

# Efektywność fiskalna podatku dochodowego od osób prawnych (zagadnienia systemowe)

## Fiscal efficiency of corporate income tax (basic issues)

dr Krzysztof Radzikowski

Katedra Prawa Finansowego WPIA UW

### Streszczenie

Współcześnie rośnie znaczenie fiskalne podatków pośrednich, obciążających konsumpcję, maleje zaś – podatków dochodowych. Tendencja ta w większym stopniu dotyczy opodatkowania spółek i korporacji niż gospodarstw domowych i drobnych przedsiębiorców. W Polsce jest silniejsza i trwalsza niż w Europie Zachodniej.

**Słowa kluczowe:** podatek dochodowy, podatek dochodowy od osób prawnych (CIT), podatek pośredni, efektywność fiskalna, dochody budżetowe.

### Abstract

Nowadays, the fiscal importance of indirect taxes on consumption is growing, and income taxes are decreasing. This trend applies to the taxation of companies and corporations to a greater extent than to households and small businesses. In Poland, this tendency is stronger and more persistent than in Western Europe.

**Keywords:** income tax, corporate income tax (CIT), indirect tax, fiscal efficiency, state budget income.

Dylemat efektywności fiskalnej podatku najlepiej obrazuje powszechnie znana wypowiedź Jean-Baptiste'a Colberta o sztuce obskubywania gęsi w taki sposób, aby było jak najwięcej pierza i jak najmniej krzyku. Najefektywniejsze fiskalnie jest minimalizowanie jednostkowego ciężaru podatkowego (w aspekcie wysokości bezwzględnej) i maksymalizowanie zakresu opodatkowania (tak przedmiotowego, jak i podmiotowego)<sup>1</sup>. Lwia część dochodów podatkowych pochodzi od zasadniczej części społeczeństwa, nie zaś od garstki bogaczy, podatek od luksusu nie ma więc znaczenia fiskalnego, a jedynie oddziałuje na poczucie równości i sprawiedliwości w świadomości społecznej<sup>2</sup>.

Powyższe prawidłowości najlepiej realizują podatki pośrednie, które w sensie ekonomicznym obciążają konsumpcję (głównie VAT i akcyza); ich znaczenie fiskalne stale rośnie przy braku wyraźnego oporu społecznego. Podatki te cechuje przerzucalność – rozlicza je sprzedawca, niemniej ich ciężar ponosi nabywca, a ostatecznie finalny konsument, który nie prowadzi działalności gospodarczej i nie ma możliwości dalszego przerzucenia (w odróżnieniu od podatków bezpośrednich – dochodowych i majątkowych, które w ujęciu modelowym obciążają majątek podatnika). Mimo że podatki obrotowe odprowadzają przedsiębiorcy, to ich ciężar ponoszą jedynie tymczasowo, konsumenci wykazują się zaś swoistym znieczuleniem podatkowym, tj. kierują się łączną ceną, a często nie mają nawet pojęcia, ile wynoszą zawarte w niej podatki obrotowe. O ile podatku dochodowego nie zapłacą osoby, których dochody nie przekraczają kwoty wolnej, które korzystają z ulg, ponoszą straty itp., o tyle podatkami obrotowymi pozostają obciążeni wszyscy konsumenci, niezależnie od poziomu zamożności lub innych uwarunkowań życiowych. Stawki podatków obrotowych mają charakter liniowy, przy czym wraz ze wzrostem poziomu zamożności spada udział wydatków konsumpcyjnych, które obciążają te podatki, rośnie zaś – inwestycyjnych (oszczędności), wolnych od tych podat-

ków, efektywne opodatkowanie ma więc charakter regresywny względem dochodu, jakim rozporządzają gospodarstwa domowe<sup>3</sup>.

Współczesne podatki dochodowe odzwierciedlają paradygmat zachęt do inwestycji poprzez niższe opodatkowanie kapitału (działalności gospodarczej) w stosunku do pracy i konsumpcji. Z wyjątkiem państw o skrajnie niskich kosztach pracy (np. Azja Południowo-Wschodnia) – inwestycje obejmują wkłady kapitałowe i rynek usług, bardzo łatwo można je więc relokować w zależności od aktualnych uwarunkowań społeczno-gospodarczych, a w konsekwencji wymagają permanentnego utrzymywania zachęt o charakterze podatkowym. Międzynarodowe korporacje oraz zamożni obywatele umiejętnie korzystają z szerokiej gamy instrumentów optymalizacyjnych (np. ceny transferowe, pożyczki od udziałowców, opłaty licencyjne na rzecz grupy kapitałowej, pochodne instrumenty finansowe), dzięki którym ukrywają swoje dochody i/lub majątek bądź ujawniają je w państwach o niskiej (zerowej) stopie opodatkowania zamiast tam, gdzie zostały wypracowane.

