



Data	Numer	Autor
19 kwietnia 2017	5/2017	Aleksander Łaszek
Niesprawiedliwy podatek przychodowy: strata dla małych przedsiębiorstw i budżetu państwa		

- **Podatek przychodowy uderza w podatkowe źródła współczesnego wzrostu gospodarczego: inwestycje i specjalizacje.**
 - Ponieważ podstawą wyliczenia wysokości podatku są przychody, przy jego wyznaczaniu nie są brane pod uwagę koszty związane z inwestycjami. Firmy płacą podatki niezależnie od wielkości ich inwestycji, co zniechęca do inwestowania.
 - Podatek przychodowy jest naliczany za każdym razem gdy firmy sprzedają sobie materiały bądź półprodukty. Dlatego bardziej opłacalne jest wytwarzanie wszystkiego w ramach jednej korporacji – molocha, niż kupowanie od wyspecjalizowanych poddostawców, co wiązałoby się z płaceniem podatku przychodowego.
- **Przejęcie z podatku dochodowego na podatek przychodowy otworzy olbrzymie pole do zmian w strukturze przedsiębiorstw oraz kontraktów, generując popyt na usługi prawników oraz doradców podatkowych.**
 - Po pierwsze, firmy zorganizowane jako holdingi będą łączyły się w jednolite spółki. Dzięki temu wszystkie transakcje w ramach holdingu przestaną być opodatkowane. Po drugie większe firmy będą przejmować swoich poddostawców i dzięki temu omijać podatek na jednym etapie.
 - Po drugie, tam gdzie to możliwe, firmy będą starały się zmienić strukturę umów, tak by być tylko pośrednikiem. Jeżeli firma kupi od dostawcy towar by potem sprzedać go klientowi, podatek przychodowy będzie zapłacony dwukrotnie. Jeżeli jednak umowa zostanie zmieniona tak, że firma towar tylko prezentuje i wystawia, a właścicielem pozostaje początkowy dostawca, podatek będzie zapłacony tylko raz.
 - Po trzecie, w przypadku towarów, które na różnych etapach produkcji często są sprzedawane między firmami, taniej będzie kupić dane dobro za granicą i raz

zapłacić podatek, niż płacić podatek na każdym etapie jego tworzenia w kraju.

- Strukturalną wadą podatku przychodowego jest jego kaskadowy charakter - podatek rośnie z każdą transakcją. **Dlatego kraje wysoko rozwinięte zrezygnowały z tego typu podatków, zastępując je ekonomicznie znacznie lepiej skonstruowanym podatkiem VAT.** Możliwość odliczenia podatków opłaconych na poprzednich etapach produkcji sprawia, że VAT nie wypacza struktury przedsiębiorstw.
- **Na wprowadzeniu podatku przychodowego najwięcej straciłyby małe, krajowe przedsiębiorstwa współpracujące z większymi koncernami.** Podatek przychodowy sprawiłby, że koncernom bardziej zaczęłyby się opłacać produkcje większej ilości towarów wewnątrz firmy, niż współpraca z mniejszymi podmiotami, co wiązałoby się z co najmniej podwójnym opodatkowaniem.

Charakterystyka podatku przychodowego

Podatek przychodowy jest naliczany w oparciu o przychody, bez uwzględnienia kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo. Zwolennicy podatku przychodowego wskazują na jego prostotę – każde przedsiębiorstwo jest w stanie łatwo wyliczyć ile pieniędzy otrzymało za swoje towary lub usługi, a przy tym nie musi wyliczać wszystkich kosztów uzyskania przychodów. Ta prosta ma jednak swoją cenę - przychody są bardzo ułomną miarą aktywności gospodarczej, a kaskadowy charakter podatku wypacza strukturę przedsiębiorstw.

Podatek przychodowy nie zależy od dochodowości przedsiębiorstwa – muszą go płacić nawet firmy przynoszące straty. Przy wyliczaniu podatku brane są pod uwagę tylko przychody, a pomijane koszty, które mają kluczowe znaczenie dla dochodowości.

