



PODATEK OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ – SKUTKI EKONOMICZNO-PRAWNE WPROWADZENIA KOLEJNEGO ROZWIĄZANIA OBCIĄŻAJĄCEGO BRANŻĘ HANDLOWĄ

OPRACOWAŁ ZESPÓŁ INSTYTUT JAGIELLOŃSKIEGO W SKŁADZIE:

PROF. JACEK TOMKIEWICZ – KIEROWNIK ZESPOŁU
DR ARTUR BARTOSZEWICZ
R.PR. RAFAŁ INIEWSKI



ISBN 978-83-60559-11-6

INSTYTUT
JAGIELLOŃSKI



PODATEK OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ

– SKUTKI EKONOMICZNO-PRAWNE WPROWADZENIA
KOLEJNEGO ROZWIĄZANIA OBCIĄŻAJĄCEGO BRANŻĘ
HANDLOWĄ

OPRACOWAŁ ZESPÓŁ
INSTYTUT JAGIELLOŃSKIEGO
W SKŁADZIE:
PROF. JACEK TOMKIEWICZ – KIEROWNIK ZESPOŁU
DR ARTUR BARTOSZEWICZ
R.PR. RAFAŁ INIEWSKI

©Copyright by Instytut Jagielloński
Warszawa marzec 2019

ISBN 978-83-60559-11-6



Instytut Jagielloński
ul. Marszałkowska 84/92 lok. 115
00-514 Warszawa

jagiellonski.pl
instytut@jagiellonski.pl

Projekt i produkcja:
Piotr Perzyna

 **NOWE MEDIA 24**

PODATEK OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ

– SKUTKI EKONOMICZNO-PRAWNE WPRO- WADZENIA KOLEJNEGO ROZWIĄZANIA OBCIĄŻAJĄCEGO BRANŻĘ HANDLOWĄ

OPRACOWAŁ ZESPÓŁ
INSTYTUT JAGIELLOŃSKIEGO
W SKŁADZIE:

PROF. JACEK TOMKIEWICZ – KIEROWNIK ZESPOŁU
DR ARTUR BARTOSZEWICZ
R.PR. RAFAŁ INIEWSKI

SPIS TREŚCI

STRESZCZENIE	5
WPROWADZENIE – RAMY PRAWNE	6
KRÓTKA HISTORIA SPORU Z KE I TFUE	7
RYZYSKO NIEZGODNOŚCI Z KONSTYTUCJĄ RP	15
RYZYSKO PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA OBROTU	19
MINIMALNY PODATEK DŹCHODOWY OD BUDOWLI I BUDYNKÓW	21
RYZYSKO UNIKANIA OPODATKOWANIA	23
ANALIZA WPŁYWU EKONOMICZNEGO WPROWADZONEGO ROZWIĄZANIA	24
ZWYCIĘZCĄ HANDEŁ ELEKTRONICZNY	29
RYZYSKO POTENCJALNEGO WZROSTU CEN	31
PŁACONE PODATKI A POWTARZANE STEREOTYPY	33
ZAKŁÓCENIA WTÓRNE, CZYLI WPŁYW NA DZIAŁALNOŚĆ INNYCH PODMIOTÓW	35
WNIOSKI I REKOMENDACJE	37
WYJORZYSTANE ŹRÓDŁA	39

STRESZCZENIE

Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) uznało rację polskiego rządu, który sprzeciwił się decyzji Komisji Europejskiej (KE). Stwierdzono w niej, że ustawa o podatku od sprzedaży detalicznej narusza Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), czyli podstawę prawną funkcjonowania Unii Europejskiej (UE).

Należy jednak pamiętać, że decyzja nie jest ostateczna, bo KE przysługuje od niej odwołanie. Wprowadzanie regulacji w życie niesie więc za sobą ryzyko, że zostanie ona później zakwestionowana przez sąd wyższej instancji. Przy okazji można wskazać szereg wątpliwości: czy przepisy ustawy są wystarczająco jednoznaczne i czy nie powodują potencjalnych problemów z funkcjonowaniem w ramach całego systemu podatkowego w Polsce (szczegółowa analiza prawna jest częścią niniejszego opracowania).

Zgodnie z oczekiwaniem ustawodawcy celem wprowadzenia podatku od sprzedaży detalicznej jest zwiększenie dochodów budżetu państwa, które mają być zaniżane na skutek unikania podatku CIT przez duże sieci handlowe. Przyjęte w uzasadnieniu do projektu ustawy założenia mogą jednak budzić znaczne wątpliwości.

Przede wszystkim założone wpływy mogą okazać się niższe od przewidywanych, chociażby na skutek rozwoju handlu przez Internet, który jest w analizowanym rozwiązaniu legislacyjnym wprost preferowa-

ny. Z dużym prawdopodobieństwem można oczekiwać, że wyższe wpływy z tytułu dodatkowego podatku zostaną także częściowo zniwelowane przez niższe wpływy z CIT. Ostatecznie będzie to miało negatywny wpływ na dochody samorządów. Podatek przychodowy zwiększy koszty i tym samym obniży zyski sprzedawców, które są podstawą opodatkowania. Ograniczenie działalności dużych sieci handlowych przełoży się także negatywnie na wpływy z tytułu innych podatków, takich jak PIT, VAT, składki na ubezpieczenie społeczne czy podatek od nieruchomości.

Trudno również zgodzić się z założeniem, że dodatkowe opodatkowanie nie zostanie przerzucone na konsumentów w postaci wyższych cen, głównie żywności. Już dziś identyfikowane rynkowo niskie marże sprzedawców nie pozwalają na absorbowanie kosztów, a obserwowane w ostatnich miesiącach nasilanie się presji inflacyjnej sprzyja wzrostowi cen, na czym ucierpią najuboższe gospodarstwa domowe.

Można spodziewać się, że koszty dodatkowego opodatkowania poniosą głównie konsumenci z małych miast, mniejszych miejscowości i terenów wiejskich. Trudno w tym samym czasie liczyć, że rynek porzucony przez dużych graczy – w wyniku wycofania się z powodu nadmiernych kosztów działania – zostanie przejęty przez lokalnych sprzedawców, których potencjał rozwojowy (kapitał inwestycyjny) jest ograniczony.

Nie można także zapominać, że funkcjonowanie na polskim rynku dużych sieci handlowych wiąże się z kooperacją z wieloma lokalnymi biznesami, które funkcjonują jako dostawcy dóbr i usług. Ta kooperacja umożliwia, poprzez duże sieci handlowe, zdobywanie rynków zagranicznych, na których prowadzenie samodzielnej działalności jest niemożliwe, zaś budowanie własnej marki zbyt kosztowne, aby sprzedaż bezpośrednia mogła się tam odbywać.

WPROWADZENIE – RAMY PRAWNE

6 lipca 2016 r. Sejm uchwalił ustawę o podatku od sprzedaży detalicznej (dalej: Ustawa)¹. Zgodnie z art. 12 Ustawy weszła ona w życie z dniem 1 września 2016 r. Ustawa zakłada wprowadzenie dwóch stawek podatku od handlu: 0,8 proc. od przychodu między 17 mln PLN a 170 mln PLN miesięcznie i 1,4 proc. od przychodu powyżej 170 mln PLN miesięcznie.

Zgodnie z uzasadnieniem do druku sejmowego nr 615²: „Projekt ustawy wprowadza nową daninę publiczną do polskiego systemu podatkowego, zwaną podatkiem od sprzedaży detalicznej. Głównym celem projektu jest zwiększenie dochodów podatkowych budżetu państwa przeznaczonych na finansowanie wydatków budżetowych wynikających z realizacji programu pomocy państwa w wychowywaniu dzieci „Rodzina 500 plus”, jako stanowiących jedno ze źródeł jego finansowania, oraz uzyskanie dodatkowych dochodów w celu wyrównania uszczerbku budżetowego, który powstaje w wyniku stosowania praktyk optymalizacyjnych dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych”. Jak wynika z przytoczonego fragmentu uzasadnienia, cele podatku mają przede wszystkim charakter fiskalny. Po pierwsze, dochody z podatku mają pokryć wydatki socjalne państwa, a po drugie – mają zapewnić wyrównanie ubytku dochodów z podatku CIT w związku ze stosowaniem praktyk optymalizacyjnych³. Ten drugi powód jest szczególnie istotny przy dokonaniu analizy porównawczej przepisów wprowadzonych w 2018 r. w związku z nowelizacją ustawy o podatku dochodów od osób prawnych (zob. pkt 5).

19 września 2016 r. Komisja Europejska wszczęła postępowanie w sprawie Ustawy i zwróciła się do Polski o zawieszenie stosowania stawek progresywnych do czasu zakończenia oceny pomocy państwa (zob. pkt 2). W związku z powyższym Sejm trzykrotnie znowelizował Ustawę: ustawą z dnia 15 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej⁴ ustawą z dnia 12 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej⁵ oraz ustawą z dnia 22 listopada 2018 r. o zmianie ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej⁶, kolejno zmieniając dzień osiągnięcia przychodów, od którego stosuje się przepisy Ustawy, tj. 1 stycznia 2018 r., 1 stycznia 2019 r. oraz 1 stycznia 2020 r.

1. Dz.U.2016.1155 z dnia 2016.08.01 z późn. zm.
2. Projekt ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej wraz z uzasadnieniem. Pismo Prezesa Rady Ministrów do Marszałka Sejmu z dnia 15.06.2016 r.
3. Ten drugi powód można uznać za element polityki gospodarczej państwa mającej na celu wyrównanie warunków prowadzenia działalności pomiędzy dużymi a małymi przedsiębiorstwami, co pośrednio było wskazywane w kolejnych oświadczeniach polskiego rządu; m.in. w toku postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).
4. Dz.U.2016.2099 z dnia 2016.12.21
5. Dz.U.2017.2178 z dnia 2017.11.27
6. Dz.U.2018.2402 z dnia 2018.12.27

KRÓTKA HISTORIA SPORU Z KE I TFUE

Decyzją z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) (dalej: Pierwsza Decyzja) Komisja wszczęła postępowanie przewidziane w art. 108 ust. 2 TFUE⁷ w odniesieniu do niedozwolonej pomocy publicznej realizowanej w ramach Ustawy. W decyzji tej KE nie tylko wezwała zainteresowane strony do przedstawienia uwag, ale również nakazała władzom polskim, na podstawie art. 13 ust. 1 rozporządzenia Rady (UE) 2015/1589 z dnia 13 lipca 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady stosowania art. 108 [TFUE]⁸, niezwłoczne zawieszenie „*stosowania progresywnych stawek w przedmiotowym podatku do czasu podjęcia przez Komisję decyzji w sprawie [jego] zgodności [...] z rynkiem wewnętrznym*”.

Władze polskie zakwestionowały fakt uznania rozpatrywanego środka za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Rząd polski wniósł do Sądu UE o stwierdzenie nieważności Pierwszej Decyzji (sprawa T-836/16). Komisja zamknęła postępowanie decyzją (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej⁹ (dalej: Druga Decyzja). Wskazała w niej, że rozpatrywany środek stanowi pomoc państwa niezgodną z rynkiem wewnętrznym i że został on wprowadzony w życie w sposób niezgodny z prawem. Komisja uznała, że dzięki Ustawie niektóre przedsiębiorstwa, tj. te osiągające niższe przychody, byłyby korzystniej traktowane na gruncie podatkowym w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami zobowiązanymi do zapłaty podatku. Ponadto rezygnacja przez państwo z wpływów podatkowych, które osiągnęłoby, gdy-

by wszystkie spółki były opodatkowane według tej samej rzeczywistej średniej stawki podatkowej, pociągałaby za sobą przeniesienie zasobów państwowych na rzecz uprzywilejowanych przedsiębiorstw.