Podejmowane w ostatnim czasie działania poszczególnych państw i organizacji międzynarodowych (np. OECD<sup>4</sup> czy Unii Europejskiej [UE]) mające na celu uszczelnienie syste-

mów podatkowych nie okazały się jeszcze wystarczająco skuteczne. W rezultacie efektywne obciążenie podatkowe jest niższe niż nominalna stawka podatkowa wynikająca z przepisów prawa, realne obciążenie zbliża się zaś do proporcjonalnego lub spłaszczonej krzywej, która stopniowo rośnie do punktu odpowiadającego ponadprzeciętnym dochodom w danym społeczeństwie, lecz następnie opada wraz z ich dalszym wzrostem. Co ważne, najwyżej opodatkowana pozostaje praca najemna, drobni i średni przedsiębiorcy (mały kapitał) płacą zaś znacznie wyższe podatki niż międzynarodowe korporacje (duży kapitał), które przeznaczają środki zaoszczędzone na podatkach nie tylko na akumulację i re-dystrybucję do udziałowców, ale również na nieuczciwą konkurencję z drobnymi i średnimi przedsiębiorcami. W państwach Europy Zachodniej zazwyczaj praca najemna jest opodatkowana stawkami progresywnymi, kapitał zaś – stawką proporcjonalną (tzw. *dual income tax*), w państwach Europy Środkowo-Wschodniej popularny stał się natomiast globalny podatek liniowy<sup>5</sup>.

Tradycyjnie w Europie Zachodniej rozgraniczono tzw. północną i południową mentalność podatkową, co odzwierciedla słynne twierdzenie Maxa Webera o różnicach między etyką protestancką i katolicką. Przyzwyczajenia konsumpcyjne, szara strefa i niesprawna administracja skarbowa powodują w drugim przypadku niską efektywność fiskalną podatków bezpośrednich przy jednoczesnym wzroście roli podatków pośrednich, gdyż konsumpcja „ujawnia” prawdziwą skalę „ukrytych” dochodów (dotyczy to zwłaszcza akcyzy, która podlega wzmocnionej kontroli ze strony administracji skarbowej)<sup>6</sup>. Zróżnicowanie to nasila się, gdy współcześnie porównamy tzw. starą i nową UE (według cezur 2004 r., odpowiednio UE-15 i UE-13, zestawienie uwzględnia Wielką Brytanię):

- 1) łączne obciążenia podatkowe liczone jako udział w produkcie krajowym brutto (PKB) w grupie UE-13 są niższe niż w grupie UE-15;
- 2) podatki pośrednie w grupie UE-13 są wyższe niż w grupie UE-15;
- 3) podatki bezpośrednie w grupie UE-15 są wyższe niż w grupie UE-13;
- 4) w zakresie podatków dochodowych grupa UE-13 notuje zdecydowaną przewagę wpływów z podatku dochodowego obciążającego osoby fizyczne (PIT<sup>7</sup>) z tytułu pracy najemnej bądź wymuszonego samozatrudnienia nad wpływami z podatku obciążającego spółki i jednostki organizacyjne (CIT<sup>8</sup>), przy czym systemom podatkowym państw, które można określić mianem peryferyjnych w grupie UE-15 (Portugalia, Grecja), bliżej do grupy UE-13, Czechom zaś – bliżej do grupy UE-15 niż do pozostałych państw UE-13<sup>9</sup>.

W Polsce notujemy wyraźnie wyższy udział podatków pośrednich w dochodach budżetowych niż w przypadku większości państw rozwiniętych, niskie udziały CIT i PIT dowodzą zaś skuteczności unikania opodatkowania przez korporacje/przedsiębiorców i zamożnych obywateli. CIT stanowi zaledwie około 10% dochodów podatkowych budżetu państwa, podczas gdy podatki obrotowe, tj. VAT i akcyza, odpowiednio około 45% i 20% (dla porównania PIT – 15%). Według danych Ministerstwa Finansów z wykonania budżetu państwa za 2019 r. i 2020 r., które potwierdzają prawidłowości z lat

poprzednich, dochody z CIT wyniosły zaledwie 40,0 mld zł i 42,0 mld zł, podczas gdy z VAT i akcyzy odpowiednio 181,0 mld zł i 196,5 mld zł oraz 72,5 mld zł i 75,1 mld zł (dla porównania dochody z PIT wyniosły 65,4 mld zł i 66,5 mld zł); łączne dochody podatkowe to 367,5 mld zł i 390,0 mld zł, a wszystkie dochody w sumie – 400,5 mld zł i 435,3 mld zł<sup>10</sup>. Dane te nie uwzględniają:

- 1) składek w ramach systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, które obciążają dochody osobiste w podobny sposób i w porównywalnej wysokości jak PIT oraz
- 2) udziałów jednostek samorządu terytorialnego we wpływach z obu podatków dochodowych (dla tych podmiotów stanowią najważniejsze źródło dochodów).

W konsekwencji obciążenia dochodów osobistych mają większe znaczenie dla całości systemu finansów publicznych, niż to wynika z danych dotyczących budżetu państwa.