Przykładowo gdy stawka podatku wynosi 1%, a trzy firmy mają takie same przychody zapłacą identyczny podatek, pomimo skrajnie różnej sytuacji:

- Firma A – przedsiębiorstwo handlowe, gdzie znaczną część kosztów stanowi zakup towarów w hurtowni. 100 mln zł przychodu ze sprzedaży, 28 mln zł na płace i kosztów stałych (czynsze, etc.), 70 mln zł koszt zakupu towarów. Łączne koszty 98 mln zł, zysk właściciela 2 mln zł. Podatek wyniesie $1\% \cdot 100 \text{ mln zł} = 1 \text{ mln zł}$, co odpowiada połowie zysków.
- Firma B – przedsiębiorstwo usługowe, gdzie największym kosztem są wynagrodzenia pracowników. 100 mln zł przychodu ze sprzedaży, 70 mln zł na płace i kosztów stałych (czynsze, etc.). Łączne koszty 70 mln zł, zysk właściciela 30 mln zł. Podatek wyniesie $1\% \cdot 100 \text{ mln zł} = 1 \text{ mln zł}$, co odpowiada mniej niż 5% zysków właściciela.
- Firma C – przedsiębiorstwo przemysłowe, gdzie największym kosztem są duże inwestycje w maszyny, które zwracają się przez lata. 100 mln zł przychodu ze sprzedaży, 20 mln zł na płace i kosztów stałych (czynsze, etc.), 200 mln zł inwestycji w maszyny. Takie przedsiębiorstwo nie przynosi w danym

momencie zysku (przychody 100 mln zł, koszty 220 mln zł), dopiero z czasem inwestycja w maszyny się zwróci. Pomimo, że firma nie przynosi dochodów, właściciel i tak będzie zobowiązany do zapłaty 1 mln zł podatku przychodowego.

Powyższe przykłady pokazują, że podatek przychodowy nierówno obciąża przedsiębiorstwa o różnym profilu. Jest on wyjątkowo korzystny dla firm usługowych, w których zakup towarów stanowi mało istotną część kosztów, a szczególnie szkodliwy dla rozwijających się przedsiębiorstw przemysłowych, które dużo inwestują.

Kaskadowy charakter podatku przychodowego powoduje jego narastanie na każdym etapie wytwarzania dóbr. Jest to dobrze widoczne już na prostych przykładach. Jeżeli rolnik, młynarz, piekarz, hurtownik i detalista są niezależnymi podmiotami, na każdym etapie drogi od zboża, przez mąkę po pieczywo na stole konsumenta, naliczony zostanie podatek. Jednocześnie zintegrowana firma, która jest właścicielem pól, młynów, piekarni i sklepów podatek naliczy tylko raz i dzięki temu będzie mogła sprzedać chleb taniej. Negatywne konsekwencje konstrukcji podatku są widoczne już nawet na krótszych łańcuchach dostaw. Przykładowo przy podatku wynoszącym 1% jeżeli producent samochodów sprzedaje samochód dealerowi za 45 tys. zł, a dealer konsumentowi za 50 tys. zł to łączny podatek wyniesie 950 zł (450 zł płacone przez producenta, 500 zł płacone przez dealera). Taka struktura w sposób oczywisty zachęca producenta samochodów do tworzenia własnych punktów sprzedaży bezpośredni konsumentom – pozwoli to zaoszczędzić 450 zł podatku. Już powyższe, proste przykłady pokazują, że konstrukcja podatku przychodowego preferuje skonsolidowane molochy kontrolujące wszystkie etapy produkcji kosztem małych, niezależnych poddostawców.

Wpływ podatku przychodowego na wzrost gospodarczy

Gospodarki krajów, które zapewniają wysoki poziom życia swoim obywatelom, charakteryzują dwie cechy: daleko idąca specjalizacja i bardzo dobre wyposażenie miejsc pracy. Wprowadzenie podatku przychodowego zniechęca zarówno do specjalizacji jak i wysokich inwestycji, bez których polskie firmy nie mają szans osiągnąć poziomu firm zachodnioeuropejskich.

