

PŁACA+ PODATKI-

USTAWA DZIERŻAWSKIEGO

ZARYS KONCEPCYJNY NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO
W ZAKRESIE PODATKÓW BEZPOŚREDNICH ORAZ POŚREDNICH

OPRACOWANIE PRZYGOTOWANE
POD KIEROWNICTWEM MARIUSZA PAWLAKA, GŁÓWNEGO EKONOMISTY ZPP

WWW.PODATKIMINUS.PL



Związek Przedsiębiorców i Pracodawców
www.zpp.net.pl

WARSZAWA, KWIECIEŃ 2017

Płaca+ Podatki–. Ustawa Dzierżawskiego.

Niniejszy system jest zmodyfikowaną wersją projektu reformy finansów publicznych opracowanego przez Krzysztofa Dzierżawskiego w 2001 roku w Centrum im. Adama Smitha.

Współautorzy niniejszego opracowania:

Piotr Barełkowski
Jakub Bińkowski
Jacek Czeladko
Bożena Głowacka
Robert Gwiazdowski
Edward Janczak
Cezary Kaźmierczak
Katarzyna Klimek
Zbigniew Kmiec
Marek Kułakowski
Marcin Nowacki
Józef Orzeł
Tomasz Pruszczyński
Jan Rakowski
Marcin Roszkowski
Henryk Siodmok
Andrzej Sadowski
Tomasz Wróblewski

Składamy wyrazy podziękowania dla Ministerstwa Finansów oraz Zakładu Ubezpieczeń Społecznych za udostępnienie danych liczbowych.

SPIS TREŚCI

1. Nasz cel	4
2. Wstęp	5
3. Implementacja nowego systemu podatkowego	6
3.1. Finanse publiczne. Likwidacja podatków i składek.	6
3.2. Opodatkowanie pracy. Jednolity podatek od Funduszu Płac. Oszczędności.	7
3.3. Jednolite opodatkowanie działalności gospodarczej osób fizycznych.	8
3.4. Jednolite opodatkowanie działalności gospodarczej osób prawnych.	10
Prawne aspekty wprowadzenie podatku przychodowego.	12
3.5. Opodatkowanie wypłacanych dywidend stawką 27 proc.	12
3.6. Neutralność budżetowa. Jednolita stawka VAT.	13
4. Podsumowanie koncepcji nowego ładu podatkowego	14
4.1. Likwidujemy.	14
4.2. Wprowadzamy i zmieniamy.	14
4.3. Korzyści.	15
Załącznik 1 - Opinia prawna w przedmiocie podatku przychodowego od osób prawnych	16
Załącznik 2 – Słów kilka o podatku przychodowym	21
Załącznik 3 – Dane liczbowe	26

1. NASZ CEL

1. NASZ CEL

Celem nowego ładu podatkowego jest uwolnienie przedsiębiorczości od skomplikowanego i niestabilnego systemu podatkowego i dzięki temu pobudzenie społeczeństwa do rozwoju działalności gospodarczej. Ma temu służyć zmniejszenie kosztu nakładanego na pracę poprzez docelowe zwiększenie dochodu netto dla pracownika o **22 proc.**, a także wyrównanie warunków konkurencyjnych poprzez likwidację możliwości optymalizacji podatkowej przez podmioty globalne.

System podatkowy ma być przejrzysty i stabilny, podatek łatwy w naliczeniu i tani w poborze, a jego płatność nie do uniknięcia.

W konsekwencji administracja podatkowa zostanie skierowana do zajmowania się patologiami i przestępstwami podatkowymi o znacznym wymiarze dla wpływów budżetowych, tzw. karuzelami VAT, szacowanym na 3 proc. PKB, czyli około 50 mld zł¹. Planowany deficyt budżetowy w 2017 roku wyniesie prawie 60 mld zł.

Proponowany nowy system podatkowy jest co najmniej neutralny z punktu widzenia budżetu państwa, ale w konsekwencji powinien doprowadzić do trwałego wzrostu gospodarczego na poziomie średnio 7-8 proc., wzrostu zamożności szerszego kręgu społeczeństwa, a w efekcie stałej poprawy stanu finansów publicznych.

Nie proponujemy zmiany obecnego stanu, ale nowy system, który w sposób radykalny spowoduje polepszenie warunków prowadzenia działalności gospodarczej i wpłynie na wzrost wynagrodzeń pracowników.

Wiemy, że gospodarka nie zachowuje się zgodnie z modelami ekonometrycznymi, ale jest żywym organizmem, który działając w warunkach praworządności i swobody jest w stanie generować ponadprzeciętne dochody, których nie da się w pełni oszacować bazując na niewłaściwych założeniach. Mamy świadomość, że dzisiejszy system jest skrajnie niesprzyjający rozwojowi gospodarczemu, dlatego zaburza rozsądny tor logicznego myślenia i nie skłania do odważnych decyzji.

Jeżeli dziś zmiany w prawie podatkowym nie zostaną wdrożone dobrowolnie, to nieuchronnie w przyszłości trzeba je będzie wprowadzać w obliczu krachu finansów publicznych, ale wtedy odbudowa potencjału przedsiębiorczości zajmie dużo więcej czasu i będzie wymagała znacznych wyrzeczeń społecznych.

¹ Raport PwC; Wyludzenia VAT – luka podatkowa w 2014 roku i prognoza na 2015 rok, wrzesień 2015.

2. WSTĘP

2. WSTĘP

System podatkowy w Polsce jest nie tylko skomplikowany (w raporcie Paying Taxes zostaliśmy sklasyfikowani na 87 miejscu), ale również niesprawiedliwy. Największe podatki nakładane są na pracę, co przekłada się na fakt, że różnica między tym co wypłaca pracodawca, a tym co otrzymuje pracownik, czyli tzw. klin podatkowy, dla średniego wynagrodzenia wynosi ponad 40 proc. Tymczasem wielkie międzynarodowe korporacje, korzystając z optymalizacji podatkowych, skutecznie minimalizują swoje zobowiązania podatkowe. Również przedstawiciele wolnych zawodów mają możliwość płacenia znacznie mniej fiskusowi niż pracownicy najemni. Mogą oni skorzystać z 19 proc. stawki liniowej od dochodu. Pracownicy etatowi płacą zaś w praktyce podatki i składki od uzyskiwanego przychodu. W związku z tym osoby rozliczające się podatkiem liniowym dla działalności gospodarczej nie dość, że płacą niższą stawkę, to jeszcze mogą odliczyć od podatku część konsumpcji prywatnej np. wykorzystywać samochód firmowy dla celów osobistych czy odliczać podatek VAT. Nie wspominając już o możliwości stworzonej dla tzw. twórców, którzy rozliczają się poprzez umowę o dzieło i korzystają z 50 proc. kosztów uzyskania przychodu, co w praktyce oznacza, że płacą jedynie 9 proc. podatku. Jakby tego było mało fiskus pobiera także podatki od transferów publicznych np. od rent i emerytur. Implikacją tego jest absurdalna sytuacja, w której państwo najpierw pobiera podatki i składki, aby wypłacić emerytury, a następnie od tych emerytur pobiera podatek dochodowy i składkę na NFZ.

Z powyższego opisu wyłania się wadliwy system podatkowy, gdzie ciężar utrzymania państwa jest odwrotny do zdolności finansowej poszczególnych podmiotów. Najbardziej obciążeni są pracownicy, później klasa średnia, a najmniej wielkie, globalne korporacje. To jednak nie wszystko. System ten cechuje się przerośniętą biurokracją i wysokim stopniem uznaniowości aparatu skarbowego, co znacząco utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej, a co za tym idzie dławi wzrost gospodarczy.

Powoduje to także dodatkowe i niepotrzebne obciążenie aparatu sądowego, gdyż duża liczba decyzji podatkowych jest zaskarżana przez podatników. Często zdawałoby się proste sprawy czekają na ostateczne rozstrzygnięcia kilka lat. Należy wspomnieć, że 21 proc. decyzji Urzędu Kontroli Skarbowej jest w konsekwencji uchylanych.

Konstrukcja systemu podatkowego wpływa również na system emerytalny. Składki ZUS stanowią blisko 65 proc. całego klina podatkowego, a same składki emerytalne to blisko 40 proc. System emerytalny bazuje więc na opodatkowaniu pracy. Wpłaty do ZUS są księgowane na indywidualnym koncie emerytalnym, a następnie waloryzowane, nadając temu systemowi pozory modelu kapitałowego, gdzie każdy odkłada na swoją emeryturę. W praktyce jednak całość wpłat jest natychmiast przeznaczana na wypłaty świadczeń dla obecnych emerytów, system jest więc repartycyjny tj. młodsze pokolenia utrzymują pokolenia starsze. Ten model w dłuższej perspektywie jest nie do utrzymania, co będzie objawiało się dalszym podnoszeniem wieku emerytalnego, zmniejszeniem wysokości świadczeń emerytalnych lub kolejnym podnoszeniem kosztów pracy. Możliwe jest oczywiście zaistnienie tych trzech wariantów łącznie.