Ciekawych spostrzeżeń dostarcza tzw. test 10 przedsiębiorstw, obrazujący opodatkowanie grupy 10 największych spółek w państwach Europy Środkowo-Wschodniej, należących do UE. Badana grupa wypracowuje około 25% PKB, lecz pochodzi od niej jedynie 1-2% wpływów z tytułu CIT (w skrajnym przypadku Bułgarii w ujęciu netto grupa ta nie odprowadza żadnego podatku, lecz korzysta z ulg i pomocy publicznej)<sup>11</sup>. W Polsce test 10 przedsiębiorstw wypada zadziwiająco korzystnie, lecz wynika to z faktu, że grupę tę stanowią przeważnie spółki Skarbu Państwa z branży energetycznej, które z przyczyn politycznych są mniej skłonne do unikania opodatkowania niż typowi przedsiębiorcy.

Zarysowane prawidłowości dowodzą kryzysu fiskalnego podatku dochodowego, kryzys ten zaś w większym stopniu dotyczy opodatkowania spółek i korporacji niż gospodarstw domowych i drobnych przedsiębiorców. W Polsce tendencje te są silniejsze i trwalsze niż w Europie Zachodniej – ciągle pogłębiają się i nie widać szans na ich odwrócenie.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2010, s. 31-32.
- <sup>2</sup> Zagadnieniu temu poświęciłem serię artykułów, do których odwołuję się w dalszej analizie: K. Radzikowski, *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12 (cz. 1); 2021, nr 1 (cz. 2), nr 2 (cz. 3), nr 3 (cz. 4).
- <sup>3</sup> H. Kuzińska, *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002, s. 34-37.
- <sup>4</sup> OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju).
- <sup>5</sup> *Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, S. Owsiak (red.), Warszawa 2016, s. 91 i nast. oraz s. 460 i nast.; A. Krajewska, P. Krajewski, *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2020, s. 30-41, 53-64, 69-73 i 92-116.
- <sup>6</sup> Komar A., *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1989, s. 145-148.
- <sup>7</sup> PIT – ang. *personal income tax* (podatek dochodowy od osób fizycznych).
- <sup>8</sup> CIT – ang. *corporate income tax* (podatek dochodowy od osób prawnych).
- <sup>9</sup> A. Szymańska, *Dochody podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, „Wiadomości Statystyczne” 2017, nr 5, s. 82 i nast.

- <sup>10</sup> Ministerstwo Finansów, *Sprawozdanie roczne za 2019 rok*, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2019-rok>, dostęp: 9.08.2022; Ministerstwo Finansów, *Sprawozdanie roczne za 2020 rok*, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2020-rok>, dostęp: 9.08.2022.
- <sup>11</sup> Instytut Globalnej Odpowiedzialności, *Uciekające podatki. Czy firmy w Europie Środkowo-Wschodniej płacą uczciwą część podatków?*, Warszawa 2017, [http://igo.org.pl/wp-content/uploads/2017/03/Ru-naway\\_taxes\\_A4\\_PL.pdf](http://igo.org.pl/wp-content/uploads/2017/03/Ru-naway_taxes_A4_PL.pdf), dostęp: 9.08.2022.

---

#### Bibliografia

##### Literatura

- Instytut Globalnej Odpowiedzialności, *Uciekające podatki. Czy firmy w Europie Środkowo-Wschodniej płacą uczciwą część podatków?*, Warszawa 2017, [http://igo.org.pl/wp-content/uploads/2017/03/Ru-naway\\_taxes\\_A4\\_PL.pdf](http://igo.org.pl/wp-content/uploads/2017/03/Ru-naway_taxes_A4_PL.pdf), dostęp: 9.08.2022.
- Komar A., *Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich*, Warszawa 1989.
- Krajewska A., Krajewski P., *Opodatkowanie konsumpcji, pracy i kapitału w krajach Unii Europejskiej. Wnioski dla Polski*, Warszawa 2020.
- Kuzińska H., *Rola podatków pośrednich w Polsce*, Warszawa 2002.
- Polityka podatkowa krajów Unii Europejskiej wobec kryzysu finansowego*, S. Owsiak (red.), Warszawa 2016.

- Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 1)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2020, nr 12.
- Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 2)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 1.
- Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 3)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2.
- Radzikowski K., *Współczesne dylematy równości i sprawiedliwości opodatkowania (cz. 4)*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 3.
- Szymańska A., *Dochody podatkowe w krajach Unii Europejskiej*, „Wiadomości Statystyczne” 2017, nr 5.
- Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2010.

##### Inne źródła

- Ministerstwo Finansów, *Sprawozdanie roczne za 2019 rok*, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2019-rok>, dostęp: 9.08.2022.
- Ministerstwo Finansów, *Sprawozdanie roczne za 2020 rok*, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2020-rok>, dostęp: 9.08.2022.