ich przedstawicieli stawka podatku od przychodów waha się w przedziale 1–2%. Różny jest natomiast postulowany zakres podmiotowy opodatkowania. W pierwotnej koncepcji

CAS podatkiem przychodowym mieli zostać objęci wszyscy przedsiębiorcy, którzy zdecydują się na ogólne zasady opodatkowania VAT (czyli prawo odliczania i zwrotu podatku) i prowadzenie pełnej rachunkowości. Projekt zakładał, że możliwość rezygnacji z tej formy opodatkowania będą miały wszystkie przedsiębiorstwa prowadzone w formie jednoosobowej działalności gospodarczej, spółki cywilnej lub spółki osobowej [CAS 2010, s. 4]. W czerwcu 2015 r. R. Gwiazdowski¹ na blogu WEI umieścił wpis, który można odczytywać jako program środowiska CAS i ZPP w obszarze finansów publicznych. We wpisie tym stwierdził, że „trzeba zastąpić podatek dochodowy od spółek podatkiem przychodowym w wysokości 1–2%” [WEI 2015a]. W lipcu 2015 r. na blogu WEI pojawił się kolejny wpis o podatku przychodowym, w którym określono, że podatek ten powinien być wprowadzony w miejsce PDOP, a zaproponowana stawka wyniosła 1–1,5% [WEI 2015b]. W listach do ministra finansów i ministra gospodarki prezes ZPP C. Kaźmierczak również sugerował, że podatek przychodowy powinien wprost zastąpić PDOP, a jego stawka powinna wynieść 1% [Kaźmierczak 2013]. Instytut Sobieskiego z kolei proponował, by podatek od przychodów w wysokości 2% płaciły wszystkie firmy zatrudniające ponad pięciu pracowników [Szałamacha 2007, s. 6].

Do najczęściej wymienianych zalet podatku przychodowego należą:

- ograniczenie możliwości unikania opodatkowania,
- zmniejszenie kosztów poboru po stronie podatnika oraz władz skarbowych,
- wzrost dochodów państwa z tytułu opodatkowania przedsiębiorstw/osób prawnych.

Konieczność zapłaty podatku przychodowego objęłaby wszystkich przedsiębiorców/osoby prawne (w zależności od zakresu opodatkowania), które osiągają przychód. Jego wprowadzenie oznaczałoby likwidację kategorii kosztów uzyskania przychodów. W konsekwencji ograniczyłoby to możliwości kreowania i manipulowania tymi kosztami oraz tworzenia fikcyjnych struktur prawnych po to tylko, by obniżyć zobowiązania podatkowe. Uproszczenie sposobu kalkulacji podatku wpłynęłoby na obniżenie kosztów prowadzenia rachunkowości, a także zmniejszenie zakresu kontroli skarbowych oraz liczby wydawanych interpretacji podatkowych. Głównym beneficjentem tych zmian miałyby być sektor małych i średnich przedsiębiorstw. Zdaniem zwolenników podatku przychodowego, podmioty należące do tego sektora są najbardziej narażone na negatywne konsekwencje zbytniego skomplikowania prawa

¹ Prezes WEI, przewodniczący rady i były prezydent CAS, przewodniczący rady nadzorczej ZPP.

podatkowego, a możliwości finansowe nie pozwalają im na zatrudnianie lub zlecanie prac wykwalifikowanym doradcom podatkowym. Podatek przychodowy, w kształcie proponowanym przez CAS i ZPP, doprowadziłby także do wzrostu dochodów publicznych. Należy bowiem zauważyć, że w latach 2007–2013 udział podatku należnego w przychodach podatników PDOP był każdorazowo niższy niż najniższa proponowana przez CAS i ZPP stawka podatku przychodowego w wysokości 1% (tabela 1). Zakładając, że inna forma opodatkowania nie miałaby wpływu na sumę przychodów podatników PDOP, zastąpienie podatku dochodowego podatkiem od przychodów w wysokości 1% zwiększyłoby wysokość podatku należnego w latach 2007–2013 o 165,2 mld zł (średnio 23,6 mld zł rocznie).

3. Wady opodatkowania przychodów przedsiębiorstw

Jako wady podatku przychodowego można wskazać:

- obowiązek zapłaty podatku przez przedsiębiorstwa ponoszące stratę,
- brak korzyści podatkowych dla firm przeznaczających zyski na inwestycje,
- presję podatkową na skracanie łańcucha dostaw,
- możliwy wzrost obciążeń podatkowych przedsiębiorstw.