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO²

Poniżej przedstawimy poszczególne elementy składające się na kompletny system poboru podatków od podmiotów gospodarczych i pracobiorców.

Niniejszy raport jest uaktualnieniem raportu z października 2015 roku, który był oparty na danych za rok 2013. W tym opracowaniu wykorzystaliśmy dane za rok 2015 i stosując tą samą metodologię także uzyskano neutralność ze względu na wielkość przychodów budżetowych.

3.1. FINANSE PUBLICZNE. LIKWIDACJA PODATKÓW I SKŁADEK.

Rekomendujemy likwidację wszystkich płatności obciążających wynagrodzenia, a także podatków dochodowych PIT dla wszystkich form działalności gospodarczej, podatku CIT, wszystkich składek na ZUS, składek na NFZ (nie uwzględniamy rozliczeń z KRUS) oraz składek na Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych. Pozostałe składniki finansów publicznych pozostają bez zmian.

WPŁYW BUDŻETOWY ³	KWOTA
PIT	83 140 145 000 zł
CIT	32 894 156 000 zł
NFZ składka	63 480 255 000 zł
ZUS składka	144 163 000 000 zł
Fundusz Pracy składka	9 979 405 000 zł
FGŚP składka	407 153 000 zł
Razem	334 064 114 000 zł

Kwota likwidowanych wpływów wynosząca **334 mld zł** zostanie co najmniej zrównoważona nowymi formami poboru podatków przedstawionymi w kolejnych punktach. Naszym celem jest, aby nowy system był neutralny budżetowo w pierwszym roku implementacji. W kolejnych latach wysokość obciążeń może ulegać obniżeniu, co będzie konsekwencją zwiększenia aktywności gospodarczej oraz konsumpcji prywatnej.

Należy zaznaczyć, że część z powyższych dochodów będzie pobierana w innej formie lub ich pobieranie stanie się zbędne, jak na przykład opodatkowanie emerytur i rent. Inne przychody zostaną zachowane, jak podatek od wypłacanych dywidend, który dzisiaj zawiera się w kwocie przychodów z podatku PIT oraz CIT.

² Wszelkie dane liczbowe i szacunki oparte są na danych za 2015 rok.

³ Wykonanie budżetu 2015, sprawozdanie ZUS 2015, sprawozdanie NFZ 2015.

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

3.2. OPODATKOWANIE PRACY. JEDNOLITY PODATEK OD FUNDUSZU PŁAC. OSZCZĘDNOŚCI.

Podstawowym problemem w polskim systemie podatkowym jest zbyt wysokie opodatkowanie pracy. Aby pracownik mógł otrzymać „na rękę” **3 000 zł** pracodawca musi wyłożyć ponad **5 000 zł**, czyli koszty zatrudnienia wynoszą ponad **40 proc.** To właśnie zbyt wysokie opodatkowanie pracy jest jednym z głównych powodów upowszechnienia się umów cywilnoprawnych, które często są tożsame z umowami o pracę.

Naszym zdaniem należy przede wszystkim doprowadzić do radykalnego obniżenia kosztów pracy oraz zlikwidować zróżnicowanie jej kosztu w zależności od formy prawnej jej świadczenia. Tylko takie rozwiązanie może doprowadzić do zwiększenia zamożności szerszych kręgów społeczeństwa oraz przyczynić się do zmniejszenia bezrobocia.

Szacujemy, że w roku 2015 fundusz płac w Polsce wynosił około **635 mld zł**, co stanowiło 35,5 proc. PKB. Według danych Ministerstwa Finansów przychody z tytułu świadczenia pracy i działalności wykonywanej osobiście wyniosły 532 mld zł, po doliczeniu kosztów pracodawcy otrzymujemy kwotę około 633 mld zł. Jest to wartość zbliżona do przyjętej przez nas wielkości.

Uważamy, że wprowadzenie jednolitej stawki podatku pobieranej przez pracodawcę od funduszu płac spowoduje radykalne uproszczenie systemu, wzrost wynagrodzeń netto i obniżenie kosztów pracy. Według nas optymalna wysokość tego podatku zawiera się w przedziale 25 proc. - 30 proc.

Rekomendujemy wprowadzenie jednolitej **27 proc.** stawki podatku od **Funduszu Płac** pobieranej i odprowadzanej przez pracodawców, co zapewni wpływy budżetowe na poziomie **171,5 mld zł**.

W konsekwencji przy zachowaniu takiego samego kosztu pracodawcy, wynagrodzenie netto dla pracownika wzrośnie o **22 proc.**

	DZISIAJ	PO ZMIANIE
Koszt pracodawcy	5 000 zł	5 000 zł
Płaca brutto	4 150 zł	
Płaca netto	3 000 zł	3 650 zł
Zmiana		22 proc.

W przypadku, kiedy już w pierwszym roku wdrażania nowego ładu podatkowego przychody budżetowe byłyby większe, dopuszczamy możliwość obniżania stawki opodatkowania funduszu płac do poziomu **25 proc.** W konsekwencji tego zarobki netto wzrosłyby o **25 proc.** Naszym celem jest sukcesywne obniżanie stawki opodatkowania pracy.

Kolejną konsekwencją nowego systemu będzie unettowienie transferów wypłacanych z budżetu, jak renty i emerytury. Obecnie wypłacane renty i emerytury są obciążane podatkami dochodowymi i składką na ubezpieczenie zdrowotne, które powracają do budżetu.

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

Według naszej propozycji ten martwy przepływ zostanie wyeliminowany. Wartość tych transferów szacujemy na około **32,1 mld zł**. Ta kwota jest obecnie składową dochodów budżetowych z tytułu podatku PIT oraz składki NFZ, więc wymaga rewersu w naszych kalkulacjach.

Dodatkowo dojdzie do zaprzestania refundowania składki do Otwartych Funduszy Emerytalnych, co zaowocuje oszczędnością po stronie finansów publicznych na poziomie blisko **3,1 mld zł**.

W proponowanym przez nas nowym łańdźie podatkowym istnieje tylko jeden podatek obciążający pracę, który jest pobierany u źródła. Taka reorganizacja struktury opodatkowania wytworzyłaby rezerwy w samym aparacie fiskalnym, który dziś w dużej mierze zajmuje się właśnie podatkiem PIT. Część pracowników mogłaby zostać przesunięta do zajmowania się patologiami oraz przestępstwami w poborze podatków stanowiących istotne wpływy dla budżetu. Niewątpliwie do takich należy podatek VAT, gdzie budżet państwa traci rocznie nawet równowartość 3 proc. PKB, czyli blisko 50 mld zł.

Należy zaznaczyć, że koszt pracodawcy nie ulegnie zmianie, będzie on jedynie pobierał i odprowadzał jedną składkę. Proponujemy, aby w okresie przejściowym kolejnych **dwóch lat** od wdrożenia nowego łańdźu podatkowego ustawowo zablokować możliwość zmiany wysokości obecnego wynagrodzenia brutto brutto, aby z jego korzyści w pełni korzystali pracownicy.

W wyniku wprowadzonych zmian pojawią się następujące wpływy budżetowe:

ŹRÓDŁO WPŁYWU	ŹRÓDŁO WARTOŚĆ	STAWKA PODATKOWA	PRZYCHÓD BUDŻETOWY
Fundusz Płac	635 343 500 000 zł	27,0 proc.	171 542 745 000 zł
Emerytury i renty netto			32 147 405 340 zł
Brak refundacji składki OFE			3 100 000 000 zł
Razem			206 790 150 340 zł

W konsekwencji budżet uzyska łączną kwotę wpływów w wysokości **206,8 mld zł**.

Nie uwzględniamy tutaj potencjalnych dodatkowych wpływów z tytułu eliminacji szarej strefy i zatrudniania poprzez przechodzenie z nieewidencjonowanych stosunków pracy na nowe, przejrzyste i opłacalne warunki opodatkowania pracy.

3.3. JEDNOLITE OPODATKOWANIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ OSÓB FIZYCZNYCH.

Podejście państwa do pobierania danin od przedsiębiorców jest niespójne. Z jednej strony nakładane są wysokie podatki kwotowe w postaci składek na ZUS i NFZ (w roku 2015 było to 1 095 zł), z drugiej zaś umożliwia się niektórym podatnikom, którzy pracowali na umowy o pracę, optymalizację podatkową i płaćenie liniowego 19 proc. podatku dochodowego. W ten sposób opodatkowuje się część ludzi wykonującą tzw. wolne zawody. Zamiast ponad 40 proc. podatku

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

przychodowego płacą 19 proc. dochodowy, czyli mogą odliczać od podstawy opodatkowania koszty uzyskania przychodu. Bardzo często prowadzi to do patologii w postaci odliczania od podstawy opodatkowania kosztów prywatnej konsumpcji. Tak duża luka między opodatkowaniem pracy, a opodatkowaniem działalności gospodarczej, która w rzeczywistości jest taką samą formą świadczenia pracy, jest przejawem niesprawiedliwości w traktowaniu jednakowych podmiotów.