W odniesieniu do istnienia korzyści Komisja przypomniała, że środki, które zmniejszają obciążenia normalnie ponoszone przez przedsiębiorstwa, stanowią korzyść tak samo jak świadczenia pozytywne. W tym przypadku zerowe lub niższe średnie stawki podatku dla przedsiębiorstw o niższych przychodach w porównaniu z wyższymi średnimi stawkami podatku dla przedsiębiorstw o większych przychodach przysparzają korzyści tym pierwszym.

W Drugiej Decyzji Komisja podnosiła dodatkowo, że struktury dystrybucji zorganizowane na zasadzie franczyzy byłyby uprzywilejowane w porównaniu ze zintegrowanymi strukturami dystrybucji, ponieważ w pierwszym przypadku przychód dzieliłby się na tyle części, ile było franczyzobiorców, podczas gdy w drugim przypadku liczyłby się przychód w ujęciu globalnym. Komisja w Drugiej Decyzji przedstawiła m.in. konkretny przykład dotyczący opodatkowania trzech przedsiębiorstw sektora sprzedaży detalicznej, spośród których pierwsze osiąga miesięczne przychody w wysokości 10 mln PLN, drugie – w wysokości 100 mln PLN, a trzecie – w wysokości 750 mln PLN. Średnia stawka podatkowa w przypadku pierwszego przedsiębiorstwa wynosi 0, w przypadku drugiego – 0,664%, a w przypadku trzeciego – 1,246%.

7. Wersje skonsolidowane Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej - Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) - Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana); Dziennik Urzędowy C 326, 26/10/2012 P. 0001 - 0390.

8. Dz.U. 2015, L 248, s. 9

9. Dz.U. 2018, L 29, s. 38

KE uznała, że odstępstwo od systemu odniesienia mające postać progresywnej struktury podatku nie jest uzasadnione charakterem lub ogólną strukturą systemu. W Pierwszej Decyzji Komisja wskazała, że cele polityki sektorowej, takie jak cele polityki regionalnej, środowiskowej lub przemysłowej, nie mogą być brane pod uwagę w tym względzie. Ponieważ władze polskie położyły nacisk na cel redystrybucyjny – który jest zamierzony w ramach progresywnej struktury podatku i który jest uzasadniony faktem, że przedsiębiorstwa o wysokim przychodzie mogą korzystać z ekonomii skali, lepszych warunków dostaw lub strategii podatkowych niedostępnych dla mniejszych przedsiębiorstw – Komisja uznała, że ten cel nie jest spójny z podatkiem od przychodów, który ciąży na przedsiębiorstwach jedynie w zależności od wielkości ich działalności, ale nie w zależności od ich kosztów, rentowności, zdolności świadczenia podatkowego lub udogodnień, z których według władz polskich mogą korzystać jedynie duże przedsiębiorstwa. Zdaniem Komisji progresywny podatek od przychodów mógłby być uzasadniony chęcią wyrównania lub zapobieżenia powstaniu pewnych negatywnych skutków określonej działalności (negatywne skutki zewnętrzne), które są tym bardziej poważne, im większe są przychody, ale taka sytuacja nie została w ogóle wykazana w niniejszym przypadku.

Ponadto Komisja wyjaśniła, że rozpatrywany środek zakłócał konkurencję lub groził jej zakłóceniem oraz wpływał na wymianę handlową między państwami członkowskimi. W tym względzie KE stwierdziła w szczególności, że rynek sprzedaży detalicznej w Polsce jest otwarty na konkurencję, że obecne są na nim przedsiębiorstwa z innych państw członkowskich oraz że przedsiębiorstwa będące beneficjentami niższych stawek podatkowych korzystałyby zatem z pomocy. Zważywszy na to, że władze polskie wskazały, iż progresywna struktura podatku pozwala na utrzymanie drobnego handlu w konfrontacji z handlem wielkopowierzchniowym, Komisja dostrzegła w tym dowód na okoliczność, że władze polskie zamierzały wywrzeć wpływ na strukturę konkurencji na rynku.

W dniu 30 listopada 2016 r. Rzeczypospolita Polska wniosła skargę o stwierdzenie nieważności Pierwszej Decyzji (sprawa T-836/16), a w dniu 13 września 2017 r. – o stwierdzenie nieważności Drugiej Decyzji (sprawa T-624/17). Decyzją Sądu¹⁰ z dnia 4 lipca 2018 r. sprawy T-836/16 i T-624/17 zostały połączone do celów ustnego etapu postępowania. Rząd polski podnosi cztery zarzuty: zarzut oparty na istnieniu błędu w kwalifikacji prawnej rozpatrywanego środka jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE; zarzuty oparte na naruszeniu art. 13 ust. 1 rozporządzenia 2015/1589 i zasady proporcjonalności w wyniku nakazu niezwłocznego zawieszenia „stosowania progresywnych stawek w przedmiotowym podatku do czasu podjęcia przez Komisję decyzji w sprawie [jego] zgodności z rynkiem wewnętrznym”; zarzut oparty na wadliwym i niewystarczającym uzasadnieniu.

10. Sąd (franc. *Tribunal*, ang. the *General Court*) – organ sądowy (pierwszej instancji) Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE).

W sprawie T-624/17 rząd polski podnosi dwa zarzuty: po pierwsze, zarzut oparty na istnieniu błędu w kwalifikacji prawnej rozpatrywanego środka jako pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, a po drugie – zarzut oparty na wadliwym i niewystarczającym uzasadnieniu. Rząd polski podkreślał, że w niniejszym przypadku sporna skala progresywna jest czytelna i jednoznaczna oraz że stawki podatkowe są relatywnie niewysokie i płaskie, ponieważ wyższa stawka 1,4% pozostaje w relacji do stawki niższej 0,8% w stosunku wynoszącym jedynie 1,75. Nie występuje efekt progowy, ponieważ do wszystkich odnośnych przedsiębiorstw – niezależnie od wielkości ich przychodów – zostanie zastosowane zwolnienie z podatku w odniesieniu do miesięcznego przychodu nieprzekraczającego kwoty 17 mln PLN, stawka 0,8% – w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale od 17 do 170 mln PLN oraz stawka 1,4% – w odniesieniu do miesięcznego przychodu w przedziale przekraczającym kwotę

170 mln PLN. System nie jest ani dyskryminacyjny, ani dyskrejonalny i nie zawiera elementu stanowiącego odstępstwo. Rząd polski dodaje, że podatek od sprzedaży detalicznej, tak jak został on skonstruowany, służy podwójnemu celowi. Jest nim zapewnienie państwu wpływów podatkowych i jednocześnie sprawiedliwe rozłożenie obciążeń podatkowych pomiędzy podatników stosownie do ich zdolności świadczenia, zgodnie z logiką redystrybucji, co również będzie się przyczyniać do zapewnienia wpływów podatkowych.

W zakresie w jakim rząd polski uzasadniał uchwalenie Ustawy koniecznością uwzględnienia zdolności świadczenia przedsiębiorstw, Komisja ripostowała, że podstawa opodatkowania odpowiadająca przychodom nie ma w tym względzie znaczenia, ponieważ wysokie przychody nie gwarantują zysku.

Sąd stwierdził m.in., że art. 107 ust. 1 TFUE stanowi, że z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Ponadto Sąd przyjął, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, że pomoc, o której mowa w art. 107 ust. 1 TFUE, nie ogranicza się do subwencji, ponieważ obejmuje ona nie tylko świadczenia pozytywne takie jak same subwencje, ale również interwencje państwa, które w różnej formie zmniejszają kosz-

ty obciążające normalnie budżet przedsiębiorstwa i które przez to, mimo że nie są subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa, mają taki sam charakter i identyczne skutki. W zakresie podatków wynika stąd, że środek, za pomocą którego władze publiczne traktują korzystnie pod względem podatkowym niektóre przedsiębiorstwa i który, mimo że nie wiąże się z przeniesieniem zasobów państwowych, stawia beneficjentów w korzystniejszej sytuacji finansowej niż innych podatników, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

Sąd uznał, że najpierw trzeba zbadać kwestię ustalenia „normalnego” systemu podatkowego, w odniesieniu do którego należy co do zasady rozstrzygnąć o istnieniu bądź nieistnieniu selektywnej korzyści. W tym zakresie Sąd stwierdził, że Komisja popełniła błąd, łącząc cel, jakim jest „opodatkowanie wszystkich przedsiębiorstw” z brakiem progresji stawkowej i kwoty wolnej. Brak kwoty wolnej od podatku, jak również istnienie jednolitej stawki opodatkowania, zdaniem Sądu odpowiada hipotetycznemu systemowi podatkowemu, który Komisja starała się zidentyfikować, o czym świadczą ostatnie identyczne zdania w motywie 32 decyzji o wszczęciu postępowania, pierwszej zaskarżonej decyzji, i w motywie 54 decyzji końcowej, drugiej zaskarżonej decyzji: „[System odniesienia] zakłada opodatkowanie [...] wszystkich przedsiębiorstw prowadzących w Polsce działalność w zakresie sprzedaży detalicznej jednolitą stawką podatku (podatkiem liniowym)”. Zdaniem Sądu hipotetyczny system podatkowy to nie system „normalny” i w tym zakresie Komisja popełniła błąd (powielając go także w innej części argumentacji).

Sąd stwierdził ponadto, że nawet jeśli Komisja popełniła błąd w zakresie identyfikacji właściwego „normalnego” systemu podatkowego, należało sprawdzić, czy wniosek, do którego ona doszła, nie jest uzasadniony innymi względami podanymi w zaskarżonych decyzjach, które pozwoliłyby zidentyfikować istnienie selektywnej korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw. W tym zakresie Sąd nie znalazł w argumentacji Komisji innego właściwego uzasadnienia jej decyzji.

W orzeczeniu Sąd przywołał swoje orzecznictwo, w którym wielokrotnie dowodził w przedmiocie istnienia bądź nieistnienia selektywnych korzyści w ramach systemów podatkowych lub mówiąc ogólniej systemów obowiązkowych danin, które charakteryzowały się występowaniem reguł dotyczących modulowania tych danin w zależności od sytuacji podatników. W tym względzie okoliczność, że podatek charakteryzuje się progresywną strukturą opodatkowania, kwotą wolną od podatku, pułapami opodatkowania lub innymi mechanizmami modulacji oraz że wynikiem tego są różne rzeczywiste poziomy opodatkowania w zależności od wysokości podstawy podlegającej opodatkowaniu w przypadku poszczególnych podatników lub według parametrów wspomnianych mechanizmów modulacji, nie przekłada się koniecznie – jak wynika z orzecznictwa – na istnienie selektywnej korzyści na rzecz niektórych przedsiębiorstw.

Reasumując, Sąd stwierdził, że nie mamy do czynienia z selektywnym charakterem, jeżeli te różnice w opodatkowaniu i mogące wpływać stąd korzyści, nawet jeśli są one uzasadnione samą logiką rządzącą rozłożeniem podatku pomiędzy podatników, wynikają ze zwykłego, niestanowiącego odstępstwa, stosowania „normalnego” systemu, jeżeli zbliżone sytuacje są traktowane w porównywalny sposób i jeżeli te mechanizmy modulacji nie ignorują celu danego podatku. Podobnie nie można analizować szczególnych przepisów, które są przewidziane dla niektórych przedsiębiorstw z powodu właściwych im sytuacji i na których podstawie przysługuje im modulacja podatku, a nawet zwolnienie z podatku, jako stanowiących selektywną korzyść, jeżeli przepisy te nie są sprzeczne z celem danego podatku. Natomiast, jeżeli przedsiębiorstwa, które znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celu podatku lub logiki uzasadniającej modulację tego podatku, nie są równo traktowane w tym względzie, dochodzi do dyskryminacji, która powoduje powstanie selektywnej korzyści mogącej stanowić pomoc państwa, jeżeli są spełnione inne przesłanki określone w art. 107 ust. 1 TFUE.