Zgodnie z koncepcją podatku przychodowego podatek ten jest odprowadzany przez wszystkie podmioty włączone do zakresu opodatkowania, niezależnie od ich rentowności. Oznacza to, że obowiązek zapłaty podatku spoczywałby także na przedsiębiorstwach, które ponoszą straty, o ile odnotowały one w danym roku przychód. Nie ulega wątpliwości, że wielu podatników PDOP wykazuje straty i nie odprowadza podatku należnego nie ze względu na pogorszenie faktycznej sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, lecz ze względu na stosowanie optymalizacji podatkowej. Istnieje jednak grupa podatników ponoszących rzeczywiste straty. W tych przedsiębiorstwach konieczność zapłaty podatku od przychodów mogłaby pogłębić problemy finansowe i doprowadzić do ich bankructwa. Problem ten mógłby być szczególnie widoczny w warunkach kryzysu gospodarczego. W latach 2007–2013 najmniejszy udział podatników PDOP wykazujących dochód w ogólnej liczbie podatników wystąpił w 2009 r., kiedy globalna gospodarka zanotowała największy spadek produkcji (tabela 1).

W tabeli 2 porównano wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym² i przychodowym w dwóch scenariuszach zakładających

² Dla uproszczenia kalkulacji we wszystkich symulacjach przyjęto stawkę podatku dochodowego w wysokości 20%.

Tabela 2. Symulacja wysokości podatku dochodowego i podatku przychodowego w warunkach pogarszającej się kondycji finansowej przedsiębiorstwa (dane w zł)

Wyszczególnienie	Scenariusz bazowy	Scenariusz 1: spadek przychodów	Różnica (3 – 2, w %)	Scenariusz 2: wzrost kosztów	Różnica (5 – 2, w %)
Przychody	1 000 000	900 000	–10	1 000 000	0
Koszty stałe	350 000	350 000	0	350 000	0
Koszty zmienne	600 000	540 000	–10	700 000	17
Dochód	50 000	10 000	–80	–50 000	–200
Podatek dochodowy (20%)	10 000	2 000	–80	0	–100
Podatek przychodowy (1%)	10 000	9 000	–10	10 000	0

pogorszenie się sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. W scenariuszu bazowym wysokość zobowiązania podatkowego w obu formach opodatkowania jest taka sama. W scenariuszu 1 założono spadek przychodów przedsiębiorstwa (np. spowodowany dekonjunkturą) oraz proporcjonalny spadek kosztów zmiennych związanych z wielkością produkcji. Zwraca uwagę to, że przychody ze sprzedaży, ze względu na istnienie kosztów stałych niezależnych od wielkości produkcji, są mniej wrażliwe na zmiany koniunktury niż dochody. Pogorszenie sytuacji gospodarczej może doprowadzić do istotnego spadku dochodów przy niewielkim spadku przychodów. W przedstawionej symulacji spadek dochodów i podatku dochodowego w stosunku do scenariusza bazowego wynosi 80%, a spadek przychodów i podatku przychodowego tylko 10%. W scenariuszu 2 założono przejściowy wzrost kosztów działalności przedsiębiorstwa (o 100 000 jednostek w stosunku do scenariusza bazowego), spowodowany np. przegraną sprawą sądową i koniecznością wypłaty odszkodowania. Wzrost ten powoduje pojawienie się straty z działalności gospodarczej, a w konsekwencji brak konieczności odprowadzenia podatku dochodowego. Strata nie ma jednak wpływu na wysokość podatku przychodowego, który przedsiębiorstwo będzie musiało odprowadzić w tej samej wysokości co w scenariuszu bazowym. W obu scenariuszach podatek od przychodów pogłębia spadek rentowności przedsiębiorstwa znajdującego się przejściowo w trudnej sytuacji finansowej. Pewnym rozwiązaniem przedstawionego problemu mogłoby być zawieszenie poboru podatku przychodowego w okresach głębokich kryzysów gospodarczych. Działanie takie powodowałoby jednak wzrost deficytu budżetowego, co w okresach dekonunktury pogłębiałoby problemy z utrzymaniem stabilności finansów publicznych. Rozwiązanie to

nie miałyby także zastosowania do przedsiębiorstw, których słabsza kondycja finansowa wynika z czynników innych niż wahania cyklu koniunkturalnego.