Rekomendujemy rozszerzenie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych na jakąkolwiek działalność gospodarczą osób fizycznych. Ta forma opodatkowania jest dziś dostępna w polskim prawie podatkowym dla podmiotów, których przychody nie przekraczają równowartości 150 000 euro rocznie. Stawki podatku są zróżnicowane w zależności od rodzaju wykonywanej działalności. Metoda ta jest bardzo prosta, a brak możliwości odliczania od podstawy opodatkowania kosztów znacząco zawęża pole do „optymalizacji” podatkowej.

Łączne przychody firm płacących podatek PIT⁴ w roku 2015 wyniosły około 1,29 bln zł. W tym firmy rozliczające się ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych płaciły podatek w wysokości blisko 3,7 proc. swoich obrotów. Co prawda, wartościowo grupa ta nie jest dominująca, ale przez liczebność populacji i sposób naliczania podatków, który nie uwzględnia kosztów uzyskania przychodów, możemy założyć, że wprowadzenie takiego poziomu stawki podatku od przychodu byłoby dla większości przedsiębiorców neutralne.

METODA OPODATKOWANIA	LICZBA PODMIOTÓW	PRZYCHODY	PODATEK ZAPŁACONY	PROCENT PRZYCHODU
liniowa	502 648	958 171 000 000 zł	19 101 000 000 zł	1,99 proc.
ryczałt od przychodów ewidencjonowanych	545 572	37 434 000 000 zł	1 372 000 000 zł	3,67 proc.

Rekomendujemy wprowadzenie stawek podatkowych od przychodu bez możliwości odliczania jakichkolwiek kosztów uzyskania przychodu. Stawki podatkowe byłyby zróżnicowane w zależności od rodzaju prowadzonej działalności i zawierałyby się w przedziale **od 1,5 proc. do 15 proc.** Na przykład działalność handlowa byłaby obciążona stawką 1,5 proc.

Obecne stawki podatkowe dla ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zawierają się w przedziale od 2 proc. do 20 proc.

Przy założeniu średniej stawki podatku w wysokości **3,9 proc.** i łącznej kwocie przychodu generowanego przez działalność gospodarczą osób fizycznych w wysokości **1,29 bln zł** wpływy do budżetu wyniosłyby **50,2 mld zł**.

Dodatkowo rekomendujemy, aby osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą płaciły zryczałtowany podatek od usług publicznych, który zastąpiłby obecne opłaty na rzecz ZUS i NFZ. Podatek ten byłby równy maksymalnie 15 proc. średniego wynagrodzenia w gospodarce narodowej. W IV kwartale 2015 roku wynagrodzenie to wyniosło 4 066,95 zł, co dawałoby 610 zł.

⁴ Wszyscy podatnicy łącznie rozliczający się podatkiem liniowym, ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych oraz według skali podatkowej.

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

Proponujemy, żeby w pierwszym roku wdrażania nowego ładu podatkowego podatek od usług publicznych wynosił **550 zł miesięcznie**.

W roku 2015 było 2 274 000 podatników prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Jeżeli każdy z podatników będzie płacił miesięczny zryczałtowany podatek od usług publicznych w wysokości 550 zł, to wpływ do budżetu wyniesie blisko **15 mld zł**.

W naszej propozycji nie uwzględniamy podatników rozliczających się według karty podatkowej, które ze względu na specyfikę działalności gospodarczej i mały udział w dochodach budżetowych możemy pozostawić w obecnej formie.

W wyniku wprowadzonych zmian pojawiają się następujące wpływy budżetowe:

ŹRÓDŁO WPŁYWU	ŹRÓDŁO WARTOŚĆ/ILOŚĆ	STAWKA PODATKOWA	PRZYCHÓD BUDŻETOWY
Przychód działalności gospodarczej	1 286 339 000 000 zł	3,90 proc.	50 167 221 000 zł
Podatek od usług publicznych	2 274 000	550 zł	15 008 400 000 zł
Razem			65 175 621 000 zł

W konsekwencji budżet uzyska wpływy w łącznej kwocie **65,2 mld zł** z tytułu opodatkowania przychodów osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą oraz z podatków od usług publicznych.

3.4. JEDNOLITE OPODATKOWANIE DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ OSÓB PRAWNYCH.

Dziś wielkie, często globalne firmy w największym stopniu korzystają z możliwości optymalizacji podatkowych. Odbywa się to głównie poprzez manewrowanie kosztem uzyskania przychodu. Zakłóca się w ten sposób warunki konkurencji, gdyż w konsekwencji większy podmiot płaci mniejsze podatki niż jego mniejszy konkurent. W Polsce to właśnie małe i średnie przedsiębiorstwa decydują o zamożności kraju, a nie wielkie, globalne korporacje transferujące zyski do swoich spółek matek. Ten proceder można w dużej mierze ukrócić stosując niewielki podatek od przychodu.

Dla przedsiębiorców o niższych marżach bardziej optymalną formą działalności będzie prowadzenie biznesu przez osobę prawną.

Rekomendujemy wprowadzenie dwóch stałych stawek podatkowych od przychodu osiąganego przez przedsiębiorstwa oraz banki i instytucje finansowe. Łączne przychody osób prawnych płacące podatek CIT w 2015 roku wyniosły ok. 4,99 bln zł, z czego przedsiębiorstwa osiągnęły 3,1 bln zł przychodów, a banki i instytucje finansowe prawie 1,9 bln zł.

Wprowadzenie stawki podatkowej **0,49 proc.** od przychodu banków i instytucji finansowych oraz **1,49 proc.** dla przedsiębiorstw wygeneruje łącznie blisko **55,4 mld zł** wpływu do budżetu.

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

Analogicznie do wprowadzonego dla osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą podatku od usług publicznych, także podmioty działające w formie osoby prawnej będą płaciły ten podatek w takiej samej wysokości: **550 zł miesięcznie**. W 2015 roku było około 430 000 podmiotów, co dałoby przychód dla budżetu w kwocie **2,8 mld zł**.

Jesteśmy świadomi, że może dojść do migracji części podmiotów z działalności gospodarczej osób fizycznych do grupy osób prawnych, a także że wielkość przychodów może ulec częściowemu obniżeniu w pierwszym roku funkcjonowania nowego systemu. Ale jego wprowadzenie w konsekwencji zwiększy aktywność gospodarczą, a także spowoduje, że podmioty unikające dzisiaj płacenia podatków będą musiały go płacić.

Należy zaznaczyć, że według szacunków międzynarodowe holdingi nie płacą obecnie nawet **46 mld zł⁵** rocznie należnych podatków, poprzez stosowanie agresywnego planowania podatkowego. W 2015 roku wpływy z tytułu CIT od przedsiębiorstw wyniosły blisko **26,2 mld zł**, jeśli więc w wyniku nowego sposobu naliczania podatku, który jest praktycznie nie do uniknięcia, uda się odzyskać **13 mld zł**, co stanowi około **30 proc.** skali unikania płacenia podatków, to wpływ budżetowy z tytułu CIT wzrośnie o blisko **50 proc.** w stosunku do wartości z 2015 roku.

W 2015 roku przedsiębiorstwa płaciły średnio 0,85 proc. swojego przychodu w formie podatku, natomiast banki i instytucje finansowe 0,26 proc.

RODZAJ DZIAŁALNOŚCI	PRZYCHODY	PODATEK ZAPŁACONY	PROCENT PRZYCHODU
przedsiębiorstwa	3 092 045 000 000 zł	26 171 000 000 zł	0,85 proc.
banki i instytucje finansowe	1 896 279 000 000 zł ⁶	4 942 000 000 zł	0,26 proc.
Razem	4 988 324 000 000 zł	31 113 000 000 zł	0,62 proc.

Możemy przyjąć, że skala unikania opodatkowania w zdecydowanym stopniu dotyczy przedsiębiorstw. Poniżej przedstawiamy symulację, jak wyglądałyby przychody z tytułu podatku CIT gdyby udało się zredukować unikanie opodatkowania o 40 proc. oraz, w drugim wariantcie, gdyby udało się je wyeliminować całkowicie.