Progresywne struktury opodatkowania, w tym te obejmujące istotne kwoty wolne od podatku, które to struktury nie są wyjątkowe w podatkach państw członkowskich, nie implikują same w sobie istnienia elementów pomocy państwa. W konsekwencji w przypadku podatku od przychodów kryterium modulacji, które przybiera formę progresywnego opodatkowania od określonego, nawet wysokiego, progu, i które może odpowiadać woli, by obejmować opodatkowaniem działalność przedsiębiorstwa tylko wtedy, gdy działalność ta osiąga pewne znaczenie, nie implikuje samo w sobie istnienia selektywnej korzyści.

Sąd uznał, że Komisja nie mogła słusznie wywieść istnienia selektywnych korzyści towarzyszących podatkowi od sprzedaży detalicznej z samej tylko progresywnej struktury tego nowego podatku. „Gdyby jednak Komisja wykazała w zaskarżonych decyzjach, że konkretnie przyjęta progresywna struktura opodatkowania została ustalona w sposób, który sprawia, że cel danego podatku staje się w znacznym stopniu bezprzedmiotowy, można by uznać, że korzyść, jaką mogą z tego czerpać przedsiębiorstwa korzystające z zerowego lub niewielkiego opodatkowania w porównaniu z innymi przedsiębiorstwami, jest selektywna”. Jak stwierdzono powyżej, w zaskarżonych decyzjach Komisja ograniczyła się do uznania, iż to sama zasada progresywnego opodatkowania powoduje powstanie selektywnej korzyści

Jedynie w motywie 51 decyzji końcowej Drugiej Decyzji Komisja przedstawiła elementy, które można by uznać za służące wykazaniu, że progresywna struktura przyjęta w niniejszym przypadku dla podatku od sprzedaży detalicznej nie jest zgodna z celem podatku. Wskazała tam bowiem, że wywiodła z różnych danych publicznych, iż we wrześniu 2016 r. tylko 109 podatników z 200 000 przedsiębiorstw prowadzących działalność w sektorze sprzedaży detalicznej przekroczyło próg miesięcznych przychodów wynoszący 17 mln PLN (około 4 mln EUR), od którego to progu przychody były opodatkowane. Sąd stwierdził jednak, że ta odosobniona okoliczność faktyczna nie była dyskutowana z władzami polskimi w toku postępowania administracyjnego, a stanowiła jedynie część rozumowania odnoszącego się do samej zasady progresywnego opodatkowania. Jest zatem niewystarczająca, aby stanowić uzasadnienie mogące wykazać, że progresywna struktura przyjęta w niniejszym przypadku dla podatku od sprzedaży detalicznej nie była zgodna z celem tego podatku.

Odnosząc się do argumentu o realnej stawce podatkowej dla różnych grup podatników, Sąd stwierdził, że takie zróżnicowanie rzeczywistej średniej stawki i stawki krańcowej, w zależności od wysokości podstawy opodatkowania, jest immanentnie związane z każdym systemem opodatkowania o progresywnej strukturze i taki system nie może jako taki i z tego tylko względu spowodować powstania selektywnych korzyści. Ponadto w przypadku, gdy progresywna struktura podatku stanowi wyraz celu przyświecającego temu podatkowi, nie można uznać, że dwa przedsiębiorstwa, które mają różną podstawę opodatkowania, są w porównywalnej sytuacji faktycznej w świetle tego celu.

Jak już zasygnalizowano, w zaskarżonych decyzjach Komisja wspomniała także o okolicznościach, które wskazują na to, że de facto podatek od sprzedaży detalicznej obciąża w większym stopniu zagraniczne przedsiębiorstwa niż polskie, a sieci dystrybucji zorganizowane w sposób zintegrowany w większym stopniu niż sieci dystrybucji posługujące się w szerokim zakresie modelem franczyzy.

W odniesieniu do pierwszej z tych okoliczności, kwestionowanej przez rząd polski, Sąd stwierdził, że sama Komisja przypominała na rozprawie, iż jeśli chodzi o wykazanie selektywności korzyści spowodowanych strukturą stawek tego podatku, zaskarżone decyzje nie są oparte na stwierdzeniu dyskryminacji ze względu na krajowe pochodzenie podatników.

Z kolei rząd polski w swoich skargach, czego Komisja nie zakwestionowała, przytaczał argument, że model franczyzy jest w swej istocie odrębnym modelem prowadzenia biznesu i jako taki może być odrębnie traktowany podatkowo, a ponadto jest praktykowany w Polsce zarówno przez zagraniczne, jak i polskie sieci dystrybucji.

Ostatecznie Sąd UE uznał, że należy uwzględnić obie skargi o stwierdzenie nieważności wniesione przez Rzeczypospolitą Polską, tj.

- Nieważność Pierwszej Decyzji [decyzji Komisji C (2016) 5596 final z dnia 19 września 2016 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) – Polska – Podatek od sprzedaży detalicznej w Polsce].
- Nieważność Drugiej Decyzji [decyzji Komisji (UE) 2018/160 z dnia 30 czerwca 2017 r. w sprawie pomocy państwa SA.44351 (2016/C) (ex 2016/NN) wdrożonej przez Polskę w odniesieniu do podatku od sprzedaży detalicznej].

Od orzeczeń wydanych przez Sąd przysługuje ograniczone do kwestii prawnych odwołanie do Trybunału Sprawiedliwości w terminie dwóch miesięcy¹¹. Zasadniczo odwołanie nie ma skutku zawieszającego. Żądanie odwołania może mieć na celu uchylenie, w całości lub w części, orzeczenia Sądu w brzmieniu zawartym w sentencji. Podnoszone zarzuty i argumenty prawne muszą wskazywać precyzyjnie motywy orzeczenia Sądu, które wnoszący odwołanie kwestionuje. Jeżeli odwołanie jest dopuszczalne i zasadne, Trybunał Sprawiedliwości uchyła wyrok Sądu. Jeżeli stan postępowania na to pozwala, Trybunał Sprawiedliwości może wydać orzeczenie ostateczne w sprawie. W przeciwnym razie przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania przez Sąd, który jest związany decyzją Trybunału Sprawiedliwości w kwestii odwołania.

Tym samym po stronie Rzeczypospolitej Polskiej teoretycznie powstała możliwość wprowadzenia w życie przepisów Ustawy. Jednak, o ile odwołanie zostanie wniesione, nadal istnieje ryzyko niekorzystnego rozstrzygnięcia dla Polski, gdyż zarówno orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości, jak i ewentualne ponowne orzeczenie Sądu UE może skutkować odrzuceniem naszej skargi, tym samym przywracając moc prawną decyzji Komisji.

11. Do 16 lipca 2019 r.

Prawdopodobieństwo złożenia odwołania jest trudne do oszacowania. Warto zwrócić uwagę, że Sąd nie tyle zanegował sensu stricto interpretację prawa dokonaną przez Komisję, lecz podniósł kwestię wadliwego uzasadnienia decyzji¹². Dlatego też skuteczna polemika z argumentacją Sądu UE będzie bardzo trudna¹³, ale nie niemożliwa. Jednocześnie Sąd nie przesądził jednoznacznie, że Ustawa nie stanowi niedozwolonej pomocy publicznej. Jak wynika z przytoczonych wyżej fragmentów uzasadnienia, po stronie Komisji powinny zostać wykazane ewidentne sprzeczności z celem podatku oraz z celami systemu podatkowego skutkujące selektywnością. Konieczne byłoby wykazanie, że przyjęta progresywna struktura opodatkowania została ustalona w sposób, który sprawia, że cel danego podatku staje się w znacznym stopniu bezprzedmiotowy. Jak się wydaje, wymagałoby to przedstawienia pogłębionej analizy ekonomicznej.

Czas trwania postępowania odwoławczego należy oszacować na ok. 12 miesięcy¹⁴. W przypadku odwołania należy raczej spodziewać się kolejnej nowelizacji Ustawy, która ustanowi kolejny termin rozpoznawania przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem od sprzedaży detalicznej na 1 stycznia 2021 r.

12. Jak podkreślają komentatorzy zauważalny jest nowy trend ostatniego orzecznictwa TSUE w zakresie pomocy publicznej. Komisja przegrała 17 z 41 spraw dotyczących pomocy państwa, które wpłynęły do TSUE w postępowaniu odwoławczym od listopada 2018. Jest to jakościowa zmiana, gdyż dotychczas standardem Komisji było wygrywanie czterech na pięć przypadków sądowych. Sądy poddają teraz decyzje Komisji dotyczące pomocy państwa - od dawna uważane za wysoce polityczne - bardziej rygorystycznym normom prawnym. Kilka dni po wyroku w sprawie Ustawy Komisja przegrała mniejszą sprawę dotyczącą tego, czy klub piłkarski Real Madryt niesłusznie skorzystał z transakcji sprzedaży gruntów. W ciągu ostatnich kilku miesięcy Komisja przegrała w sprawach dotyczących specjalnych ustaleń podatkowych w Belgii i Hiszpanii, brytyjskiego programu zarządzania niedoborami mocy oraz legalności ratowania włoskiego banku. Wspólną cechą wielu z tych przypadków jest niewystarczające zbadanie przez Komisję wszystkich istotnych okoliczności (cyt. „sędziowie wymagają od Komisji, by była bardziej szczegółowa i dokładna w swoich ocenach”) <https://www.politico.eu/article/brussels-loses-one-of-its-superpowers-state-aid-control-subsidies-tax-breaks/>.

13. Statystycznie ok. 20 % wyroków pierwszej instancji (Sąd UE) jest zaskarżanych do Trybunału.

14. Average duration of proceedings: 15,7 months; The Court in figures. https://curia.europa.eu/jcms/jcms/P_80908/en/.

RYZIKO NIEZGODNOŚCI Z KONSTYTUCJĄ RP

Wobec uchwalonej Ustawy nie kierowano oczywistych zarzutów dotyczących jej braku zgodności (całości czy części przepisów) z Konstytucją RP. Argumenty jakie pojawiały się w trakcie procedowania projektu Ustawy w kontekście jej niekonstytucyjności dotyczyły zasadniczo naruszenia art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹⁵ (zasada demokratycznego państwa prawa) łączonego z zasadą nakładania podatków w drodze ustawy (art. 217 Konstytucji) oraz zasadą powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji)¹⁶. Większość z tych zarzutów odnosiła się do niejasności i nieczytelności przepisów.

Uwzględniając dorobek orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego oraz dorobek doktryny prawa konstytucyjnego przyjmuje się, iż na treść zasady demokratycznego państwa prawnego składają się zasada zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa oraz zasada sprawiedliwości społecznej. Istotę zasady zaufania wyraził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 15 września 1998 r., stwierdzając, że zasada ta „*wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawiało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny. Podejmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania*”.^{17,18} Realizacja tej zasady oznacza więc nakaz przestrzegania reguł przyzwoitej legislacji, gdzie jedną z nich jest konieczność przestrzegania zasady określo-

ności przepisów prawa. Zasada określoności przepisów prawa – jako jedna z reguł prawidłowej legislacji, wynikających z klauzuli demokratycznego państwa prawnego – ma charakter wiążący dla organu wyposażonego w kompetencję prawotwórczą. Wymóg określoności prawa odnosi się do relacji pomiędzy państwem a obywatelami będącymi adresatami danej regulacji, którzy mają prawo oczekiwać jej przejrzystości i czytelności. Organu wyposażony w kompetencję prawotwórczą obowiązany jest do konstruowania przepisów w sposób poprawny, precyzyjny i jasny.¹⁹

Jednakże rola poszczególnych powyżej wskazanych kryteriów (poprawność, precyzyjność, jasność) przy ocenie konstytucyjności danego przepisu zależy jeszcze od takich czynników, jak rodzaj regulowanej materii, kategoria adresatów, do których przepisy są kierowane, a przede wszystkim stopnia ingerencji proponowanych regulacji w konstytucyjne wolności i prawa.²⁰

17. Wyrok z dnia 15 września 1998 r., sygn. akt K 10/98, OTK ZU 1998, nr 5, poz. 64.

18. Grzegorz Koksanowicz; *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*; Studia Iuridica Lublinensia <http://studia.iuridica.umcs.pl>; publikacja stanowi źródło także innych stwierdzeń zawartych w opracowaniu; w opracowaniu też skorzystano z orzeczeń wskazanych w tej publikacji

19. *ibidem*

20. Wyrok z dnia 4 listopada 2010 r., sygn. akt K 19/06 OTK ZU 2010, nr 9, poz. 96.

W zakresie poprawności przepisów Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, iż chodzi tutaj o poprawność redakcji przepisu z punktu widzenia językowego i logicznego. Spełnienie tego wymogu pozwala na ocenę danego przepisu pod kątem jego jasności i precyzyjności. W zakresie jasności przepisów Trybunał Konstytucyjny stwierdził *„Jasność przepisu gwarantować ma jego komunikatywność względem adresatów, przy czym chodzi o zrozumiałość przepisu na gruncie języka powszechnego. Niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo.”*²¹.