Wprowadzenie podatku przychodowego spowodowałoby również, że z punktu widzenia podatkowego tak samo traktowana byłaby firma, która wypracowane zyski przeznacza na dalsze inwestycje i rozwój przedsiębiorstwa, oraz firma, która nie podejmuje takich działań, np. przeznaczając zyski na kapitał zapasowy. Uwzględnianie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym stanowi pewnego rodzaju motywator do zwiększania wydatków przedsiębiorstwa. Z jednej strony wadą takiego rozwiązania jest to, że kierowanie się w podejmowaniu decyzji przesłankami podatkowymi, a nie przesłankami ekonomicznymi, może prowadzić do nieefektywności wydatków firm. Z drugiej strony jest to jednak czynnik napędzający inwestycje przedsiębiorstw. W tabeli 3 przedstawiono dwa scenariusze, zakładające istnienie dwóch firm o takich samych przychodach i kosztach działalności podstawowej. W scenariuszu 2 firma ponosi jednak dodatkowe koszty związane z inwestycją w rozwój przedsiębiorstwa. W obu przypadkach wysokość podatku przychodowego byłaby taka sama. Podatek dochodowy premiuje natomiast tę firmę, która reinwestuje zyski. W scenariuszu 2 przeznaczenie połowy dochodu z działalności podstawowej na inwestycje skutkuje o połowę niższym podatkiem dochodowym. Sposobem na zniwelowanie tej wady podatku przychodowego byłoby stosowanie ulg podatkowych, np. dla firm inwestujących w badania i rozwój. Przeczyłoby to jednak podstawowej idei opodatkowania przychodów przedsiębiorstw, która zakłada, że ma to być podatek prosty w kalkulacji i stosowaniu, a przez to tani w poborze dla podatnika i organów podatkowych.

Tabela 3. Symulacja wysokości podatku dochodowego i podatku przychodowego w zależności od sposobu wykorzystania zysku przedsiębiorstwa (dane w zł)

Wyszczególnienie	Scenariusz 1: przedsiębiorstwo nie inwestuje zysków	Scenariusz 2: przedsiębiorstwo inwestuje część zysków
Przychody z działalności podstawowej	10 000 000	10 000 000
Koszty działalności podstawowej	9 500 000	9 500 000
Koszty inwestycji w rozwój przedsiębiorstwa	0	250 000
Dochód	500 000	250 000
Podatek dochodowy (20%)	100 000	50 000
Podatek przychodowy (1%)	100 000	100 000

Należy także mieć na uwadze, że wprowadzenie podatku przychodowego mogłoby spowodować, że przedsiębiorstwa zaczęłyby dążyć do wykazywania całości przychodów ze sprzedaży tylko w jednostce wytwarzającej produkt finalny. W ten sposób unikałyby wielokrotnego płacenia podatku – w każdym podmiocie znajdującym się w łańcuchu dostaw. Przewaga podatku dochodowego pod tym względem polega na tym, że przychód podmiotu znajdującego się na niższym szczeblu łańcucha dostaw jest kosztem podmiotu z wyższego szczebla tego łańcucha. W tabeli 4 przedstawiono symulację wysokości podatku dochodowego i przychodowego w dwóch scenariuszach – w pierwszym firma wytwarza produkt tylko we własnym zakresie, a w drugim korzysta z usług podwykonawców. Przyjęto założenie, że w scenariuszu 2 dochód tworzony w ramach grupy przedsiębiorstw nie ulegnie zmianie w stosunku do scenariusza 1 i zostanie jedynie podzielony pomiędzy przedsiębiorstwo główne (80% dochodu) i podwykonawcę (20% dochodu). Przy takim założeniu nie ma różnicy w wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego pomiędzy oboma scenariuszami. W symulacji tej istotne jest natomiast pytanie, jak zmieni się zobowiązanie z tytułu podatku przychodowego przy wydłużeniu łańcucha dostaw. Jak wynika z przedstawionej kalkulacji, w scenariuszu 2 ulega ono zwiększeniu o 11 000 jednostek, co jest równe 1% przychodów podwykonawcy. Wydłużenie łańcucha dostaw powoduje więc wzrost sumy zobowiązań z tytułu podatku przychodowego w danym cyklu produkcyjnym. W scenariuszu 2 założono istnienie tylko jednego podwykonawcy, tymczasem we współczesnej gospodarce łańcuchy dostaw obejmują znacznie większą liczbę podmiotów. Im dłuższy łańcuch dostaw, tym więcej przychodu tworzonego przez pojedyncze podmioty należałoby opodatkować podatkiem w wysokości np. 1%. Podatek dochodowy jest w tym aspekcie o wiele bardziej neutralny, gdyż uwzględnia przychody każdego z poddostawców w kosztach przedsiębiorstwa wytwarzającego produkt finalny. Wydzielenie lub zlecanie firmom zewnętrznym części działalności przedsiębiorstwa nie zmienia więc istotnie zobowiązania podatkowego całej grupy podmiotów zaangażowanych w proces produkcyjny. Powstająca w podatku przychodowym presja na skracanie łańcucha dostaw może hamować rozwój gospodarki. Rosnąca specjalizacja firm, outsourcing oraz włączanie w cykl produkcji wielu przedsiębiorstw (w tym małych i średnich) jest jednym z motorów napędowych współczesnej gospodarki. Podatek przychodowy stanowiłby przeszkodę w opisywanej współpracy podmiotów gospodarczych.