PŁACENIE PODATKÓW	PRZYCHODY	PODATEK ZAPŁACONY	PROCENT PRZYCHODU
aktualne	3 092 045 000 000 zł	26 171 000 000 zł	0,85 proc.
60 proc. unikania	3 092 045 000 000 zł	44 571 000 000 zł	1,44 proc.
0 proc. unikania	3 092 045 000 000 zł	72 171 000 000 zł	2,33 proc.

Powyższe symulacje mogą oznaczać, że realna wysokość relacji podatku do przychodu kształtuje się w przedziale od 1,44 proc. do 2,33 proc., co oznacza, że zastosowana przez nas stawka **1,49 proc.** jest w pobliżu minimum przedziału i daje potencjał czasowego jej podwyższenia w pierwszym roku implementacji nowego ładu podatkowego.

⁵ Raport prof. dr. hab. Dominika Gajewskiego z SGH dla Komisji Europejskiej.

⁶ Dla porównywalności informacja ze sprawozdawczości do Ministerstwa Finansów, szacowane przychody operacyjne sektora w 2013 rok wyniosły około 164 mld zł, czyli procent przychodu wyniósł około 2,8 proc.

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

W wyniku wprowadzonych zmian pojawią się następujące wpływy budżetowe:

ŹRÓDŁO PRZYCHODU	ŹRÓDŁO WARTOŚĆ	STAWKA PODATKOWA	PRZYCHÓD BUDŻETOWY
Przychód przedsiębiorstw	3 092 045 000 000 zł	1,49 proc.	46 071 470 500 zł
Podatek od usług publicznych dla przedsiębiorstw	430 000	550 zł	2 838 000 000 zł
Przychód banków i instytucji finansowych	1 896 279 000 000 zł	0,49 proc.	9 291 767 100 zł
Razem			58 201 237 600 zł

W konsekwencji budżet uzyska łączną kwotę wpływów w wysokości **58,2 mld zł** z tytułu opodatkowania dwoma jednolitymi stawkami podatku od przychodów przedsiębiorstw oraz banków i instytucji finansowych oraz wprowadzenia podatku od usług publicznych dla przedsiębiorstw.

PRAWNE ASPEKTY WPROWADZENIE PODATKU PRZYCHODOWEGO

Jesteśmy przekonani, że idea podatku przychodowego nie pozostaje w sprzeczności z prawem unijnym, co znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W szczególności nie ulega wątpliwości, że prawo unijne nie wpływa na możliwość skutecznego ustanowienia przez Państwa Członkowskie podatku przychodowego od osób prawnych⁷ (patrz załącznik nr 1).

Obecnie w polskim systemie podatkowym funkcjonuje podatek przychodowy:

- podatek od wydobycia niektórych kopalin oraz
- zryczałtowany podatek od wartości sprzedanej produkcji w wysokości 1 proc. dla przemysłu stoczniowego.

Szersze uzasadnienie dla koncepcji podatku przychodowego prezentujemy w załączniku nr 2 „Słów kilka o podatku przychodowym” autorstwa prof. Roberta Gwiazdowskiego.

3.5. OPODATKOWANIE WYPŁACANYCH DYWIDEND STAWKĄ 27 PROC.

Wprowadzenie podatku od wypłacanych zysków (dywidend), w tej samej wysokości co podatek obciążający pracę, zapobiegnie próbie minimalizacji płaconych danin publicznych przez osoby, które poprzez formę osoby prawnej wykonywałyby wolne zawody. Także zwiększenie stawki tego podatku z 19 proc.⁸ do **27 proc.** zachęci przedsiębiorstwa do reinwestowania zysków.

⁷ „Opinia prawna w przedmiocie podatku przychodowego od osób prawnych”; prof. nadz. dr hab. Adam Mariański; Łódź 07.12.2016 r.

⁸ Obecne wpływy z tytułu podatku od dywidend są w naszych danych zawarte w pozycji zagregowanej we wpływach z PIT oraz CIT.

3. IMPLEMENTACJA NOWEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

W 2015 roku zyski netto osób prawnych wyniosły odpowiednio dla spółek akcyjnych 53,1 mld zł, a spółek z ograniczoną odpowiedzialnością 62,6 mld zł, co daje łączną kwotę 115,7 mld zł. Kwota wypłaconej dywidendy wyniosła około 10,6 mld zł, a kwota zapłaconego podatku PIT i CIT z tytułu otrzymanej dywidendy **2 mld zł**.

Ze względu na to, iż podatek od wypłaconej dywidendy zawiera się obecnie w dochodach zarówno z podatku PIT, jak i CIT, które są przez nas likwidowane, więc kwota 2 mld zł stanowi rewers do budżetu.

3.6. NEUTRALNOŚĆ BUDŻETOWA. JEDNOLITA STAWKA VAT.

W naszych szacunkach nie uwzględniamy skali dodatkowych korzyści, takich jak:

- eliminacja patologii poboru podatku VAT, np. w związku z karuzelami VAT, który jest szacowany na około 50 mld zł rocznie,
- wyeliminowanie unikania płacenia podatku CIT w szacowanej maksymalnej wysokości 46 mld zł,
- oszczędności z tytułu utrzymania obecnej ogromnej struktury aparatu skarbowego,
- radykalne zmniejszenie szarej strefy zatrudnienia,
- a przede wszystkim powstanie dodatkowej bazy do naliczania wpływów podatkowych ze względu na wzrost aktywności gospodarczej i konsumpcji prywatnej (w wyniku np. wzrostu wynagrodzeń netto i spadku bezrobocia).

Nowy system ulegnie ponownej weryfikacji w okresie od 12 do 24 miesięcy od jego implementacji, gdy podmioty gospodarcze dostosują się do nowego prawa podatkowego. W pierwszej kolejności obniżeniu może ulec stawka podatku przychodowego od osób prawnych oraz osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. W celu zachowania stabilności finansów publicznych nie wykluczamy czasowych zmian zaproponowanych stawek w celu efektywniejszej adaptacji gospodarki.

Nie uwzględniamy w naszej analizie podatku od aktywów banków i instytucji finansowych, zarówno po stronie likwidowanych przychodów budżetowych jak i uzyskiwanych przychodów.

Dopuszczamy także wprowadzenie jednej stawki podatku VAT w celu eliminacji patologii tego podatku, wynikających ze zróżnicowania stawek, w tym stosowania 0 proc. stawki w transakcjach transgranicznych.

W konsekwencji dopuszczamy podniesienie o **0,25 punktu** procentowego efektywnej stawki podatku VAT z obecnych około 16,00 proc. do **16,25 proc.**⁹, co będzie skutkowało dodatkowym wpływem do budżetu w wysokości co najmniej **1,88 mld zł**. Co prawda spowodowałoby to nieznaczny wzrost cen towarów niskoprzetworzonych, ale i tak byłby on kompensowany poprzez 22 proc. wzrost wynagrodzeń netto. Możemy także rozważyć wprowadzenie dodatkowej stawki podatku dla towarów niskoprzetworzonych.

Wprowadzenie nowego prostego i powszechnego systemu podatkowego spowoduje, że nie będzie uzasadnienia dla istnienia Specjalnych Stref Ekonomicznych, co wiąże się z dodatkowymi oszczędnościami po stronie budżetu państwa.

⁹ Według szacunków wzrost jednolitej stawki VAT o 1 punkt procentowy skutkuje uzyskaniem około 7.5 mld zł dodatkowych wpływów.

4. PODSUMOWANIE KONCEPCJI NOWEGO ŁADU PODATKOWEGO

4. PODSUMOWANIE KONCEPCJI NOWEGO ŁADU PODATKOWEGO

Poniżej przedstawiamy podsumowanie nowego systemu podatkowego.

4.1. LIKWIDUJEMY.

- PIT,
- CIT,
- składki na NFZ,
- składki na ZUS,
- składki na Fundusz Pracy,
- składki na Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.

Razem: 334,1 mld zł

4.2. WPROWADZAMY I ZMIENIAMY.

Zmiany bazujące na obecnym stanie finansów publicznych:

ŹRÓDŁO WPŁYWU	PRZYCHÓD BUDŻETOWY
Podatek od Funduszu Płac	171 542 745 000 zł
Emerytury i renty netto (rewers)	32 147 405 340 zł
Brak refundacji składki OFE	3 100 000 000 zł
Podatek przychodowy od działalności gospodarczej os. fiz.	50 167 221 000 zł
Podatek od usług publicznych – dział. gospodarcza	15 008 400 000 zł
Podatek przychodowy od przedsiębiorstw i banków	55 363 237 600 zł
Podatek od usług publicznych – przedsiębiorstwa	2 838 000 000 zł
Podatek od dywidend (rewers)	2 012 000 000 zł
Jednolita stawka VAT 16,25 proc.	1 875 000 000 zł
Razem	334 054 008 940 zł

Dodatkowe kwantyfikowalne rezerwy wpływów:

ŹRÓDŁO WPŁYWU	PRZYCHÓD BUDŻETOWY
Eliminacja patologii w podatku VAT w 10 proc.	5 000 000 000 zł
Wzrost Funduszu Płac o 5 proc., przejście z szarej strefy	8 577 137 250 zł
Razem	13 577 137 250 zł

4. PODSUMOWANIE KONCEPCJI NOWEGO ŁADU PODATKOWEGO

Nie uwzględniamy wzrostu bazy do naliczania podatków, które pojawią się w wyniku wzrostu aktywności gospodarczej oraz konsumpcji prywatnej.