W zakresie precyzyjności Trybunał stwierdził, że *„Przez precyzyjność regulacji prawnej należy rozumieć możliwość dekodowania z przepisów jednoznacznych norm prawnych (a także konsekwencji) za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych na gruncie określonej kultury prawnej. Innymi słowy nakaz określoności przepisów prawnych powinien być rozumiany jako wymóg formułowania przepisów w taki sposób, aby zapewniały dostateczny stopień precyzji w ustalaniu ich znaczenia i skutków prawnych.”*²² Przestrzeganie zasad określoności prawa jest wartością kluczową w przypadku wrażliwych obszarów, w których treść regulacji dotyka w sposób bezpośredni konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Do takich obszarów należy zaliczyć przepisy z zakresu prawa represyjnego (karnego) oraz prawa daninowego (podatkowego).

Trybunał wyraźnie wskazał też, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, ponieważ nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm. Nie w każdym wypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają wyeliminowanie go z obrotu prawnego w wyniku orzeczenia Trybunału. Trybunał uznał, że niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa.²³

Naruszenie zasady określoności przepisów Trybunał Konstytucyjny traktuje jako ostateczność. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, okażą się niewystarczające.²⁴

21. Wyrok z dnia 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08 OTK ZU 2010, nr 3, poz. 23.

22. wyrok z dnia 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08, OTK ZU 2010, nr 3, poz. 23.

23. wyrok z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, OTK ZU 2002, nr 7, poz. 90.

24. wyrok z dnia 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, OTK ZU 2002, nr 7, poz. 90.

Zatem stwierdzone niejasności, nieprecyzyjność lub brak poprawności, które można odnieść do niektórych przepisów Ustawy, mogą stanowić podstawę do stwierdzenia braku ich zgodności z Konstytucją, jednak przy zastrzeżeniach wskazanych powyżej (istotny stopień ingerencji proponowanych regulacji w konstytucyjne wolności i prawa oraz brak skutecznej innej metody, która pozwoliłaby usunąć skutki niejasności treści przepisu). Przykłady niejasnych regulacji Ustawy przedstawiono poniżej.

1. Przedmiot opodatkowania. Zgodnie z art. 6 ust. 3 Ustawy przychód ze sprzedaży detalicznej, określa się na podstawie wielkości obrotu zewidencjonowanego przy pomocy kas rejestrujących oraz obrotu niezawidencjonowanego zgodnie ze zwolnieniem określonym w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 111 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁵. Zatem z jednej strony ustawodawca posługuje się pojęciem przychodu, który może być rozumiany (choć nie jest to do końca oczywiste) jako przychód w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych, a z drugiej strony odnosi się do obrotu w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Choć ekonomicznie obydwa zakresy są zbliżone to w sensie prawnym pojęcie „przychodu” oraz „obrotu” z ustawy o VAT są różne. Różnice dotyczą zarówno zakresu przedmiotowego jak i momentu powstania „przychodu” oraz „obrotu”. Ponadto art. 111 ustawy o podatku od towarów i usług posługuje się pojęciem „prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących”. Z kolei przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług jest co do zasady

„odpłatna dostawa towarów”. Pojęcie „obrotu” jest natomiast używane w tej ustawie jeszcze w innym kontekście (głównie w kontekście tzw. preproporcji oraz powiązań z prawem celnym). Przy takim zestawieniu definicji problemy związane z określeniem wysokości podstawy opodatkowania oraz wysokości należnego podatku mogą być istotne (podstawę opodatkowania podatkiem stanowi osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 mln PLN). Jednocześnie zgodnie z art. 6 ust. 2 Ustawy przychodem ze sprzedaży detalicznej są kwoty otrzymane przez podatnika z tytułu tej sprzedaży, w tym zaliczki, raty, przedpłaty i zadatki, także wtedy, gdy kwoty te podatnik otrzymał przed wydaniem towaru. W związku z powyższym pojawia się wątpliwość, czy w sytuacji, kiedy w danym miesiącu następuje sprzedaż towaru, za który płatność podatnik otrzyma w następnych miesiącach, podatnik powinien sprzedaż tego towaru uwzględnić w miesiącu sprzedaży towaru, czy otrzymania należnej z tytułu tej sprzedaży kwoty.

25. Dz.U.2018.2174 t.j. z dnia 2018.11.21 z późn. zm.

2. Sprzedaż towarów należących do osób trzecich. Zgodnie z art. 111 ust. 3b ustawy o podatku od towarów i usług podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży, u których podstawą opodatkowania jest kwota prowizji lub inna postać wynagrodzenia za wykonywane usługi w ramach umowy agencyjnej, zlecenia, pośrednictwa lub innej umowy o podobnym charakterze albo marża, ewidencjonują na potrzeby obliczenia osiąganego przez nich wysokości podstawy opodatkowania i podatku należnego całą wartość sprzedaży własnej oraz prowadzonej na rzecz lub w imieniu innych podatników. Pytanie jakie powstaje w związku z tym przepisem, to czy „obróć zaewidencjonowany” przez kasę rejestrującą stanowi przychód i tym samym stanowi wartość wyjściową do określenia podstawy opodatkowania w podatku od sprzedaży detalicznej czy tylko prowizja sprzedawcy?
3. Korekta podstawy opodatkowania w związku ze zwrotami towarów. Zgodnie z art. 6 ust. 5 Ustawy podstawę opodatkowania pomniejsza się o kwoty wypłacone z tytułu zwrotu towarów w danym miesiącu po odliczeniu podatku od towarów i usług. Z uwagi na fakt, że w praktyce możliwe są sytuacje, kiedy zwrot towarów nastąpi w innym miesiącu niż wypłacenie kwoty należnej konsumentowi z tytułu tego zwrotu, powstaje pytanie czy w takim przypadku podatnik ma prawo obniżenia podstawy opodatkowania w miesiącu dokonania zwrotu, czy dopiero w miesiącu uregulowania należności.
4. Brak regulacji dotyczących korekt. Zgodnie z art. 10 ust. 2 Ustawy sprzedawcy detaliczni, których miesięczny przychód ze sprzedaży detalicznej nie przekracza kwoty niepodlegającej opodatkowaniu, nie składają deklaracji o wysokości podatku. Ustawa nie jednak zawiera postanowień w zakresie korygowania deklaracji. W związku z powyższym pojawia się wątpliwość odnośnie sytuacji nieprawidłowego obliczenia przychodu w danym miesiącu i jego późniejszej korekty (co może się często występować z uwagi na inne niejasności wskazane powyżej), jeżeli nie została za ten miesiąc złożona deklaracja (zgodnie z powołanym wyżej art. 10 ust. 2 Ustawy). W takiej sytuacji nie znalazłoby raczej zastosowanie art. 81 Ordynacji podatkowej^{26, 27}, z uwagi na brak uprzednio złożonej deklaracji, a w konsekwencji nie byłoby podstawy do dokonania korekty. Na koniec warto zwrócić uwagę, że Ustawa jak na standardy ustawy podatkowej jest bardzo zwięzła (11 merytorycznych artykułów, łączna liczba artykułów i ustępów 24), co będzie implikować wiele innych problemów praktycznych nie zdiagnozowanych obecnie.

26. Dz.U.2019.900 t.j. z dnia 2019.05.14 z późn. zm.

27. Art. 81 § 1 Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. § 2 Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.

RYZIKO PODWÓJNEGO OPODATKOWANIA OBROTU

Przedmiotem opodatkowania zgodnie z Ustawą jest przychód. Kierując się uzasadnieniem można uznać, że mamy do czynienia ze specyficznym podatkiem bezpośrednim, stanowiącym „protezę” podatku dochodowego (w związku z przedstawianym przez projektodawcę zjawiskiem unikania opodatkowania w sektorze handlu wielkopowierzchniowego). Jednakże przychód w istocie (o ile nie podlega specyficznym definicjom) jest pojęciem zbliżonym w swej istocie do obrotu. Pomimo że ze swej natury prawnej podatek od sprzedaży detalicznej nie jest podatkiem przerzucalnym nie można wykluczyć, że jego faktyczna przerzucalność na konsumentów jednak nastąpi. W tym znaczeniu podatek od sprzedaży detalicznej może być uznawany za podatek obrotowy. Byłby to więc podatek pośredni opodatkowujący w sensie ekonomicznym potencjalnie konsumpcję.

Zatem podatek ten wykazuje cechy zbliżone do podatku od towarów i usług i w sensie ekonomicznym skutkuje podwójnym opodatkowaniem obrotu. Podwójne opodatkowanie jest zjawiskiem negatywnym z punktu widzenia spójności aksjologicznej systemu podatkowego. Brak spójności aksjologicznej może powodować nieprzewidywalne skutki w obszarze gospodarki i naruszać naturalne procesy rynkowe. Sam w sobie nie może być jednak podnoszony jako wada prawna. W tym miejscu należy jednak przeanalizować kwestie potencjalnej niezgodności Ustawy z prawnym systemem podatku od wartości dodanej. W uzasadnieniu projektu wskazano, że wprowadzenie podatku nie będzie wiązało się z naruszeniem regulacji prawa europejskiego, w tym Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej²⁸, ponieważ projektowana danina nie spełnia cech ustawy o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem TSUE można podnosić brak naruszenia Dyrektywy 2006/112/WE wtedy, gdy krajowy podatek nie ma choćby tylko jednej z czterech istotnych cech podatku od wartości dodanej. Do tych czterech istotnych cech należą: powszechny sposób jego stosowania, ustalenie jego kwoty według ceny, jego pobór na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji oraz przyznanie prawa do odliczenia od podatku należnego od podatnika z tym skutkiem, że podatek na danym etapie stosuje się wyłącznie do wartości dodanej oraz że ostateczne obciążenie podatkowe ponosi konsument końcowy. Pomimo, iż podatek od sprzedaży detalicznej co najmniej nie spełnia jednej z cech podatku obrotowego, spośród wskazanych powyżej, można jednak odwołać się do stanowiska rzecznik generalna TSUE, który w opinii do orzeczenia w sprawie Hervis²⁹ poddał przyjmowaną linię interpretacyjną TSUE istotnej krytyce, wskazując na zbyt wąski dotychczasowy punkt widzenia orzecznictwa.

28. Dz.U.UE.L.2006.347.1 z dnia 2006.12.11 z późn. zm.

29. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:62012CC0385&from=EN>

Co istotne dla oceny Ustawy, gdyby przyjąć rozumowanie przedstawione przez rzecznika spowodowałoby to konieczność uznania, że podatek od sprzedaży detalicznej nie może być zastosowany w Polsce (art. 401 Dyrektywy 2006/112/WE³⁰)³¹.