Tabela 4. Symulacja wysokości podatku dochodowego i podatku przychodowego w zależności od długości łańcucha dostaw (dane w zł)

Wyszczególnienie		Scenariusz 1: firma nie korzysta z podwykonawców	Scenariusz 2: firma korzysta z podwykonawców
Przedsiębiorstwo główne	przychody	10 000 000	10 000 000
	koszty własne	9 500 000	8 500 000
	koszt podwykonawców	0	1 100 000
	suma kosztów	9 500 000	9 600 000
	dochód	500 000	400 000
Podwykonawca	przychody	0	1 100 000
	koszty	0	1 000 000
	dochód	0	100 000
Suma przychodów obu firm		10 000 000	11 100 000
Suma dochodu obu firm		500 000	500 000
Podatek dochodowy (20%)		100 000	100 000
Podatek przychodowy (1%)		100 000	111 000

Wprowadzenie podatku przychodowego mogłoby także doprowadzić do wzrostu obciążeń podatkowych przedsiębiorstw. Na wskazany jako zaleta wprowadzenia podatku przychodowego wzrost dochodów publicznych należy bowiem spojrzeć także z perspektywy firm. Dla większości podmiotów zastąpienie opodatkowania PDOP przez opodatkowanie przychodów stawką 1% oznaczałoby wzrost obciążeń podatkowych. To z kolei osłabiałoby możliwości inwestycyjne przedsiębiorstw. Stawka podatku przychodowego w wysokości 1%, mimo że na pozór niska, mogłaby być wystarczająco wysoka, by skutkować wskazanymi negatywnymi konsekwencjami takiego sposobu opodatkowania – prowadzić do bankructwa firm znajdujących się przejściowo w złej sytuacji finansowej lub wywoływać presję podatkową na skracanie łańcucha dostaw. W propozycjach CAS i ZPP podatek od przychodów jest jednym z elementów projektu reformy całego systemu podatkowego. Według tego planu wzrost obciążeń związanych z zastąpieniem PDOP podatkiem od przychodów miałby być zrekompensowany m.in. obniżeniem pozapłacowych kosztów pracy. W tym celu eksperci CAS i ZPP proponują likwidację podatku dochodowego od osób fizycznych i składek na ubezpieczenia społeczne oraz zastąpienie ich podatkiem od funduszu płac w wysokości 25% [WEI 2015a].

Tabela 5. Symulacja wysokości podatku dochodowego i podatku przychodowego w zależności od wysokości marży (dane w zł)

Wyszczególnienie	Scenariusz 1: przedsiębiorstwo działa w branży o niskiej marży	Scenariusz 2: przedsiębiorstwo działa w branży o wysokiej marży
Przychody	10 000 000	10 000 000
Koszty	9 900 000	9 000 000
Dochód	100 000	1 000 000
Marża	1%	10%
Podatek dochodowy (20%)	20 000	200 000
Podatek przychodowy (1%)	100 000	100 000