Razem: do 347,6 mld zł.

4.3. KORZYŚCI.

Nowy system podatkowy:

- jest prosty, przejrzysty i nie wymaga nieustannych nowelizacji,
- jest szczelny, bo pole do unikania opodatkowania praktycznie nie istnieje,
- jest tani w poborze i w naliczaniu,
- oszczędza czas przedsiębiorcom, a aparat skarbowy skupia się jedynie na przestępstwach podatkowych mających istotne znaczenie dla wpływów budżetowych,
- w początkowej fazie jest neutralny dla budżetu, a docelowo generuje większe wpływy budżetowe poprzez likwidację patologii i wzrost aktywności gospodarczej,
- praktycznie likwiduje szarą strefę zatrudnienia, gdyż obniża koszty pracy,
- przekazuje pracownikom większy dochód netto, przez co wpływa na pobudzenie konsumpcji prywatnej.

Polska nie powinna naśladować bogatych krajów zachodnich, bo nie jest bogatym krajem zachodnim. Polska powinna naśladować rozwiązania, które kraje zachodnie stosowały, gdy były tak biedne jak Polska – Milton Friedmann, amerykański ekonomista, laureat Nagrody Nobla z ekonomii.

ZAŁĄCZNIK 1 - OPINIA PRAWNA W PRZEDMIOCIE PODATKU PRZYCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Łódź, dn. 7 grudnia 2016 roku.

Prof. nadzw. dr hab. Adam Mariański
Katedra Materialnego Prawa Podatkowego
WPIA UŁ

OPINIA PRAWNA w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych

I. Przedstawiony problem prawny

Podatek dochodowy to podatek nakładany na całość przychodu uzyskiwanego przez podatnika. Jedną z cech podatku dochodowego jest brak możliwości, dla celów wymiaru podatku, pomniejszenia uzyskanego przychodu o koszty jego uzyskania.

W aktualnym dyskursie politycznym coraz częściej poddawane jest pod dyskusję zastąpienie podatku dochodowego od osób prawnych podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Powstaje pytanie, czy wprowadzenie podatku dochodowego od osób prawnych w Polsce byłoby zgodne z prawem unijnym, w szczególności zaś, czy w jakikolwiek sposób naruszałoby regulacje harmonizujące podatki bezpośrednie nakładane przez Państwa Członkowskie Unii Europejskiej.

II. Konkluzje

Sama idea podatku dochodowego nie pozostaje w sprzeczności z prawem unijnym, co znajduje potwierdzenie w licznych orzeczeniach Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

W szczególności nie ulega wątpliwości, że prawo unijne nie wpływa na możliwość skutecznego ustanowienia przez Państwa Członkowskie podatku dochodowego od osób prawnych.

Wprowadzony podatek nie może jednak posiadać cech podatku obrotowego, w rozumieniu art. 401 dyrektywy 2006/112 (art. 33 ust. 1 Szóstej Dyrektywy). Ustawodawca ma możliwość takiego ukształtowania elementów konstrukcyjnych podatku, aby podatek dochodowy nie nabrał cech właściwych dla podatku od wartości dodanej. Przykładowo, zabieg taki może polegać na niewprowadzeniu mechanizmu odliczania podatku naliczonego na poprzednim etapie obrotu.

ZAŁĄCZNIK 1 - OPINIA PRAWNA W PRZEDMIOCIE PODATKU PRZYCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Niezależnie od powyższego, wprowadzenie podatku przychodowego od osób prawnych musi odbywać się z poszanowaniem pozostałych regulacji unijnych i, w szczególności, nie może prowadzić do nieuzasadnionego dyskryminacyjnego traktowania podatników, w szczególności podatników zagranicznych i krajowych, czy też do naruszenia reguł konkurencji.

III. Analiza prawna

a) Zagadnienia wstępne

Podatek przychodowy opiera się na opodatkowaniu przychodu, bez możliwości pomniejszania o koszty jego uzyskania. Warto wskazać, że podatek przychodowy jest już obecny w polskim systemie prawnym – np. w postaci ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych czy też jako zryczałtowany podatek od określonych zysków z kapitałów pieniężnych.

W dyskursie politycznym coraz częściej rozważa się daleko idącą zmianę, polegającą na zastąpieniu podatku dochodowego od osób prawnych podatkiem przychodowym. Takie rozwiązanie zmierzałoby do uszczelnienia systemu podatków dochodowych, poprzez znaczące utrudnienie przerzucania dochodu do obcych, korzystniejszych podatkowo, jurysdykcji. Wskazuje się także, że wskutek wprowadzenia podatku przychodowego rozliczenia podatkowe uległyby uproszczeniu, co przyniosłoby korzyść zarówno podatnikom, jak i administracji podatkowej.

Zgodność podatku przychodowego z prawem Unii Europejskiej wymaga dokonania analizy na gruncie regulacji dotyczących harmonizacji podatków bezpośrednich oraz podatków pośrednich.

b) Harmonizacja podatków bezpośrednich w Unii Europejskiej

Podatki bezpośrednie podlegają ograniczonej harmonizacji w ramach Unii Europejskiej. Uprawnienie do nakładania podatków stanowi bowiem element nierozdzielnie związany z suwerennością państwową. Unia Europejska działa przy tym w ramach zasady kompetencji powierzonych, co nabiera szczególnego znaczenia wobec braku wyraźnego upoważnienia do dokonywania harmonizacji pozytywnej podatków bezpośrednich. Wymagane jest zatem poszukiwanie innej podstawy, pozwalającej prawodawcy unijnemu podejmować działania na wskazanym polu, mając na uwadze brak wyraźnego powierzenia Unii Europejskiej kompetencji do stanowienia aktów z zakresu podatków bezpośrednich.

Powszechnie doktryna wyróżnia dwa rodzaje harmonizacji: harmonizację pozytywną, która odbywa się poprzez określone działania prawotwórcze (przyjmowanie aktów prawnych pozytywnie regulujących dany obszar), oraz harmonizację negatywną, która odbywa się poprzez likwidowanie barier w rozwoju wspólnego rynku. Harmonizacja negatywna w szczególności odbywa się poprzez aktywność inną niż ustawodawcza instytucji Unii Europejskiej, np. orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE).

ZAŁĄCZNIK 1 - OPINIA PRAWNA W PRZEDMIOCIE PODATKU PRZYCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Odnosząc się do kwestii harmonizacji pozytywnej, stosownie do dyspozycji art. 115 TFUE (dawny art. 94 TWE), Rada, w określonej procedurze, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Artykuł ten stanowił podstawę dla przyjęcia licznych aktów prawnych, w tym następujących, istotnych dla omawianej problematyki:

- Dyrektywa Rady nr 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz. Urz. UE L z 2011 r. Nr 345 str. 8 et seq., dalej: Dyrektywa 2011/96),
- Dyrektywa Rady nr 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаныmi spółkami różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L z 2003 r. Nr 157 str. 49 et seq, dalej: Dyrektywa 2003/49),
- Dyrektywa Rady nr 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r., w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz. Urz. UE L z 2009 r. Nr 310 str. 34 et seq., dalej: Dyrektywa 2009/133).

Na gruncie dyrektywy 2011/96 oraz dyrektywy 2003/49, państwo w którym powstają należności (państwo źródła) zobowiązuje się do zniesienia opodatkowania odsetek, należności licencyjnych oraz zysków (dywidend), pobieranego przez potrącenie u źródła lub poprzez jego naliczenie.

Na gruncie obu dyrektyw można wyróżnić, z polskiej perspektywy, dwa rodzaje stanów faktycznych – Polska może występować jako państwo źródła, a także jako państwo rezydencji odbiorcy należności.

Wobec wprowadzenia podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku, w którym Polska jest państwem źródła, po spełnieniu określonych w dyrektywach warunków, przychód uzyskiwany przez spółkę - rezydenta innego Państwa Członkowskiego, musiałby podlegać zwolnieniu z podatku dochodowego, pobieranego u źródła. Konstrukcja taka jest możliwa do wprowadzenia w ramach podatku dochodowego i nie świadczy o niedopuszczalności wprowadzenia podatku dochodowego od osób prawnych jako takiego do polskiego porządku prawnego.