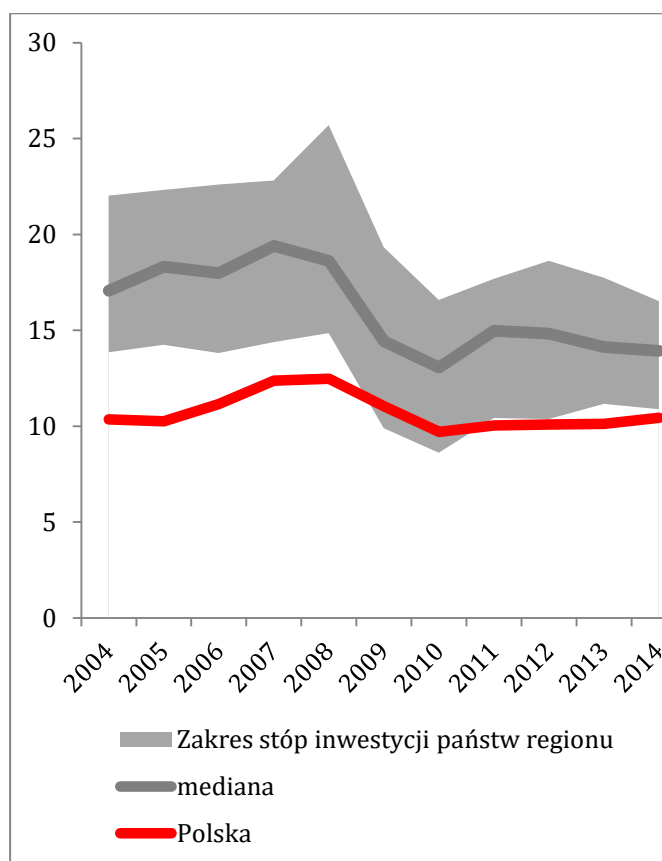
Podatek przychodowy zniechęca do specjalizacji premiując zintegrowane pionowo firmy. Jest to konsekwencja jego kaskadowej konstrukcji – jest naliczany za każdym razem gdy dany produkt lub jego części składowe są sprzedawane. W konsekwencji łączna suma podatków będzie wyższa jeśli dane dobro jest wytwarzane przez szereg niezależnych firm niż w przypadku gdy wszystko jest wytwarzane w ramach jednej korporacji. W niektórych branżach i sektorach konsolidacja pionowa, czyli sytuacja w której jedna firma kontroluje kolejne etapy produkcji, jest uzasadniona. Są jednak branże, w których większą efektywność zapewnia zlecenie części produkcji wysoko wyspecjalizowanym poddostawcom. Wprowadzenie podatku przychodowego działałoby na ich niekorzyść – możliwe byłyby sytuacje w których bardziej efektywne rozwiązania przestają być opłacalne ze względów podatkowych.

Podatek przychodowy zniechęca do inwestycji – w przypadku firm ponoszących duże nakłady inwestycyjne efektywne opodatkowanie ich dochodów będzie znacznie wyższe niż w

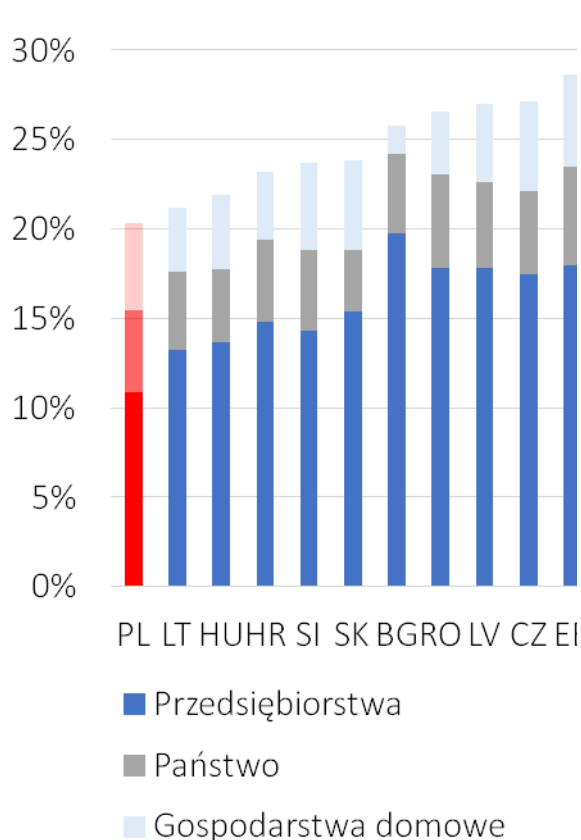
przypadku firm nie inwestujących. Negatywny wpływ podatku dochodowego na inwestycje jest związany z jego oderwaniem od kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwo. W rezultacie firma niezależnie od tego, czy ponosi koszty związane z inwestycjami czy nie, zapłaci taki sam podatek.