30. „Art. 401 Bez uszczerbku dla innych przepisów prawa wspólnotowego, niniejsza 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.”
31. Zasada niespełniania choćby jednej z przesłanek utrwaliła się od tego czasu w orzecznictwie; zatem pogląd rzecznika przedstawiony w sprawie Hervis należy uznać za odosobniony; nie można jednak wykluczyć, że przedstawiony tok rozumowania mógłby znaleźć uznanie w określonej sprawie; wymagałoby to jednak odrębnej analizy.

MINIMALNY PODATEK DOCHODOWY OD BUDOWLI I BUDYNKÓW

Zgodnie z art. 24b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych podatek dochodowy od przychodu ze środka trwałego będącego budynkiem, który: stanowi własność albo współwłasność podatnika, został oddany w całości albo w części do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, jest położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej wynosi 0,035% podstawy opodatkowania za każdy miesiąc. Jako przychód uznawana jest wartość początkowa środka trwałego, a odstawę opodatkowania stanowi suma przychodów, z poszczególnych budynków, pomniejszona o kwotę 10 mln PLN. Podatek ten jest odliczany od podatku należnego, tym samym pełni funkcję gwarantowanego minimalnego dochodu podatkowego.

W poprzednim brzmieniu przepis ten odnosił się do budynku handlowo-usługowego sklasyfikowanego m.in. jako centrum handlowe, dom towarowy, samodzielny sklep i butik, oraz jako „pozostały handlowo-usługowy”. Przepis w poprzednim brzmieniu został uchwalony ustawą z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy „Wprowadzenie proponowanego rozwiązania podyktowane jest tym, iż w wielu przypadkach podatnicy nie wykazują dochodów do opodatkowania lub wykazują dochody w kwocie nieadekwatnej do skali i rodzaju prowadzonej działalności. Oznaczać to może wykorzystywanie przez podatnika działań optymalizacyjnych. Z

punktu widzenia budżetu państwa sytuacja taka jest nieakceptowalna i wiąże się z podjęciem działań mających na celu zminimalizowanie takich możliwości.”

Stwierdzono również, że „Celem przyjętej formuły jest rzeczywiste opodatkowanie uzyskiwanego przez podatników inwestujących w nieruchomości komercyjne zwrotu z takiej inwestycji, czyli - posługując się kategoriami podatkowymi - właśnie dochodu podatnika. Przewidziany w projekcie poziom tego zwrotu (dochodu) został ustalony na bardzo niskim, bo wynoszącym w skali roku maksymalnie ok. 2,21% wartości inwestycji, poziomie. Przyjęty poziom opodatkowania wynika z idei stojącej za wprowadzeniem tego rozwiązania, którą jest opodatkowanie podatnika podatkiem dochodowym w minimalnym - w odniesieniu do rzeczywistych zysków, których można by zasadnie oczekiwać przy prowadzeniu określonego rodzaju działalności - stopniu.”

Jak widać z przytoczonych fragmentów uzasadnienia przepis był dedykowany w istocie właścicielom „dużych obiektów handlowych” w celu zapobieżenia unikaniu opodatkowania. Tym samym należy stwierdzić, że cele tego przepisu są zbieżne z celami Ustawy. Zatem podmiot będący zarówno sprzedawcą detalicznym jak i właścicielem obiektu handlowego byłby w takiej sytuacji objęty podwójną regulacją przeciwdziałającą unikaniu opodatkowania, skutkującą w skrajnych wypadkach podwójnym opodatkowaniem nieosiągniętego dochodu. Powyższy przepis był przedmiotem postępowania przed Komisją Europejską. Komisja podniosła zarzut niedozwolonej pomocy publicznej oraz wydała w tej sprawie rekomendację.

Zmiana brzmienia tego przepisu dokonana ustawą z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³⁵ była więc w istocie odpowiedzią na zarzuty Komisji. Dlatego zmieniono m.in. zakres regulacji poprzez zastąpienie obiektów handlowych budynkami o szerszym przeznaczeniu oraz dodano kryterium oddawania budynku do używania osobom trzecim. W istocie jednak cel ustanowienia przepisu, bez względu na jego obecne brzmienie wymuszone warunkami formalnymi, pozostał bez zmian. W dalszym ciągu więc chodzi o „uchwycenie” unikania opodatkowania w obszarze szeroko rozumianego handlu wielkopowierzchniowego. W tym sensie regulacja o minimalnym podatku jak i regulacja Ustawy deformują warunki rynkowe. Bezpośrednim poszkodowanym w takiej sytuacji będą np. podmioty powiązane, z których jeden pełni rolę właściciela a drugi najemcy - sprzedawcy detalicznego. Także podmioty, które są właścicielami budynków i realizują w nich sprzedaż detaliczną i jednocześnie częściowo tylko wynajmują powierzchnię także będą ujemnymi beneficjentami obydwu regulacji.³⁶

35. Dz.U.2018.1291 z dnia 2018.07.04

36. Nie ustala się przychodu wyłącznie w przypadku, gdy łączny udział oddanej do używania powierzchni użytkowej budynku nie przekracza 5% całkowitej powierzchni użytkowej tego budynku.

RYZIKO UNIKANIA OPODATKOWANIA

Literalna interpretacja zapisów Ustawy prowadzi do wniosku, że podzielenie podmiotu na kilka, gdzie z każdy z nowych podmiotów będzie realizował niższy poziom sprzedaży pozwoli uniknąć w całości lub istotnie zmniejszyć poziom opodatkowania podatkiem od sprzedaży detalicznej. Gdyby takie zjawisko stało się powszechne - wtedy dochody budżetu państwa z podatku byłyby znikome, a w konsekwencji utrzymywanie mocy prawnej Ustawy pozbawione byłoby racjonalności.³⁷

Ustawa nie zawiera specyficznej klauzuli antyabuzywnej nie mniej jednak w określonych przypadkach mogłaby mieć tu zastosowanie generalna klauzula przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania. Zgodnie z art. 119a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa³⁸ czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób dzia-

łania był sztuczny (unikanie opodatkowania). W takim przypadku skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. Jeżeli jednak osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności - skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

Zgodnie z Ordynacją za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania. Definicja korzyści podatkowej nie ma odniesienia do wartości³⁹.

Przepisy dotyczące zastosowania generalnej klauzuli nie były dotychczas przedmiotem orzecznictwa⁴⁰ ani opinii Rady do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

37. W kontekście problemu opisanego w pkt 3 ppkt 2) - może się także pojawić praktyka optymalizacyjna związana z zastosowaniem modelu agencyjnego w procesie sprzedaży. Jednak jest to zależne od przyjętej linii interpretacyjnej.

38. Dz.U.2019.900 t.j. z dnia 2019.05.14 z późn. zm.

39. W poprzednim brzmieniu przepisu, decyzja nie mogła być wydana na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej jeżeli korzyść podatkowa lub suma korzyści podatkowych osiągniętych przez podmiot z tytułu czynności nie przekracza w okresie rozliczeniowym 100 tys. PLN, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo - jeżeli korzyść podatkowa z tytułu czynności nie przekracza 100 tys. PLN.

40. Poza orzeczeniami „interpretacyjnymi”.

ANALIZA WPŁYWU EKONOMICZNEGO WPROWADZONEGO ROZWIĄZANIA

Kierując do Sejmu projekt ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej Rada Ministrów, z której inicjatywy ustawa została zgłoszona, wskazuje, że podstawowym celem regulacji jest zwiększenie dochodów budżetowych, które mają być przeznaczone na realizację projektów społecznych, w tym programu Rodzina 500+ (Uzasadnienie 2016, strona 1.).

O ile trudno mieć zastrzeżenia, co do celu wprowadzenia nowego podatku – cel fiskalny (zaspokojenie popytu państwa na pieniądź) jest tutaj oczywisty, jak w przypadku każdego podatku, jednak wskazywanie wprost jakiego typu wydatki będą finansowane z uzyskanych wpływów jest ewidentnym pogwałceniem zasad rządzących finansami publicznym. Ustawa o finansach publicznych nie wspomina o możliwości łączenia określonych dochodów publicznych z danymi kategoriami wydatków, gdyż to, ile i na jakie cele przeznaczany wydatki budżetowe ustalane jest w drodze corocznie uchwalanej ustawy budżetowej (art. 44 Ufp). Oczywiście można rozumieć populistyczne intencje inicjatora ustawy, ale dla porządku pojęciowego warto, aby nie wprowadzać zamieszania do rozumienia kategorii „podatek”, którego obowiązująca definicja prawna i ekonomiczna nie obejmuje wskazywania rodzaju wydatków, które mają być finansowane z wpływów z danego rodzaju podatku.

Uzasadniając wprowadzenie nowego podatku Rada Ministrów wskazuje, że jest to konieczne wobec niemożności uzyskania należnych systemowi finansów publicznych wpływów z tytułu podatku od osób prawnych – sieci handlowe rzekomo powszechnie stosują tzw. *techniki optymalizacji podatkowej*. **Jednak w Uzasadnieniu nie przedstawia się żadnych danych, na podstawie których można stwierdzić, że duże sieci handlowe aktywnie unikają podatku CIT, tj. wykazują dochód do opodatkowania niższy to wynika z faktycznych transakcji ekonomicznych na terytorium Polski.** W Uzasadnieniu (str. 10) wprost pisze się, że sektor handlu detalicznego cechuje się bardzo dużą konkurencją. Pojawia się tu dylemat, czy niskie zyski branży jednak nie wynikają z operacji optymalizacyjnych, lecz są wynikiem podstawowego mechanizmu ekonomicznego mówiącego, że im wyższa konkurencja w sektorze, tym niższe zyski notują jego uczestnicy. Projektodawca jednak uznaje, że dochód podatkowy jest niski i równocześnie zakłada, że faktyczne zyski sektora są wysokie.

Można mieć zasadnicze wątpliwości co do osiągnięcia założonych w projekcie ustawy wpływów podatkowych. Szacując wpływy z tytułu nowego podatku założono, że nie będzie po stronie podatników żadnych działań organizacyjno-prawnych prowadzących do zaniżania należnego podatku. Faktycznie, *przychód* jest kategorią bardziej jednoznaczną niż dochód, ale tutaj także są możliwości manipulacji, chociażby poprzez dzielenie podmiotów na mniejsze, co wobec progresywnego charakteru podatku umożliwiałoby jego unikanie (zaniżanie). Należy zauważyć, że zaniżanie wchodzi w zakres pojęcia „unikanie” o ile jest efektem działań legalnych (zgodnie z terminologią podatkową).

Faktem jest, że dzielenie podmiotów, o ile nie ma uzasadnienia ekonomicznego będzie podlegało postępowaniom opartym o generalną klauzulę unikania opodatkowania, tym samym podmiot nie chcąc narażać się na konsekwencje tak podejmowanych działań raczej pójdzie w kierunku wycofania się z rynku.

Warto także wspomnieć, że handel detaliczny to sprzedaż nie tylko na rzecz konsumentów (osób fizycznych), ale także drobnych przedsiębiorców, a transakcje z przedsiębiorcami mogą być zawierane tak, aby unikać podatku przychodowego – np. oficjalnym sprzedawcą będzie inny podmiot, a co za tym idzie spadnie kwota przychodów do opodatkowania.

Podstawowym założeniem twórców ustawy jest twierdzenie, że nałożenie dodatkowego obciążenia fiskalnego nie będzie prowadzić do przerzucenia tego kosztu na konsumentów poprzez podniesienie cen, bo uniemożliwi to duża konkurencja panująca w branży, która jest przede wszystkim skutkiem funkcjonowania dużych sieci, one zaś korzystając z efektu skali mogą sobie pozwolić na stosowanie niskich cen. Tu pojawiają się kolejne wątpliwości, co do konsekwencji przedstawionej w Uzasadnieniu analizy.