Sytuacja odwrotna (gdy Polska występuje jako państwo rezydencji odbiorcy określonych należności) znajduje się zupełnie poza zakresem uregulowanym w dyrektywach. Wskazane wyżej dyrektywy nie odnoszą się bowiem wprost do maksymalnej stawki podatku dotyczącej zagranicznych inwestycji, a jedyna ingerencja w takie regulacje może odbywać się wyłącznie w drodze harmonizacji negatywnej.

Także postanowienia dyrektywy 2009/133, dotyczącej fuzji i przejęć, nie stoją na przeszkodzie wprowadzeniu podatku dochodowego od osób prawnych, o ile tylko zostaną zachowane zwolnienia, po spełnieniu określonych w dyrektywie warunków.

ZAŁĄCZNIK 1 - OPINIA PRAWNA W PRZEDMIOCIE PODATKU PRZYCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że idea podatku przychodowego nie narusza aktów prawnych wydanych w ramach harmonizacji pozytywnej podatków bezpośrednich.

Należy jednak podkreślić, że wprowadzony podatek przychodowy od osób prawnych będzie podlegał ocenie pod kątem tzw. harmonizacji negatywnej. Oznacza to, że podatek przychodowy nie może zostać ukształtowany w sposób prowadzący np. do nieuzasadnionej i arbitralnej dyskryminacji podatników, w szczególności podatników krajowych oraz zagranicznych. W przypadku podatków bezpośrednich harmonizacja negatywna jest jednak stosowana szczególnie restrykcyjnie, zgodnie z linią ukształtowaną przez orzecznictwo luksemburskie (np. wyrok TSUE z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie C-67/08, Block, dotyczący podwójnego opodatkowania spadków w kontekście swobody przepływu kapitału).

W odniesieniu do omawianej problematyki należy jedynie zaznaczyć, że sama idea podatku przychodowego od osób prawnych *per se* nie ogranicza żadnej ze swobód wspólnego rynku i w pełni możliwe jest takie ukształtowanie elementów konstrukcyjnych podatku przychodowego od osób prawnych, który pozostawałby w zgodzie z fundamentalnymi zasadami, obecnymi na gruncie prawa unijnego.

c) Problematyka dotycząca podatku od wartości dodanej

Podatek przychodowy od osób prawnych powinien być analizowany także pod kątem możliwości uznania za podatek obrotowy na gruncie Dyrektywy 2006/112.

Stosownie do dyspozycji art. 113 TFUE, Rada uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji.

Stosownie do dyspozycji art. 401 Dyrektywy 2006/112 (art. 33 ust. 1 Szóstej Dyrektywy), bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, dyrektywa nie uniemożliwia żadnemu Państwu Członkowskiemu utrzymywania lub wprowadzania podatków od umów ubezpieczeniowych, podatków od gier i zakładów, podatków akcyzowych, opłat skarbowych lub, w ujęciu bardziej ogólnym, wszelkich podatków, ceł i należności, które nie mają charakteru podatków obrotowych, pod warunkiem, że pobór tych podatków, ceł i należności nie wiąże się w wymianie handlowej między państwami członkowskimi z formalnościami przy przekraczaniu granic.

Pojęcie „podatków obrotowych” zostało wyjaśnione w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE, wyrażonym przykładowo w wyroku z dnia 17 lipca 2008 r., w sprawie C-426/07 *Dariusz Krawczyński*, wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r., w sprawie C-502/07 *K-1 sp. z o.o.*, wyroku z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-475/03 *Banca popolare di Cremona*, podatek VAT posiada cztery cechy charakterystyczne:

ZAŁĄCZNIK 1 - OPINIA PRAWNA W PRZEDMIOCIE PODATKU PRZYCHODOWEGO OD OSÓB PRAWNYCH

- a) powszechne stosowanie podatku VAT do czynności, których przedmiotem są towary lub usługi,
- b) ustalenie jego kwoty w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi,
- c) pobór podatku na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji, w tym na etapie sprzedaży detalicznej, niezależnie od ilości wcześniejszych transakcji,
- d) odliczenie od podatku VAT należnego od podatnika kwot zapłaconych na poprzednich etapach procesu produkcji i dystrybucji, co oznacza, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej na tym etapie oraz że końcowe obciążenie podatkowe ponosi ostatecznie konsument.

Państwa Członkowskie mają zatem daleko idącą swobodę we wprowadzaniu podatków niespełniających przynajmniej jednego z powyżej wymienionych warunków.

Granicy wspomnianej swobody jest znowuż harmonizacja negatywna i poszanowanie podstawowych swobód na których opiera się Unia Europejska, a także nienaruszanie regulacji dotyczących innych sektorów (np. reguł konkurencji). Problematyka ta wymaga jednak szerszego rozwinięcia, przez co wykracza poza zakres niniejszej opinii. W przypadku zaprezentowania konkretnego projektu ustawy o podatku przychodowym od osób prawnych, będzie można dokonać kompleksowej oceny podatku - także pod kątem regulacji unijnych innych, aniżeli odnoszących się *stricto* do prawa podatkowego.

Powyższe w żaden sposób nie zmienia jednak konkluzji o braku sprzeczności idei podatku przychodowego z regulacjami unijnymi dotyczącymi zarówno podatków bezpośrednich, jak i pośrednich.

Dr hab. Adam Mariański, prof. nadzw. UŁ

ZAŁĄCZNIK 2 – SŁÓW KILKA O PODATKU PRZYCHODOWYM

Prof. Robert Gwiazdowski

Słów kilka o podatku przychodowym.

Nie ma dobrych podatków – jak pisał Jean Baptiste Say. Wszystkie są złe. Ale niektóre są gorsze od innych. Podatek przychodowy od spółek, który proponujemy, to bardzo zły podatek. Ale lepszy od podatku dochodowego od tych spółek i w szczególności lepszy od podatku dochodowego od wynagrodzeń osób fizycznych – szczególnie młodych ludzi wchodzących w wiek produkcyjny i reprodukcyjny – który postulujemy zlikwidować. Ale jakieś podatki do skarbu państwa płynąć muszą – choćby na emerytury, do wypłaty których państwo się zobowiązało.

Działalność gospodarczą prowadzi się dla zysku! Ludzie nie zakładają spółek żeby tworzyć miejsca pracy. Oni chcą zarobić. Skoro więc 2/3 z nich nie płaci w Polsce podatku dochodowego CIT, bo nie osiąga zysku, tylko stratę, to znaczy, że prowadzą działalność charytatywną? Czy może ich realny zysk jest w kosztach podatkowych?

Atrakcyjność danego kraju jako miejsca prowadzenia działalności gospodarczej zależy od:

- I. zasobów naturalnych,
- II. zasobów ludzkich (ilość i jakość),
- III. położenia geograficznego (odległość od szlaków handlowych, źródeł zaopatrzenia i rynków zbytu),
- IV. kosztów energii,
- V. infrastruktury technicznej (drogi, kolej, lotniska i porty),
- VI. infrastruktury prawnej.

Za dostęp do tych zasobów trzeba płacić! Jak się w jakimś kraju wydobywa surowce, to się płaci podatki od kopaliny! Więc jak się w jakimś kraju chce mieć dostęp do zasobów ludzkich, infrastrukturalnych i renty geograficznej to też powinno się za to zapłacić. Trzeba tylko i wyłącznie skalkulować odpowiednio rentowność działalności i w marżach uwzględnić także koszty podatkowe! Bo podatek jest kosztem prowadzenia działalności w danym kraju – podobnie jak zapłata dla dostawców i pracowników. To nie jest skomplikowane.

Podobno jak ktoś inwestuje, to nie powinien płacić podatku, bo nie ma zysków, a tworzy miejsca pracy i zatrudnieni przez niego ludzie płacą podatki dochodowe i konsumują, więc płacą też podatki pośrednie. Ale przecież z jakichś powodów ten ktoś inwestuje właśnie w tym, a nie w innym miejscu! Może zainwestować na Kajmanach. Może tam zbudować sieć dyskontów, fabrykę AGD czy nawet samochodów. Ale przecież nie buduje ich na Kajmanach, gdzie nie ma podatku dochodowego, tylko akurat w Polsce. Dlaczego? Właśnie dla tych zasobów, które są w Polsce, a których nie ma na Kajmanach. Jak opodatkujemy go w Polsce, to przeniesie się ze sklepami lub fabryką AGD na Kajmany? Do raju podatkowego można przenieść znak towarowy, co zwiększy koszty i zmniejszy dochody, a nie przychody.