Niskie inwestycje przedsiębiorstw już teraz są barierą ograniczającą wzrost polskiej gospodarki, więc jeśli chcemy osiągnąć poziom życia Europy Zachodniej, tym bardziej powinniśmy unikać działań zniechęcających do inwestowania. W 2014 r. kapitał na pracującego w Polsce wynosił poniżej 47 tys. euro wobec 135 tys. euro w Niemczech (FOR, 2015). Bez wyższych inwestycji nie będziemy w stanie zniwelować tak olbrzymiej luki w wyposażeniu miejsc pracy i w konsekwencji produktywności pracowników w Polsce i Niemczech. Tymczasem w ostatniej dekadzie stopa inwestycji w Polsce była najniższa wśród państw regionu (zob. Wykres 1.2). Szczególnie niepokoją najniższe w regionie inwestycje przedsiębiorstw - poza krótkim okresem 2009-2010. Jednak, nawet gdy polskie inwestycje wypadały nieznacznie lepiej od niektórych krajów regionu (choć wciąż gorzej od regionalnej średniej) wynikało to nie tyle z przejściowej poprawy sytuacji w Polsce, lecz z głębszego załamania u naszych sąsiadów (zob. Wykres 1.1).

Wykres 1.1. Inwestycje przedsiębiorstw (%PKB), Polska na tle regionu



Wykres 1.2. Inwestycje (%PKB) wg sektorów instytucjonalnych w latach 2005-2014



Szare pole na wykresie 1.1 reprezentuje zakres stopy inwestycji w krajach regionu, czyli przedział od krajów o najniższej, do krajów o najwyższej stopie inwestycji.

Źródło: Raport FOR "Następne 25 lat", opracowanie własne FOR na podstawie danych Eurostatu

Reakcje firm na podatek przychodowy

Podatek przychodowy jest często błędnie przedstawiany jako zasadnicze uproszczenie systemu podatkowego, które sprawi, że doradcy podatkowi stracą zajęcie. W praktyce będzie wręcz odwrotnie – diametralna zmiana podstawy opodatkowania, z dochodów na przychody, sprawi, że firmy będą tak zmieniały swój model biznesowy, by minimalizować obciążenie podatkiem. Będą temu służyć przede wszystkim trzy rzeczy: zmiana organizacji firmy, konsolidacja pionowa oraz zmiana kształtu umów.

Najprostszym działaniem pozwalającym na zmniejszenie opodatkowania będzie połączenie firm zorganizowanych w postaci holdingów w jednolite spółki. Czy ze względów historycznych czy organizacyjnych część firm działa jako holdingi, gdzie spółka matka posiada 100% udziałów spółek córek sprzedających swoje usługi matce. Ponieważ po wprowadzeniu podatku przychodowego cała ta sprzedaż byłaby objęta podatkiem, firmy będą miały bodźce by przeorganizować się jako jednolite spółki – transakcje w ramach firmy nie będą przecież objęte podatkiem.

Minimalizacji opodatkowania służyć będzie przejęcie poddostawców. Po wprowadzeniu podatku przychodowego firmy będą miały bodźce nie tylko by połączyć kontrolowane przez siebie spółki, ale także by przejąć obecnie niezależnych poddostawców. W sytuacji gdy podatek przychodowy jest naliczany przy wszystkich transakcjach między firmami opłacalne będzie zorganizowanie wszystkiego w ramach jednej firmy i uniknięcie tym sposobem znacznej części opodatkowania.

Zmiana struktury umów może pomóc firmom obniżyć potencjalne obciążenie podatkiem przychodowym. O ile obecnie umowy zawierane przez firmy są tak skonstruowane by w miarę możliwości minimalizować zysk do opodatkowania, tak po wprowadzeniu podatku przychodowego firmy będą starały się wykazać możliwie niskie przychody. W wielu przypadkach może temu służyć zmiana struktury umów. Przykładowo, jeżeli wymieniany w poprzednim rozdziale producent samochodów zamiast sprzedawać samochód dealerowi będzie pozostawał jego właścicielem, reprezentowanym przez dealera, charakter transakcji się zmieni. Zamiast sprzedaży samochodu przez producenta dealerowi (45 tys. zł * 1% = 450 zł podatku) oraz sprzedaży przez dealera klientowi (50 tys. zł * 1% = 500 zł podatku) będzie miała miejsce sprzedaż samochodu klientowi przez producenta (45 tys. zł * 1% = 450 zł) oraz zapłata dealerowi za obsługę (5 tys. zł * 1% = 50 zł). Taka zmiana struktury umowy pozwoli niemal dwukrotnie obniżyć wysokość podatku.