Skoro w branży jest duża konkurencja, szczególnie za sprawą dużych graczy, to ceny dla konsumentów zawierają minimalną marżę. Jeśli więc nakładamy dodatkowe obciążenia na wszystkich tych, którzy mają najniższe ceny, to siłą rzeczy te ceny muszą wzrosnąć, bo marże już są na tyle małe, że podmioty nie będą mogły dodatkowego podatku „wziąć na siebie”. Warto również wziąć pod uwagę, że w momencie tworzenia ustawy, tj. w połowie roku 2016 dynamika cen w Polsce była wyjątkowo niska (w czerwcu 2016 GUS odnotował miesięczną (od maja 2016) inflację na poziomie 0,2% i dwunastomiesięczną - od czerwca 2015 - deflację w wysokości 0,8%), więc wówczas faktycznie trudno było się spodziewać presji inflacyjnej – każdą podwyżkę cen, od razu „byłoby wyraźnie widać” we wskaźniku CPI.

Dziś (dane za maj 2019), gdy ceny rosną o 2,3% (głównie za sprawą drożejącej żywności) w ujęciu rok do roku, ewentualne podwyżki są dużo łatwiejsze do wprowadzenia i zaakceptowania. Należy także pamiętać, że ceny żywności w Polsce są niższe w UE (około średniej 80% UE – dane Eurostaty za rok 2018), co świadczy o bardzo konkurencyjnym rynku. Biorąc więc pod uwagę powyższe mechanizmy, można z dużym prawdopodobieństwem wskazać, że skutkami regulacji będzie:

- Ograniczenie działalności (eliminacja rynkowa) dużych sieci handlowych, co wydaje się być ukrytym celem ustawodawcy. Trzeba przy tym pamiętać, że działalność handlowa już została zmniejszona poprzez ograniczenie handlu w niedzielę, co odczuwają głównie duzi sprzedawcy. Pytanie więc czy kolejne obciążenie nie będzie tym, co spowoduje odpływ kapitału zagranicznego, który coraz wyraźniej zaczyna obawiać się ryzyka politycznego/regulacyjnego w Polsce. **Fakt, że podatek odnosi się do branży handlowej nie ogranicza ryzyka odczucia przez inwestorów zagranicznych, że będzie to metoda walki na pozostałych rynkach z „niechcianymi” uczestnikami rynku i preferencja wobec „własnych” uczestników.**
- Wzrost cen dla konsumentów, który będzie wynikać z przerzucania kosztów nowego podatku oraz z częściowego wycofania się z rynku dużych graczy – zostaną ci, którzy mają wyższe ceny. **Ostatecznie za „wojnę z dużymi graczami rynkowymi” zapłacą konsumenci co doprowadzi do zjawiska pogłębienia pauperyzacji, szczególnie w małych miejscowościach i na terenach wiejskich, gdzie konkurencja rynkowa zostanie znacznie ograniczona.**

Te dwa wspomniane wyżej potencjalne skutki regulacji, mogą prowadzić do szeregu skutków ubocznych, które ujawnią się w polskiej gospodarce.

- Handel tradycyjny będzie wypierany poprzez zakupy przez Internet. W Uzasadnieniu do ustawy (stro-
na 2) wprost mówi się, że tego typu transakcje nie będą opodatkowane. Ma to swoje skutki dla struktury wydatków konsumentów (miasto vs. wieś, starzy vs. młodzi, bogatsi vs. biedniejsi). **Z niższych „internetowych” cen będą korzystać zwykle silniejsi ekonomicznie i sprawniejsi technologicznie.** Dodatkowo, sprzedaż zdalną mogą prowadzić (i prowadzą mając znaczny udział w rynku) podmioty zagraniczne, więc faktura VAT będzie wystawiona przez podatnika niebędącego polskim rezydentem, a co za tym idzie, to nie polski budżet uzyska wpływy z podatku VAT. Faktem jest, że jeśli dostawca przekroczy limit 160.000 PLN rocznie jest opodatkowany w Polsce, zaś w przypadku wyrobów akcyzowych w ogóle taki limit nie obowiązuje. Jednak tylko jeżeli jest dostawcą z UE. **Przeniesienie działalności w świecie wirtualnym poza obszar UE jest proste i tanie, tym samym może posłużyć ucieczce z rynku i ostatecznie ograniczy znacznie wpływy do budżetu.** Ściągnięcie tego typu podatników jest bardzo kosztowne i często nieskuteczne.

- **Wzrosną ceny głównie tam, gdzie dużym sieciom przestanie się opłacać funkcjonować, tj. w małych miejscowościach i na terenach wiejskich.** Biorąc pod uwagę, że podstawą sprzedaży jest tam żywność, to ta kategoria dóbr może sporo podrożeć w mniejszych ośrodkach miejskich i na wsi, gdzie konkurencja ostatecznie będzie znacznie ograniczona.
- Wycofanie się dużych sieci z rynku polskiego to strata dla polskich dostawców, dla których jest bardzo często podstawowy i stabilny płaćnik. Warto tutaj zauważyć, że polscy dostawcy korzystają z funkcjonowania w sieci nie tylko oferując swe towary na rynku krajowym, ale także na międzynarodowym, to pozwala na dotarcie do dużej liczby nowych konsumentów i przewidywalnych obrotów handlowych. Kooperacja umożliwia, poprzez duże sieci handlowe, zdobywanie rynków zagranicznych, na których prowadzenie samodzielnej działalności jest niemożliwe, zaś budowanie własnej marki zbyt kosztowne, aby sprzedaż bezpośrednia mogła się tam odbywać. **Wycofanie się dużych międzynarodowych operatorów rynkowych odetnie lokalnych dostawców z uwagi na znaczne koszty wejście i funkcjonowania, szczególnie budowy marki, od rynków międzynarodowych.**
- Duże sieci detaliczne są zwykle podstawą funkcjonowania galerii handlowych, więc ich wycofanie się z rynku będzie często oznaczać konieczność ograniczenia działalności wielu galerii, które są miejscem prowadzenia działalności lokalnych podmiotów handlowych i usługowych. Ograniczenie aktywności dużych sieci handlowych w znaczny sposób zaburzy model biznesowy galerii handlowych, uderzy w małych sklepikarzy i dostawców usług w podobny sposób, jak odbywa się to już z uwagi na wprowadzony zakaz handlu w niedziele. **Mali przedsiębiorcy w swoim modelu biznesowym zakładali korzystanie z obecności dużych sieci (swego rodzaju magnesów, kotwic rynkowych przyciąganych i utrwalających relacje z konsumentami), silnie skorelowanych z wyborami konsumentów, tym samym korzystali z działań marketingowych „dużych” aby „małym” było łatwiej. Ten model zostanie zaburzony bez zapewnienia okresu przejściowego umożliwiającego dostosowanie. Przedsiębiorcy mają umowy wieloletnie najmu, jak też często zaciągali kredyty na swoją działalność. Zaburzenie modeli rynkowych doprowadzi do ich upadłości. Upadłości negatywnie wpłyną na skalę wpływów podatkowych do budżetu.**
- Warto pamiętać, że podstawowe dochody publiczne to nie CIT, ale VAT, PIT i składki na ubezpieczenie społeczne. Oceniając więc dochody publiczne generowane przez duże sieci handlowe nie można ograniczać się od oceny dochodów państwa z tytułu podatku CIT. Należy liczyć łączne wpływy generowane aktywnością dużych sieci, tym samym szacować koszty i korzyści utraty realnego opodatkowania jednym typem daniny publicznej w relacji do oczekiwanych niepewnych wpływów z innej. **Można spodziewać się, że potencjalne wpływ z podatku handlowego derogują (poprzez wyeliminowanie uczestników rynku) obecne wpływy z podatku VAT, PIT, jak też wpłyną na spadek wpływy ze składek na ubezpieczenie społeczne. Warto zauważyć, że statystyczna sieć handlowa płaci wynagrodzenie pracowników powiększane o rozbudowane konkurencyjne rynkowo pakiety socjalne, znacząco wyższe niż małe, lokalne sklepy, opłacając składki społeczne i podatki od wynagrodzeń, co nie jest zjawiskiem powszechnym w aktywności małych podmiotów gospodarczych działających w handlu.**

- Funkcjonowanie dużych sieci handlowych to nie tylko angażowanie lokalnych dostawców, ale cała sieć krajowych współpracowników z zakresu logistyki, budowlanki czy ochrony, więc ograniczenie działalności dużych podmiotów będzie miało szereg negatywnych skutków dla wielu branż. Ryzyko traktowania podatku handlowego jako narzędzia w szerszej „wojnie o rynek dla swoich” doprowadzi do zmian strategii rozwoju sieci, ograniczenia inwestycji w centra logistyczne i całe zaplecze szkoleniowe sieci. **Takie „uderzenie podatkowe” w branżę handlową uderzy rykoszetem w wielu przedsiębiorców z branż powiązanych co ostatecznie ograniczy ich działalność, przekładając się na zmniejszenie wpływów podatkowych. Każda taka radykalna zmiana systemu podatkowego wprowadza niepewność w branży, zaś niepewność rynkowa ogranicza automatycznie wydatki inwestycyjne i tnie wydatki operacyjne.**
- W mniejszych miejscowościach sieci handlowe to również ważny członek społeczności lokalnych – **organizowanie lokalnych eventów/festynów integrujących społeczności lokalne**. Jednocześnie ważny **uczestnik i kreator akcji charytatywnych** i często podmiot wspierający inwestycje na rzecz społeczności lokalne w postaci dróg czy terenów zielonych.

ZWYCIĘZCĄ HANDEŁ ELEKTRONICZNY

Zakupy dokonywane przez Internet stają się coraz popularniejsze, co wiąże się ze stałym postępowaniem w dostępności do sieci i przede wszystkim Polacy coraz sprawniej posługują się nowoczesnymi technologiami. O ile w roku 2013 tylko 5% przychodów w handlu detalicznym pochodziło z transakcji w handlu elektronicznym, to w 2017 było to już 8,3%, a przychody sięgnęły kwoty ponad 46 mld PLN (dane w tym akapicie za: Lewicki 2018). Dynamika sprzedaży elektronicznej

jest bardzo wysoka – w latach 2014-2017 średnioroczny wzrost wyniósł 20,25%, co jest wielkością ponad dwa razy wyższą niż w przypadku krajów Europy Zachodniej. Pole do wzrostu jest tutaj stosunkowo duże, jeśli porównamy się z innymi rynkami – w Polsce około 45% konsumentów dokonało chociaż jednego zakupu przez Internet w ciągu ostatnich dwunastu miesięcy, podczas gdy w Wielkiej Brytanii, Danii czy Szwecji odsetek ten wynosi ponad 80%. W Internecie najczęściej kupujemy ubrania i sprzęt sportowy (66,7% kupujących w 2017 roku), natomiast rośnie rola kategorii „artykuły spożywcze i kosmetyki” – 24,7% w roku 2017 wobec 19,3% w roku 2015.

Najważniejszą cechą handlu internetowego dla konsumentów jest całodobowa dostępność i wygoda (odpowiednio 65% i 61% wskazań badanych), ale równie ważna jest cena – aż 60% badanych decyduje się na transakcje elektroniczne ze względu na niższe ceny (dane z raportu Gemius 2018). Niskie ceny wynikają z tego, że rynek jest bardzo konkurencyjny. Wobec małych barier wejścia, na rynku operuje bardzo dużo małych podmiotów, co powoduje, że marże sprzedawców są na minimalnym poziomie.

Nie ma wątpliwości, że handel elektroniczny jest w polu zainteresowania przede wszystkim dobrze sytuowanych i wykształconych mieszkańców dużych miast – dane w tym akapicie za Auchan Retail Polska.