Podatku CIT nie płaci 66 proc. działających w Polsce spółek – mają one stratę podatkową. Co ciekawe, bez względu na to ile wynosiła stawka podatku CIT, przychody Skarbu Państwa z tego podatku nie przekraczały 0,5 proc. przychodów osiąganych przez podatników tego podatku! I to bez względu na to czy stawka wynosiła 40 proc. (jak w latach 1992-1996), czy 19 proc. – jak jest obecnie. Czy to nie znamienne? Jednak to właśnie podatek CIT uznany został za szczyt rozwoju myśli podatkowej. Wszystko się zmienia coraz bardziej i coraz szybciej we współczesnym świecie, a podatki już się mają nie zmieniać? Podatki dochodowe to złe podatki, a nie dobre i nie nowoczesne. W zmieniającej się szybko rzeczywistości są już one wręcz przestarzałe.

Zacznijmy od tego, że przychód jest kategorią ekonomiczną – to jest wartość sprzedaży netto. Sprzedaż jest czynnością prawną, ale odzwierciedlającą zdarzenie gospodarcze. Ukrywanie sprzedaży – nie wystawianie faktur – jest prostym przestępstwem. Natomiast dochód jest kategorią jurydyczną – bo kategorią jurydyczną są koszty uzyskania przychodu. A dochód to ekonomiczny przychód pomniejszony o koszty jego uzyskania, zdefiniowane nie ekonomicznie, tylko prawnie. To przepis prawa, a nie zdarzenie gospodarcze, rozstrzyga dziś co jest, a co nie jest kosztem uzyskania przychodu – ergo rozstrzyga o tym jaki jest dochód. Żeby nie móc robić trików z interpretacją na gruncie podatkowym umowy sprzedaży, możemy specjalnie w tym celu zdefiniować pojęcie „transakcji handlowej” i to ona będzie podstawą rozliczeń między kontrahentami i między nimi a fiskusem.

Gdybyśmy chcieli być konsekwentni i stworzyć wszystkim takie same warunki powinniśmy uznać, że dla pracownika uzyskującego przychód z tytułu zatrudnienia w jakiejś spółce, kosztem jego uzyskania jest wszystko co służy mu utrzymaniu się w zdolności do uzyskiwania tegoż przychodu – jedzenie, picie, ubranie, mieszkanie, dojazd do pracy, mycie się itp. Dla pracujących w korporacji kosztem powinien być nawet zakup nie tylko zwykłego ubrania, ale garnituru/garsonki i odpowiedniej ilości koszul/bluzek. Ale jakoś nikt na to nie wpadł, żeby w ten sposób określać koszt uzyskania przychodu z tytułu wynagrodzenia. Może dlatego, że to bez sensu?

Wszystkim, którzy narzekają na rujnujące firmy konsekwencje podatku przychodowego zwrócę nieśmiało uwagę, że takiej „Biedronce” już zdarzało się płacić w Polsce podatek CIT w wysokości prawie 1 proc. osiągniętego przychodu ze sprzedaży (np. w roku 2011). Zapłaci więc i 1,5 proc., gdy nie będzie musiała ponosić ryzyka związanego z ustalaniem kosztów będących lub nie będących kosztem uzyskania przychodu, zatrudniać specjalistów od cen transferowych i prowadzić podwójnej księgowości. Od razu wyjaśnienie: przyjęło się uważać, że „podwójna księgowość” to określenie działalności nielegalnej. Tymczasem jest to działalność nie tylko legalna, ale wręcz konieczna. Księgowość zarządcza i podatkowa to są dwie różne rzeczy.

Padają argumenty, że podatek ten łatwo ominąć. Być może, aczkolwiek wątpię – o czym będzie za chwilę. Ale co za różnica, czy nie płaci się dziś podatku dochodowego, czy nie będzie się płaciło przychodowego? **Podatek przychodowy nie jest dobry dla tych, którzy dziś nie płacą podatku dochodowego, tylko dla tych którzy go płacą. Ci, którzy prowadzą działalność gospodarczą charytatywnie, bo ciągle mają straty, w dalszym ciągu będą mogli to robić.**

Podobno przedsiębiorstwa będą się łączyły w struktury pionowe, by wyeliminować szczeble, które wystawiają faktury i które byłyby opodatkowane podatkiem przychodowym.

Ale ponieważ stawka tego podatku będzie w granicach 1-2 proc., to cała operacja, ze względu na skomplikowanie struktury operacyjnej i niejednoznaczność zarządczą w znacznej większości przypadków, zniechęci do takiego działania. W przedsiębiorstwach postępuje obecnie outsourcing szeregu procesów. Oszczędności wynikające z takiego rozwiązania wynoszą 15, 20, a czasem nawet 30 proc. Dlatego podatek 1-2 proc. nie zahamuje tego procesu ani nie spowoduje procesów odwrotnych.

Podobno, jeśli obciążymy sprzedawców podatkiem od przychodów to nasze produkty, wytwarzane w Polsce, będą droższe od importowanych. Przypomnę, że mówimy o hipotetycznym podniesieniu ceny o 1-2 proc. versus znacznie wyższe koszty wytwarzania we wszystkich innych krajach, poza krajami Azji i Afryki. Ale wówczas dochodzą koszty transportu. Więc te 1-2 proc. doliczane do ceny, gdyby to miało nastąpić w ten sposób, że każdy wytwórca w Polsce doliczy do swojej ceny ten nowy podatek, to jest to tak mały poziom wrażliwości dla kształtowania ceny, że aż nie wart rozważania.

Ale reforma podatkowa musi być kompleksowa – zgodnie z teorią szwedzkiego socjalisty – Gunara Myrdala, nota bene laureata nagrody Nobla z ekonomii z 1974 roku, którą otrzymał wraz z przedstawicielem liberalnej szkoły austriackiej – Friedrichem Hayekiem. Podatnicy coś tracą, ale też coś zyskują: Biedronka zatrudnia około 47 tys. pracowników. Zmiana systemu opodatkowania ich pracy sprawi, że średnio za każdego zapłaci ona ok. 75 zł miesięcznie mniej. Rocznie da jej to oszczędności rządu 40 mln zł z tytułu samych kosztów zatrudnienia. Nie wiem ile Biedronka wydaje na doradców podatkowych, ale po zmianach będzie wydawała znacznie mniej. Podobnie będzie z personelem zajmującym się rozliczeniami składek i podatków pracowników. Dziś podstawą wymiaru składek ubezpieczeniowych – emerytalnych, rentowych, chorobowych, wypadkowych, zdrowotnych, pracy i gwarantowanych świadczeń pracowniczych jest kwota wynagrodzenia brutto. Nie interesuje ona ani pracownika, ani pracodawcy. Pierwszy otrzymuje dużo mniej, drugi wydaje więcej. Razem jest osiem różnych tytułów, które albo obniżają wynagrodzenie pracownika, albo zwiększają koszt pracodawcy. Ale to dopiero początek komplikacji. Składka na ubezpieczenie emerytalne wynosi 19,52 proc. podstawy wymiaru. Połowę, czyli 9,76 proc. płaci pracownik, drugą połowę pracodawca. Ale czy ktoś, kto nie prowadzi działalności gospodarczej płaci składkę emerytalną? Nie! Całość płaci pracodawca, tylko że połowę odlicza od kwoty wynagrodzenia brutto, a drugą połowę dodaje – tak dla ułatwienia. Podobnie jest ze składką na ubezpieczenie rentowe, tylko rozkład procentowy jest inny. Składka wynosi 8 proc. podstawy wymiaru, ale 6,5 proc. przypada na pracodawcę, a 1,5 proc. na pracownika. Składkę chorobową w wysokości 2,45 proc. płaci tylko pracownik, a wypadkową – w wysokości od 0,40 proc. do 3,60 proc. (w zależności od wypadkowości branży) – pracodawca. Składki na fundusz pracy w wysokości 2,45 proc. i fundusz gwarantowanych świadczeń pracowniczych w wysokości 0,1 proc. płaci pracodawca. Po potrąceniu od wynagrodzenia brutto składek na ubezpieczenia społeczne otrzymujemy podstawę wymiaru składki na ubezpieczenie zdrowotne. Wynosi ona 9 proc.

A na koniec trzeba obliczyć zaliczkę na PIT. W przypadku wynagrodzenia mieszczącego się w pierwszym progu podatkowym wynosi ona 18 proc. podstawy opodatkowania. Podstawą opodatkowania jest wynagrodzenie brutto pomniejszone o składki na ubezpieczenia społeczne i o określoną ustawowo kwotę kosztów uzyskania przychodu. Ale od obliczonej w ten sposób zaliczki na podatek dochodowy odejmuje się składkę na ubezpieczenie zdrowotne – jednak nie w pełnej wysokości 9 proc., tylko w wysokości 7,75 proc. Płacimy więc zaliczkę 18 proc. na PIT, ale w tej kwocie jest już składka na ubezpieczenie zdrowotne. Jednak nie cała, którą możemy odliczyć! Niektórzy pracownicy mają urlop, raz płatny,

raz bezpłatny, niektórzy chorują sami, inni opiekują się chorymi dziećmi i też mają zwolnienie lekarskie. Nie wiem ile dokładnie płaci za to Biedronka, ale średnia stawka firm zajmujących się zewnętrzną rachubą płac wynosi ok. 50 zł. za pracownika miesięcznie. Nie trudno policzyć, że przy 47 tys. pracowników Biedronka ociera się o koszt 30 mln zł rocznie (to jest 10 proc. podatku, który płaci). A podatek od funduszu wynagrodzeń obliczy jedna osoba!