Powyższe przykłady to tylko kilka pomysłów jak można by było minimalizować obciążenie podatkiem przychodowym. Zawodowi doradcy podatkowi oraz prawnicy po jego wprowadzeniu mieliby dużo pracy nad wymyśleniem kolejnych sposobów uniknięcia tego podatku.

Ewolucja podatku przychodowego i doświadczenia międzynarodowe

Chęć usunięcia strukturalnych problemów generowanych przez podatek dochodowy było przyczyną przechodzenia kolejnych krajów z podatków dochodowych na VAT. Początkowo były to przede wszystkim kraje wysoko rozwinięte (Jorgsen i Owen 1995, Heady 2002) a później także kraje rozwijające się (Bird i Gendron 2005, Minh Le 2003). Kluczowym problemem związanym z podatkiem dochodowym jest jego kaskadowy charakter – naliczanie podatku przy każdej kolejnej transakcji, co zachęca firmy do minimalizowania ilości transakcji rynkowych. Mankament ten usuwa VAT – w tym podatku przedsiębiorcy na kolejnych etapach produkcji mogą odliczyć od swojego zobowiązania podatkowego VAT naliczony przez ich kontrahentów na wcześniejszych etapach produkcji.

Poniższe tabele przedstawiają konsekwencje 5% VAT lub 2.5% podatku dochodowego dla przykładowego łańcucha dostaw. W przypadku podatku VAT nie ma znaczenia, czy dany produkt wytwarzają i dystrybuują 3 kolejne firmy (VAT 1) czy jedna zintegrowana firma (VAT 2). Dlatego podatek ten nie wypacza struktury firm w gospodarce. Przy podatku dochodowym sposób organizacji produkcji nabiera znaczenia – w przypadku gdy cała produkcja i dystrybucja odbywa się w jednej firmie (podatek dochodowy 2) łączne opodatkowanie może być nawet dwukrotnie niższe niż w przypadku łańcucha niezależnych firm (podatek dochodowy 1). Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, jak z punktu widzenia budżetu państwa mogą się zmienić wpływy z podatku dochodowego wraz ze zmianą organizacji produkcji przez firmy.

VAT 1. Niezależni poddostawcy (stawka 5%)

	Cena netto	VAT należny	VAT naliczony	VAT odprowadzony do US
Firma A sprzedaje firmie B	300	15	-	15
Firma B sprzedaje firmie C	400	20	15	5
Firma C sprzedaje konsumentowi	500	25	20	5
SUMA	-	-	-	25

VAT 2. Produkcja w zintegrowanej korporacji (stawka 5%)

	Cena netto	VAT należny	VAT naliczony	VAT odprowadzony do US
Firma D sprzedaje konsumentowi	500	25	25	25

SUMA	-	-	-	25
-------------	---	---	---	-----------

Podatek przychodowy 1. Niezależni poddostawcy (stawka 2.5%)

	Cena netto	Podatek należny	Podatek odprowadzony do US
Firma A sprzedaje firmie B	300	7.5	7.5
Firma B sprzedaje firmie C	400	10	10
Firma C sprzedaje konsumentowi	500	12.5	12.5
SUMA	-	-	30

Podatek przychodowy 2. Produkcja w zintegrowanej korporacji

	Cena netto	Podatek należny	Podatek odprowadzony do US
Firma D sprzedaje konsumentowi	500	12.5	12.5
SUMA	-	-	12.5

Dobrym przykładem negatywnych konsekwencji podatku obrotowego jest Brazylia. W 2002 roku wycofała się ona z podatków obrotowych, zastępując je podatkiem VAT. Efektem był szybszy wzrost gospodarczy i wyższe zatrudnienie, szczególnie widoczne w sektorach, w których dobra pośrednie stanowiły dużą część wartości sprzedaży finalnej (w takich przypadkach podatek przychodowy jest najbardziej szkodliwy). I tak w przemyśle tekstylnym (szczególnie obciążonym podatkiem przychodowym), po reformie, ceny spadły o 15%, a wielkość sprzedaży wzrosła o 11% więcej niż w przemyśle maszynowym (ponieważ ten przemysł wykorzystuje relatywnie mało drogich dóbr pośrednich, negatywne skutki podatku przychodowego dla niego były istotnie mniejsze).¹

¹ Szerzej patrz B. Caprettini i A. Ciccone, Turnover Taxes and Productivity. Evidence from a Brazilian Tax Reform, working paper, 2015.