Ważnym skutkiem zastąpienia PDOP podatkiem od przychodów była by także zmiana ciężaru opodatkowania w zależności od osiąganego marży. Podatek dochodowy jest bardziej korzystny dla branż o niskiej marży, gdzie relacja podatku do obrotu jest stosunkowo niska, niż dla branż o wysokiej marży, gdzie ta relacja jest stosunkowo wysoka. Wysokość podatku przychodowego nie jest natomiast uzależniona od osiąganego marży. W konsekwencji jego wprowadzenie pogorszyłoby sytuację rynkową branż o niskiej marży w stosunku do branż o wysokiej marży. W tabeli 5 zaprezentowano symulację wysokości podatku dochodowego i przychodowego w przedsiębiorstwie działającym w branży o niskiej i wysokiej marży. W obu scenariuszach założono, że przedsiębiorstwa osiągają przychody w tej samej wysokości, natomiast różnią się wielkością kosztów, a w konsekwencji wysokością dochodu i marży. Jak wynika z symulacji, osiągnięta marża ma istotny wpływ na wysokość podatku dochodowego (z korzyścią dla branż o niskiej marży), a nie ma żadnego wpływu na wysokość podatku przychodowego. Trudno jednoznacznie stwierdzić, czy taka zmiana w rozkładzie obciążeń podatkowych jest wadą czy zaletą propozycji zastąpienia PDOP podatkiem od przychodów. Polska gospodarka opiera się w większym stopniu na branżach o niskiej marży, jednak zadanie przewyciężenia tzw. pułapki średniego dochodu wymaga stworzenia w Polsce przestrzeni dla branż o wysokiej marży, np. związanych z nowymi technologiami. Do branż o wysokiej rentowności sprzedaży w polskiej gospodarce należą m.in. telekomunikacja, energetyka, farmaceutyka, produkcja papieru i wyrobów z papieru. Te branże mogłyby zwiększyć swój udział w polskiej gospodarce po wprowadzeniu podatku przychodowego. Na drugim biegunie znajdują się m.in. handel detaliczny, produkcja wyrobów tytoniowych, usługi turystyczne, transport, budownictwo [PKO BP 2013, s. 1].

Wysokość osiąganey marży zależy jednak nie tylko od branży, w której działa przedsiębiorstwo, lecz także od jego wielkości. Im większe przedsiębiorstwo, tym częściej osiąga relatywnie niższą marżę. Tezę tę potwierdzają dane GUS. W 2013 r. wskaźnik rentowności obrotu brutto w polskich przedsiębiorstwach niefinansowych był najwyższy w firmach zatrudniających 0–49 pracowników (9,7%, w tym 12,7% w firmach zatrudniających 0–9 pracowników). Dla przedsiębiorstw zatrudniających 50–249 osób oraz 250 i więcej pracowników wskaźnik ten wyniósł 4,6%. Rentowność małych firm jest wyższa także wówczas, gdy weźmie się pod uwagę tylko osoby prawne [GUS 2014, s. 50]. W tym kontekście zastąpienie PDOP podatkiem od przychodów poprawi pozycję rynkową małych przedsiębiorstw. Należy bowiem przewidywać, że w wyniku wdrożenia takiej zmiany wzrost relacji podatku należnego do obrotów będzie tym wyższy, im większa skala działalności przedsiębiorstwa.

Zakończenie

Niski udział podatku dochodowego od osób prawnych w dochodach publicznych, spadająca ściągальność tego podatku oraz upowszechnienie działań nakierowanych na unikanie opodatkowania stanowią istotne wyzwania dla polskiej polityki fiskalnej. Zdaniem części ekspertów, w tym przede wszystkim osób ze środowiska Związku Przedsiębiorców i Pracodawców oraz Centrum im. Adama Smitha, remedium na wskazane problemy byłoby zastąpienie PDOP podatkiem od przychodów. Główną zaletą podatku przychodowego jest jego prosta konstrukcja, która znacznie ogranicza możliwości unikania opodatkowania oraz zmniejsza koszty poboru zarówno po stronie podatnika, jak i organów podatkowych. Według szacunków jego wprowadzenie pozwoliłoby także na wzrost dochodów publicznych.