Biedronka wyeliminuje też ryzyko naliczenia wstecz podatku wraz z odsetkami na skutek zmiany interpretacji co jest, a co nie jest kosztem uzyskania przychodu (wyeliminuje też ryzyko zastosowania niewłaściwej stawki podatku VAT – bo kompleksowe zmiany prawa podatkowego zakładają ujednoczenie tych stawek, ale to odrębne zagadnienie).

I dlatego pozwolę sobie postawić odważną tezę, że Biedronka nie przeprowadzi integracji pionowej – to znaczy nie kupi kutrów, nie zatrudni rybaków, nie kupi też zakładów przetwórstwa rybnego, producenta linii do pakowania ryb w puszki, huty produkującej blachę na te puszki, ani kopalni rudy, z której w hucie produkuje się stal na te puszki, żeby sprzedawać u siebie w sklepach makrele w puszkach!

I jeszcze pozwolę sobie postawić drugą tezę, że Jeronimo Martins nie zrobi w Biedronkach sprzedaży komisowej puszek z rybami, żeby zapłacić jedynie 1-2 proc. podatku od przychodu z pośrednictwa komisowego. A jak tak zrobi, to producent rybek w pusze zapłaci 1-2 proc. od ceny komisowej otrzymanej z Biedronki. I nie będzie prowadzić u siebie komisę ze sprzedażą puszek do rybek. Producenta tych puszek też raczej nie kupi – nie mówiąc już o hucie produkującej blachę na te puszki.

Jan Statystyczny ma dziś wynagrodzenie netto 2.850 zł. Przyjmijmy, że je wydaje w całości. Po uwzględnieniu zakupów towarów i usług z różną stawką VAT statystyczna stawka VAT wynosi 16 proc., czyli jego siła nabywczą netto wynosi 2.456,50 zł. Przyjmijmy dla uproszczenia, że dobra kupowane przez Jana dostarczane są przez jedynego producenta wszystkiego – nazwijmy go Wielkim Narodowym Championem (WNCH) – który wszystko sprzedaje we wspomianej Biedronce. Jeśli cena netto w sklepie wynosi 2 456,50, a marża sklepu jedynie 1 proc. (dlatego podobno nie może płacić podatku przychodowego w wysokości wyższej) to nasz Wielki Narodowy Champion musi sprzedać to wszystko, co ma kupić Jan Statystyczny za 2 432,20. Przyjmijmy teraz dla uproszczenia, że ma on dziesięciu dostawców. Każdy z nich ma po trzech kolejnych, a każdy z tych trzech po 2 dalszych, z których każdy ma jeszcze jednego. Dalej upraszczając przyjmijmy, że wartość sprzedaży każdego z nich jest taka sama, że każdy dokłada 10 proc. wartości do tego co sam nabył i też „jedzie” na marży 1 proc. Jeśli każdy z nich „dotoży” po zmianie systemu podatkowego swoje 1 proc. do swojej ceny sprzed zmiany, to cena netto wzrośnie w Biedronce z 2 456,50 netto na 2 502 zł. O 45,50 zł. Jeśli VAT po zmianie systemu będzie wynosił 20 proc., to cena brutto wyniesie 3 002 zł. A wynosiła 2 850 zł. Wzrośnie o 152 zł.

A teraz druga strona medalu: po likwidacji PIT i składek na ZUS i wprowadzeniu podatku od funduszu wynagrodzeń w wysokości 25 proc., 47 tys. pracowników Biedronki otrzyma wyższą pensję netto o ponad 400 zł miesięcznie!!! Ale oni zarabiają mniej niż Jan Statystyczny. Jemu zostanie więcej – prawie o 600 zł.

Choć wszystkie podatki są przerzucalne, nie wszystkie są przerzucalne w tym samym stopniu. Decyduje o tym elastyczność cenowa popytu. Nawet, jak on się zwiększy, to nie wszystkim

ZAŁĄCZNIK 2 – SŁÓW KILKA O PODATKU PRZYCHODOWYM

uda się podwyższyć ceny. Wielu nie będzie nawet próbowało – bo o klienta w dzisiejszej Polsce rywalizuje się ceną. Nie będą też musieli, bo sami zyskają na obniżeniu kosztów pracy, kosztów obsługi księgowej i prawnej i na wyeliminowaniu ryzyk podatkowych.

Ale na tym nie koniec sprzężenia zwrotnego istotnego dla gospodarki. Sami pracownicy Biedronki będą dysponować kwotą ponad 225 mln zł rocznie większą niż dotychczas. Można spokojnie założyć, że większość wydadzą w Polsce. Część pewnie w samej Biedronce. Do Skarbu Państwa wpłynie z tego powodu 45 mln zł. podatku VAT (jak będzie jednolita stawka 20 proc.) i prawie 3 mln podatku dochodowego od tych podatników, u których pracownicy Biedronki wydadzą te swoje 225 mln zł, które otrzymają extra. Z przepływem pieniędzy w gospodarce jest jak z wodą w przyrodzie. Liczy się nie tylko ile wpływa do zbiornika, ale także którądy i jak dużymi strumieniami.

ZAŁĄCZNIK 3 – DANE LICZBOWE

DOCHODY BUDŻETOWE 2015	334 064 114 000 zł
PIT	83 140 145 000 zł
CIT	32 894 156 000 zł
NFZ składka	63 480 255 000 zł
ZUS składka	144 163 000 000 zł
Fundusz Pracy składka	9 979 405 000 zł
FGŚP składka	407 153 000 zł

NOWE DOCHODY BUDŻETOWE	334 054 008 940 zł
Fundusz Płac	171 542 745 000 zł
wartość PKB	1 789 700 000 000 zł
udział Funduszu Płac w PKB	35,50%
wartość Funduszu Płac	635 343 500 000 zł
opodatkowanie Funduszu Płac	27,00%
Emerytury i renty unettowienie	32 147 405 340 zł
wartość emerytur i rent	198 864 000 000 zł
średnia stawka podatku	7,17%
stawka składki zdrowotnej	9,00%
Refundacja składki OFE	3 100 000 000 zł
CIT osoby prawne	58 201 237 600 zł
banki - podatek dochodowy	9 291 767 100 zł
przychód banków	1 896 279 000 000 zł
stawka podatkowa	0,49%
przedsiębiorstwa - podatek dochodowy	46 071 470 500,00 zł
przychód przedsiębiorstw	3 092 045 000 000 zł
stawka podatkowa	1,49%

ZAŁĄCZNIK 3 – DANE LICZBOWE

przedsiębiorstwa - podatek od usług publicznych	2 838 000 000 zł
ilość przedsiębiorstw	430 000
podatek od usług publicznych	6 600 zł
stawka miesięczna	550 zł
Działalność gospodarcza	65 175 621 000 zł
działalność gospodarcza - podatek przychodowy	50 167 221 000,00 zł
przychód działalność gospodarcza	1 286 339 000 000 zł
stawka podatkowa	3,90%
działalność gospodarcza - podatek od usług publicznych	15 008 400 000 zł
ilość podatników	2 274 000
podatek od usług publicznych	6 600 zł
stawka miesięczna	550 zł
Dywidenda	2 012 000 000 zł
PIT dywidenda	1 404 000 000 zł
CIT dywidenda	608 000 000 zł
VAT	1 875 000 000 zł
wartość zmiany o 1%	7 500 000 000 zł
proponowana zmiana w stosunku do 1%	25,00%

REZERWA	13 577 137 250 zł
Fundusz Płac	8 577 137 250 zł
wartość Funduszu Płac	635 343 500 000 zł
wzrost Funduszu Płac	5,00%
wzrost Funduszu Płac	31 767 175 000 zł
opodatkowanie Funduszu Płac	27,00%
Oszustwa VAT	5 000 000 000 zł
wartość oszustwa VAT	50 000 000 000 zł
stopień eliminacji oszustwa	10,00%

KOALICJA „POLACY NA RZECZ SPRAWIEDLIWYCH PODATKÓW”



FORUM
DLA WOLNOŚCI
I ROZWOJU



FUNDACJA
KLUBU
RONINA



INSTYTUT
JAGIELLOŃSKI



POLSKIE
STOWARZYSZENIE
PRZEDSIĘBIORCÓW



WEI



ZPP

WWW.PODATKIMINUS.PL

Płaca+
Podatki-