Podsumowanie

Ze względu na fundamentalne wady podatku dochodowego (zniechęcanie do inwestycji oraz preferencyjne opodatkowanie zintegrowanych pionowo molochów) zdecydowana większość państw wysokorozwiniętych zastąpiła go podatkiem VAT. Możliwość odliczenia przez przedsiębiorstwa VAT opłaconego na wcześniejszych etapach produkcji przez ich poddostawców sprawia, że podatek ten nie zniekształca struktury przedsiębiorstw.

Paradoksalnie choć podatek dochodowy jest przedstawiany jako recepta na unikanie opodatkowania przez wielkie koncerny, to na jego wprowadzeniu najwięcej stracą małe, niezależne przedsiębiorstwa. W momencie gdy zaopatrywanie się u zewnętrznych poddostawców będzie wiązało się z kilkukrotnym opodatkowaniem tego samego towaru duże koncerny będą miały silne bodźce by zerwać z nimi współpracę i przejąć pełną kontrolę nad całym łańcuchem dostaw.

Źródła:

Heady, Christopher. 2002. "Tax Policy in Developing Countries: What Can Be Learned from OECD Experience?" Paper presented at the seminar "*Taxing Perspectives: A Democratic Approach to Public Finance in Developing Countries*," at the Institute of Development Studies, University of Sussex on 28-29 October, 2002.

Minh Le Tuan. 2003. Value Added Taxation: Mechanism, Design, and Policy Issues Le Paper prepared for the World Bank course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries (Washington D.C., April 28-May 1, 2003)

Jorgsen Erik, Owens Jeffrey. 2005, The move to VAT. The OECD Observer No. 195

Bird, Richard M. i Gendron Pierre-Pascal. 2005. VAT Revisited A New Look at the Value Added Tax in Developing and Transitional Countries US AID.



Forum Obywatelskiego Rozwoju

FOR zostało założone w 2007 roku przez prof. Leszka Balcerowicza, aby skutecznie chronić wolność oraz promować prawdę i zdrowy rozsądek w dyskursie publicznym. Naszym celem jest zmiana świadomości Polaków oraz obowiązującego i planowanego prawa w kierunku wolnościowym.

FOR realizuje swoje cele poprzez organizację debat oraz publikację raportów i analiz podejmujących ważne tematy społeczno-gospodarcze, a w szczególności: stan finansów publicznych, sytuację na rynku pracy, wolność gospodarczą, wymiar sprawiedliwości i tworzenie prawa. Z inicjatywy FOR w centrum Warszawy i w Internecie został uruchomiony licznik długu publicznego, który zwraca uwagę na problem rosnącego zadłużenia państwa. Działania FOR to także projekty z zakresu edukacji ekonomicznej oraz udział w kampaniach na rzecz zwiększania frekwencji wyborczej.

Wspieraj nas!

Zdrowy rozsądek oraz wolnościowy punkt widzenia nie obronią się same. Potrzebują zaplanowanego, wyczerpanego, skutecznego wysiłku oraz Twojego wsparcia.

Jeśli jest Ci bliski porządek społeczny szanujący wolność i obawiasz się nierozsądnych decyzji polityków udających na Twój koszt Świętych Mikołajów, wesprzyj finansowo nasze działania.

Wyślij przelew na konto FOR (w PLN): 68 1090 1883 0000 0001 0689 0629

W sprawie darowizn, możesz się skontaktować:

Patrycja Satora, dyrektor ds. rozwoju FOR

Tel. 500 494 173

patrycja.satora@for.org.pl

Już dziś pomóż nam chronić wolność - obdarz nas swoim wsparciem i zaufaniem.

Wyślij przelew na konto FOR (w PLN): 68 1090 1883 0000 0001 0689 0629

KONTAKT DO AUTORA



Aleksander Łaszek
Główny Ekonomista

aleksander.laszek@for.org.pl

Fundacja Forum Obywatelskiego Rozwoju – FOR

ul. Ignacego Krasickiego 9A; 02-628 Warszawa; tel. 22 628 85 11

e-mail: info@for.org.pl; www.for.org.pl

[f/FundacjaFOR](https://www.facebook.com/FundacjaFOR) [t @FundacjaFOR](https://twitter.com/FundacjaFOR)