49% kupujących w Internecie ma wyższe wykształcenie (tylko 7% podstawowe i gimnazjalne) i 59% z nich mieszka w miastach większych niż 50 tys. mieszkańców. 64% decydujących się na zakupy przez Internet wskazuje się dochodem wyższym niż 3 tys. PLN miesięcznie. To, że handel elektroniczny jest raczej domeną większych ośrodków miejskich wynika z cech społeczno-ekonomicznych mieszkańców (wyższy odsetek wysoko wykształconych i dobrze zarabiających), ale także z dostępności oferty. O ile dostęp do Internetu jest coraz bardziej powszechny także na wsiach i mniejszych miejscowościach, to fizyczne dostarczenie zamówionych dóbr wynika z kosztów logistyki.

Duże odległości i geograficzne rozproszenie konsumentów powoduje, że koszty logistyki zasadniczo są wyższe w małych miejscowościach, więc tam dostawy są dużo rzadsze i często droższe (np. Tesco różnicuje ceny dostaw do różnych miejscowości – cena różni się od 11,49 PLN nawet do 23,49 PLN). Powoduje to, że w przypadku zakupów codziennego użytku takich jak żywność czy kosmetyki mieszkańcy mniejszych miejscowości są często pozbawieni takiej możliwości, bo sieciom nie opłaca się organizować takich dostaw, albo koszt dostawy jest na tyle duży, że łączna cena dla konsumenta jest zbyt wysoka.

Na wprowadzenie regulacji zwiększających koszty funkcjonowania dużych sieci handlowych z pewnością zareaguje rynek poprzez rozwój segmentu handlu przez Internet. Już obecnie większość podmiotów prowadzących tradycyjne sklepy ma w swojej ofercie zakupy przez Internet, których popularność szybko rośnie szczególnie w dużych ośrodkach miejskich, gdzie kupujący mogą liczyć na szybką i relatywnie tanią dostawę. Ograniczanie funkcjonowania sklepów tradycyjnych kosztem wzrostu e-handlu pociągnie więc za sobą ograniczenie oferty i prawdopodobny wzrost cen głównie dla mieszkańców mniejszych miejscowości i obszarów wiejskich, a więc tam, gdzie skutki społeczno-ekonomiczne będą najbardziej dotkliwe.

Warto również zdawać sobie sprawę, że sprzedającymi przez Internet często są podmioty zagraniczne. Aż 32% konsumentów internetowych dokonuje zakupów poprzez system Ali Express, a 20% wykorzystuje platformę Amazon. W takim przypadku zakupy nie są obłożone polskim podatkiem VAT, na czym traci budżet państwa. Biorąc pod uwagę, że cena jest bardzo ważnym kryterium dla dokonujących zakupów, można się spodziewać, że wzrostowi roli handlu przez Internet będzie towarzyszyć coraz szersza oferta podmiotów zagranicznych, co spowoduje straty dochodów budżetu państwa z tytułu podatku od towarów i usług.

RYZIKO POTENCJALNEGO WZROSTU CEN

Projektodawcy ustawy w Uzasadnieniu stwierdzają, że opodatkowanie przychodów dużych sieci handlowych nie wpłynie na wzrost cen oferowanych produktów, bo uniemożliwi to duża konkurencja panująca w branży. Jako dowód na to, że sprzedawcy są skłonni ponosić koszty podwyżek podatków poprzez ograniczenie swoich marż ma służyć przykład podwyżki stawek podatku VAT z roku 2011, co faktycznie nie przełożyło się na wzrost inflacji.

Warto jednak pamiętać, że zmiany stawek podatku VAT w roku 2011 polegały nie tylko na wzroście stawki podstawowej (z 22% na 23%), ale także zmianie innych stawek. Stawka VAT na podstawowe produkty żywnościowe została obniżona z 7% na 5%, więc opodatkowanie koszyka niektórych z konsumentów, szczególnie tych o najniższych dochodach, efektywnie spadło, co zapobiegło wzrostowi ogólnego poziomu cen.

To czy obłożenie dodatkowym podatkiem przychodów dużych placówek przełoży się na wzrost cen dla konsumenta zależy od kilku czynników, takich jak:

- struktury przychodów sieci handlowych z punktu widzenia poszczególnych produktów,
- konkurencji i co za tym idzie marży na poszczególnych grupach produktów,
- struktury wydatków konsumentów w różnych grupach dochodowych i co za tym idzie skutki społeczno-ekonomiczne ewentualnych podwyżek cen.

Trzeba sobie zdawać sprawę, że w przychodach sieci handlowych aż 88% stanowią produkty spożywcze⁴¹. Kategoria „żywność i napoje bezalkoholowe” stanowi też pierwszą pozycję⁴² w koszyku konsumpcyjnym, który GUS ustala dla wyliczenia wskaźników inflacji. Z przytoczonych danych wynika, że największe znaczenie dla ewentualnych podwyżek cen będzie miało to, jak podatek przychodowy przełoży się na ceny produktów spożywczych. Od kilkunastu miesięcy można obserwować dwa zjawiska zachodzące na rynku:

- bardzo szybko rośnie sieć placówek dyskontów takich jak Biedronka⁴³, Lidl czy Netto, których podstawą działalności są głównie produkty spożywcze oferowane po najniższych na rynku cenach,

41. Dane z sieci Dino z 2018, która będąc spółką giełdową publikuje dane. Można zakładać, że u innych sprzedawców sytuacja wygląda podobnie.

42. Udział wynosi 24,36% co wydaje się niewiele, ale trzeba pamiętać, że pozostałe znaczące kategorie takie jak „utrzymanie mieszkania i nośniki energii”, „transport”, „łączność” czy „rekreacja i kultura” wynikają z wydatków, które nie ponosimy w placówkach handlowych, więc żywność ma największą wagę w naszych zakupach, co jest odzwierciedlone w strukturze przychodów firm handlowych.

43. W 2019 roku ma być już 3000 placówek Biedronki, w 2018 roku przybyło 77 nowych sklepów (dane z portalu www.wiadomościhandlowe.pl)

- żywność w ostatnich miesiącach zaczyna szybko drożeć, co ma podstawowe znaczenie dla wskaźnika inflacji CPI, który na koniec maja 2019 wyniósł 2,3% w ujęciu 12-miesięcznym, czyli blisko celu inflacyjnego NBP ustalonego na poziomie 2,5%. W tym samym czasie żywność podrożała aż o 5% będąc najszybciej rosnącą kategorią w koszyku konsumpcyjnym (dane GUS z czerwca 2019).

Skoro więc w tym samym czasie rośnie nasycenie rynku placówkami, których modelem biznesowym jest konkurencja cenowa głównie na rynku żywności i jednocześnie produkty spożywcze szybko drożeją, to musi to oznaczać, że koszty produkcji żywności się zwiększają, co bezpośrednio przekłada się na ceny dla konsumentów, bo marże sprzedawców są już tak małe, że nie mogą stanowić amortyzatora wyższych kosztów.

Można więc z dużym prawdopodobieństwem założyć, że nałożenie na sprzedawców dodatkowego obciążenia przełoży się na wzrost cen głównie żywności, bo tutaj marże są najniższe. Równie prawdopodobne jest to, że duże sieci wycofają się z lokalizacji, gdzie obroty są najniższe, bo tam mały efekt skali uniemożliwi oferowanie produktów po niskich cenach. W obu przypadkach skutek dla konsumenta będzie ten sam – wyższe ceny oferowane przez duże sieci lub ich częściowe wycofanie się z rynku, na czym ucierpią głównie kupujący w mniejszych ośrodkach, gdzie konkurencja znacząco spadnie, co umożliwi podwyższenie cen.

Trzeba sobie zdawać sprawę, że podwyżki cen mają duże skutki redystrybucyjne, tj. w różnym stopniu wpływają na różne grupy społeczne. Im niższy dochód konsumenta, tym wyższy stosunek wydatków do dochodów⁴⁴. Dla uboższych wyższe ceny muszą oznaczać ograniczenie konsumpcji lub zadłużanie się, podczas gdy dla lepiej uposażonych skutkiem będą tylko niższe oszczędności. Wraz ze wzrostem dochodu zmienia się także struktura wydatków, tj. spada procent wydatków kierowych na produkty spożywcze (udział wydatków na żywność w budżetach domowych waha się od 20% nawet do 30% w zależności do grup dochodowych i miejsca zamieszkania), więc podwyżka ich cen zawsze w największym stopniu dotyka uboższe gospodarstwa domowe.

44. W pierwszym, najniższym kwintylu dochodowym gospodarstwa domowe wydają 107,6% swoich dochodów, podczas gdy w najwyższym kwintylu jest to 61,3% (Sytuacja gospodarstw domowych w 2018 roku, GUS 2019).

PŁACONE PODATKI A POWTARZANE STEREOTYPY

Projektodawca ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej wskazuje w Uzasadnieniu, że istnieje konieczność wprowadzenia takiej regulacji wobec unikania przez duże sieci handlowe płacenia podatku CIT. Faktycznie może budzić zdziwienie, że przedsiębiorstwa takie jak Auchan czy Tesco, które notują w 2017 roku po 12-13 mld PLN przychodów nie zapłaciły w ogóle podatku CIT, bo wykazywały stratę. Jaki jest w takim razie sens prowadzenia działalności komercyjnej w danym kraju, skoro od kilku lat notuje się stratę, więc właściciel kapitału dopłaca do prowadzenia biznesu? Oczywiście ocena sytuacji nie jest taka oczywista. Trzeba jednak pamiętać o kilku kwestiach:

- Wynik finansowy (strata czy zysk) nie przesądza o możliwości prowadzenia działalności gospodarczej. Ważniejsze jest zestawienie przepływów pieniężnych, które uwzględnia chociażby amortyzację, która jest naliczonym kosztem, a często nie wiąże się z koniecznością ponoszenia bieżących płatności. Sieci handlowe jako właściciele dużego majątku stosują duże odpisy amortyzacyjne, co wpływa negatywnie na wynik finansowy, ale niekoniecznie na tzw. cash-flow. Warto też zauważyć, że w ostatnich latach doszło do znacznej reorganizacji rynku, przejścia słabszych jego uczestników, którzy generując straty musieli z rynku się wycofać, zaś podmioty które przejęły rynek rozliczają straty historyczne i amortyzują dokonane inwestycje.
- Sieci handlowe intensywnie w Polsce się rozwijają, co za tym idzie ponoszą nakłady inwestycyjne – normą jest, że ten kto inwestuje wykazuje bieżącą stratę, jednak objawia się to jedynie na zredukowanych wpływach z podatku CIT, zaś pozostałe daniny publiczne (VAT i PIT) oraz składki na ubezpieczenie społeczne i podatki od wynagrodzeń są płacone, zaś udział sieci handlowych w ich przychodach jest istotny z punktu widzenia budżetu państwa i budżetu FUS.
- Model biznesowy dużej placówki handlowej opiera się na dużym obrocie i niskich marżach, a co za tym idzie okresowe wykazywanie straty jest w tym przypadku normalne i nie stanowi zaburzenia opartego na unikaniu opodatkowania. Oczywiście te powyższe uwagi nie oznaczają zezwolenia na pobyłanie dla podmiotów, które w celu ograniczenia swoich zobowiązań podatkowych stosują praktyki naruszające stan polski stan prawny, ale sam fakt wykazania straty w danym roku podatkowym nie oznacza świadomego, niezgodnego z prawem uchylania się do opodatkowania.
- Podawanie przykładów sieci handlowych, które mimo wysokich obrotów notują stratę, a co za tym idzie nie płacą podatku CIT przyciąga uwagę medialną, ale nie odpowiada obrazowi całej branży handlu detalicznego. Takie sieci jak Rossmann czy Jeronimo Martins (właściciel Biedronki), gdzie właściciel kapitału też jest podmiotem zagranicznym, płacą kilkaset milionów CIT rocznie plasując się czołowiec płatników tego podatku w Polsce. W sumie duże sieci handlowe płacą około 900 mln PLN podatku CIT rocznie. Warto zauważyć, że generalizowanie oceny na całą branżę jest szkodziłe rynkowo szczególnie w aspekcie niszczenia marek i podważania dobrego imienia przedsiębiorców. Przysparza to dodatkowych kosztów ostatecznie ponoszonych przez konsumentów.