W artykule skoncentrowano się jednak na potencjalnych negatywnych konsekwencjach zastąpienia PDOP podatkiem od przychodów. Przedstawiono cztery zasadnicze wady opodatkowania przychodów przedsiębiorstw:

- obowiązek zapłaty podatku przez przedsiębiorstwa ponoszące stratę, co potęgowałoby problemy finansowe przedsiębiorstw znajdujących się przejściowo w słabej kondycji finansowej, a w skrajnych sytuacjach prowadziło do ich bankructwa – wada ta mogłaby być szczególnie dotkliwa w okresach kryzysów gospodarczych;
- brak korzyści podatkowych dla firm przeznaczających zyski na inwestycje, co objawiałoby się takim samym traktowaniem przedsiębiorstw inwestujących zyski w rozwój oraz firm przeznaczających zyski np. na kapitał

- zapasowy – konsekwencją byłoby osłabienie bodźców do zwiększania prywatnych wydatków inwestycyjnych;
- presja podatkowa na skracanie łańcucha dostaw, która prowadziłaby do stopniowego zamykania całości przychodów z danego procesu produkcyjnego w przedsiębiorstwie wytwarzającym produkt finalny – to z kolei ograniczyłoby specjalizację firm, zmniejszyłoby udział w cyklach produkcyjnych małych i średnich przedsiębiorstw oraz negatywnie rzutowałoby na zakres współpracy podmiotów gospodarczych;
 - wzrost obciążeń podatkowych nakładanych na firmy, co z punktu widzenia dochodów publicznych stanowi zaletę podatku przychodowego, lecz jednocześnie pogarszałoby sytuację finansową sektora przedsiębiorstw – wprowadzenie podatku przychodowego spowodowałoby także zmianę w rozkładzie obciążeń podatkowych pomiędzy branżę o niskiej i wysokiej marży oraz pomiędzy firmy małe i duże, co jednak trudno ocenić jednoznacznie pozytywnie lub negatywnie.

Mimo zaprezentowanych wad podatek od przychodów stanowi pewną alternatywę dla obowiązującego podatku dochodowego od osób prawnych i propozycja jego wprowadzenia powinna zostać poddana analizie przez władzę publiczną. Byłaby to jednak daleko idąca reforma w polskim prawie podatkowym, która wymagałaby także zmian w wielu innych ustawach, nie tylko podatkowych. Istotna poprawa ściągalności PDOP mogłaby natomiast nastąpić poprzez uszczelnienie istniejących regulacji prawnych, w tym uchylenie znacznej części zwolnień przedmiotowych (np. likwidację specjalnych stref ekonomicznych), zniesienie możliwości odliczania strat z lat ubiegłych oraz włączenie do zakresu opodatkowania dochodów z działalności rolniczej.

Bibliografia

- Centrum im. Adama Smitha, 2010, *Plan ratunkowy dla finansów publicznych*, Inicjatywy Smitha, Warszawa.
- GUS, 2014, *Działalność przedsiębiorstw niefinansowych w 2013 r.*, Warszawa.
- Każmierczak, C., 2013, *List otwarty do premiera Piechocińskiego w sprawie patriotyzmu gospodarczego*, Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, <http://zpp.net.pl/aktualnosci/run,list-otwarty-do-premiera-piechocinskiego-w-sprawie-patriotyzmu-gospodarczego,page,79,article,68.html> [dostęp: 16.07.2015].
- Ministerstwo Finansów, 2008–2014, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych (lata 2007–2013)*, Warszawa.

- Najwyższa Izba Kontroli, 2015, *Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego*, Warszawa.
- PKO BP, 2013, *Sytuacja ekonomiczno-finansowa przedsiębiorstw. Raport roczny 2013*, Analizy Sektorowe, Warszawa.
- Rada Ministrów, 2014, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia 2013 do 31 grudnia 2013 r.*, Warszawa.
- Rada Ministrów, 2015, *Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia 2014 do 31 grudnia 2014 r.*, Warszawa.
- Szałamacha, P., 2007, *Daniny publiczne w Polsce – zwrot w kierunku rozwiązań wolnościowych*, Raport Instytutu Sobieskiego, Warszawa.
- Toro, J., Jensen, A., Thackray, M., Kidd, M., Russel, B., 2015, *Republic of Poland. Tax Administration. Modernization Challenges and Strategic Priorities*, International Monetary Fund, Washington.
- Warsaw Enterprise Institute, 2015a, *Co można i co trzeba zrobić z finansami publicznymi*, <http://wei.org.pl/blogi-wpis/run,co-mozna-i-co-trzeba-zrobic-z-finansami-publicznymi,page,1,article,1706.html> [dostęp: 17.07.2015].
- Warsaw Enterprise Institute, 2015b, *O podatku przychodowym*, <http://wei.org.pl/aktualnosci/run,o-podatku-przychodowym,page,1,article,1734.html> [dostęp: 16.07.2015].