- Nowy podatek przychodowy będzie dodatkowym kosztem, a co za tym idzie spadną zyski opodatkowane podatkiem CIT i ewentualnie podatkiem PIT⁴⁵. Projektodawca zauważa ten efekt wskazując, że od zakładanych wpływów z nowego podatku należy odjąć ubytki z tytułu niższych wpływów z podatków dochodowych. W Uzasadnieniu szacuje się, że roczne (w warunkach roku 2016) wpływy wyniosą 1,89 mld brutto i 1,53 mld netto, czyli dochody z innych podatków, głównie z podatku CIT, spadną o około 360 mln PLN.

Należy także pamiętać, że nowy podatek ma być wyłącznym dochodem budżetu państwa, podczas gdy samorządy mają udziały we wpływach z podatków bezpośrednich, czyli CIT i PIT. O ile więc w sumie dochody państwa się zwiększą, to wpływy JST spadną. Udział JST we wpływach z CIT to około 23%, więc samorządy na nowej regulacji stracą około 90 mln PLN rocznie, co z pewnością nie będzie powodem do zadowolenia lokalnych społeczności.

Należy zdawać sobie sprawę, że podatek CIT nie jest najważniejszym źródłem dochodów budżetowych – w roku 2019 szacuje się, że wpływy z CIT wyniosą około 45 mld PLN, podczas gdy całe dochody sektora finansów publicznych to ponad 800 mld PLN, więc CIT stanowi około 5% dochodów państwa. Dużo większe znaczenie dla sektora publicznego mają takie kategorie dochodowe jak VAT, akcyza, PIT czy składki na ubezpieczenie społeczne.

Prowadzenie działalności handlowej i należne z tego tytułu podatki i składki nie mogą być zatem postrzegane tylko z tytułu opodatkowania dochodu. Szacuje (szacunki własne na podstawie danych branżowych) się, że obok wspomnianego wyżej prawie miliarda zapłaconego podatku CIT, sieci handlowe wpłacają około 4 mld PLN z tytułu podatku PIT od zatrudnionych pracowników (około połowa z tej kwoty to dochody samorządów) i 12 mld PLN podatku VAT⁴⁶ i podatki id nieruchomości płacone na rzecz gmin. Trzeba uwzględnić także około 10 mld PLN rocznie składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne, wynikających z zatrudnienia.

Warto wziąć pod uwagę, że duże sieci handlowe, w przeciwieństwie do małych podmiotów, oferują w standardzie miejsca pracy oparte na klasycznej umowie o pracę⁴⁷, a nie na podstawie umów cywilnoprawnych. Ma to istotne znaczenie nie tylko dla warunków zatrudnienia (płatne urlopy, ubezpieczenie chorobowe, pełne „oskładkowanie” co ma wpływ na przyszłą emeryturę), ale też dla sektora finansów publicznych głównie ze względu na wpływy z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne. Obserwując relację między dynamiką przychodów sieci handlowych a zatrudnieniem, można stwierdzić prawie liniową zależność, tj. 1% wzrostu obrotów prowadzi od około 1% wzrostu zatrudnienia (obliczenia własne na podstawie danych branżowych). Trzeba to brać pod uwagę przy ocenie skutków regulacji – ograniczenie przychodów bądź zmniejszenie jej dynamiki automatycznie przekłada się na ilość „dobrych” miejsc pracy w polskiej gospodarce.

45. Tutaj wpływ będzie minimalny, bo trudno zakładać, że jest dużo małych sklepów, które nie mają osobowości prawnej, więc nie podlegają podatkowi CIT i jednocześnie ich działalność jest na tyle duża, żeby być podmiotem nowej regulacji.

46. Handel detaliczny nie jest działalnością eksportową, więc skala tzw. odzyskiwania podatku VAT jest tutaj minimalna.

47. Np. sieć Dino w roku 2018 zatrudniała 16.530 osób na etatach i tylko 301 na innych formach zatrudnienia.

ZAKŁÓCENIA WTÓRNE, CZYLI WPŁYW NA DZIAŁALNOŚĆ INNYCH PODMIOTÓW

Żadne przedsiębiorstwo, szczególnie takie jak duża sieć handlowa, nie działa w próżni, a co za tym idzie rozwój/spadek działalności przekłada się automatycznie na sytuację gospodarczą innych podmiotów. Tym, którzy postulują konieczność ograniczenia skali działalności dużych podmiotów handlowych, co ma być wsparciem małych, lokalnych sprzedawców, warto uzmysłowić kilka faktów:

- Małe punkty handlowe, które coraz częściej działają w ramach sieci franczyzowych, trudno uznać za krajowych i lokalnych przedsiębiorców, bo franczyzodawcą są zarówno podmioty krajowe, jak i zagraniczne, jednak franczyza wyrasta poza charakter lokalny czy krajowy biznesu.
- Sieci handlowe są zwykle podstawą funkcjonowania galerii handlowej, która jest miejscem prowadzenia działalności wielu podmiotów sprzedających towary i oferujących usługi. Średnio w centrach handlowych najemcami jest około 250 podmiotów, na co składają się przedstawicielstwa globalnych marek, ale w dużej mierze także wiele lokalnych sprzedawców i usług. Regulacje obliczone na ograniczenie działalności dużych podmiotów postawi pod znakiem zapytania sensowność ekonomiczną funkcjonowania wielu galerii, gdzie duże przedsiębiorstwa handlowe są głównym użytkownikiem powierzchni handlowej, więc wycofania się dużych graczy będzie oznaczać likwidację centrum handlowego, a tym samym zamknięcie wielu punktów handlowych i usługowych.
- Przedsiębiorstwo takie jak duża sieć handlowa to nie tylko sprzedawanie dóbr w danym sklepie, ale skomplikowana operacja organizacyjna, w której bierze udział cały szereg lokalnych współpracowników. Obok dostawców większości produktów, którymi w znacznej większości są lokalni przedsiębiorcy, trzeba tutaj wspomnieć chociażby o logistyce, ochronie, sprzątaniu, serwisie technicznym itd. Ograniczenie działalności dużych podmiotów handlowych to automatyczne zmniejszenie popytu na produkcję wielu często małych, lokalnych podmiotów, dla których duży sklep jest jedynym, albo najważniejszym partnerem biznesowym.
- Polski eksport to już prawie 50% naszego PKB, więc aż połowę produkcji lokujemy za granicą. Wśród eksporterów jest wiele małych i średnich przedsiębiorstw, które nie mają siły ekonomicznej, aby samodzielnie i pod swoją marką oferować produkty na rynkach światowych. Współpraca z siecią handlową, która funkcjonuje w wielu krajach jest tutaj dobrym rozwiązaniem – moje produkty są oferowane w wielu krajach za pośrednictwem sprzedawcy, który daje do dyspozycji międzynarodową logistykę, marketing i przede wszystkim sieć sprzedaży. Taki sposób plasowania swoich produktów na rynkach światowych stosuje już 250 polskich firm, które generują aż 10 mld PLN przychodu rocznie. Jeśli więc ograniczymy działalność dużych sieci w Polsce, to w dużej mierze zmniejszymy możliwości eksportowe rodzimych przedsiębiorców.

- Doświadczenia, które obserwujemy po wprowadzeniu ograniczeń handlu w niedziele, powinny dać do myślenia. Wyraźnie widać, że Polacy wolą raczej robić zakupy „na zapas” w dyskontach niż kupować w niedzielę w lokalnych sklepach, które wprawdzie są otwarte, ale oferują mniejszy wybór i wyższe ceny. Jeśli więc nowy podatek doprowadzi do likwidacji placówek dużych sieci w mniejszych miejscowościach (można się tego spodziewać, bo „udźwignięcie” nowego obciążenia wymaga dużej skali sprzedaży), to raczej nie skorzystają na tym lokalni sprzedawcy, bo konsumenci wybiorą podróż na zakupy do najbliższego dyskontu, gdzie wprawdzie trzeba dojechać, ale za to jest duży wybór i niskie ceny.

WNIOSKI I REKOMENDACJE

Trudno nie zgodzić się z intencjami ustawodawcy, który ma celu zwiększenia dochodów publicznych, a ważnych celów społecznych nigdy przecież nie brakuje. Nie można również zaprzeczyć, że nieuczciwe praktyki polegające na unikaniu zapłaty należnego opodatkowania nie mogą być tolerowane, bo zaburza to funkcjonowanie uczciwej gry konkurencyjnej. Można mieć jednak wątpliwości, czy te dwa podstawowe cele zostaną zrealizowane dzięki wprowadzeniu dodatkowego opodatkowania handlu detalicznego.

Po pierwsze, spodziewane efekty fiskalne są stosunkowo niewielkie – trudno oczekiwać wpływów wyższych niż 2 mld PLN rocznie, co wobec potrzeb i wpływów z innych źródeł jest wielkością bardzo znikomą. Wpływy mogą być niższe na skutek wzrostu znaczenia zakupów przez Internet. Efekt kosztowy nowego podatku w tym samym czasie ograniczy wpływy z podatków bezpośrednich, więc o ile budżet państwa w sumie zyska, to samorządy stracą część swoich dochodów.

Po drugie, nie ma potwierdzenia w danych, że duże sieci handlowe strukturalnie unikają płacenia podatku CIT poprzez manipulację podstawą opodatkowania – przedsiębiorstwa handlowe są znaczącym płatnikiem tego podatku, a niskie marże wynikają z modelu biznesowego.

Po trzecie, nie ma raczej podstaw, żeby oczekiwać, że miejsce likwidowanych „dużych” sklepów zastąpią mali, lokalni sprzedawcy – Polacy wyraźnie preferują duże sklepy ze względu na niskie ceny i szeroki wybór, zaś lokalni sprzedawcy nie dysponują tak istotnym kapitałem inwestycyjnym, aby objąć szerszy rynek. Mowa jest tu nie tylko o nakładach inwestycyjnych na infrastrukturę, ale też nakładach na organizację procesu sprzedaży i całą logistykę, tym zakupy towarów.

Przy okazji, można wskazać na szereg potencjalnych skutków ubocznych takich jak:

- wzrost cen oferowanych dóbr, głównie żywności,
- spadek oferty handlowej głównie w małych miejscowościach,
- spadek bądź ograniczenie dynamiki zatrudnienia w branży handlowej,
- spadek wpływów w innych podatków,
- ograniczenie działalności gospodarczej dostawców i współpracowników dużych sieci handlowych,
- zamykanie dużych kanałów dystrybucji dla dostawców powodując ograniczenie produkcji i upychanie jej w mniej efektywnych kanałach,
- spadek rentowności dostawców, szczególnie dla tych silnie powiązanych z markami własnymi prowadząc w skrajnych przypadkach do ograniczenia działalności z upadłością łącznie.

Wobec powyższych uwag, warto rozważyć zasadność wprowadzenia w życie wspomnianej regulacji. **Administracja skarbową dysponuje przecież instrumentami, które pozwalają weryfikować legalność sprawozdań finansowych podmiotów działających w Polsce, więc jeśli istnieją przypadki nieuprawnionego zaniżania należnego opodatkowania, to można z tym walczyć dostępnymi środkami, a nie stosować odpowiedzialność zbiorową, czyli przyjmować regulację, która wychodzi z założenia „że wszyscy oszukują”.**

Podobnie sprawa wygląda w przypadku rzekomo nieuczciwej konkurencji dużych graczy wobec lokalnych sprzedawców. **Polska dysponuje dobrze rozwiniętym system ochrony konkurencji i praw konsumenta, więc przypadki zmów producentów/sprzedawców czy nieuczciwego traktowania współpracujących podmiotów, można korygować na mocy istniejących regulacji.**

Opracował Zespół Instytut Jagiellońskiego w składzie:
Prof. **Jacek Tomkiewicz** – Kierownik Zespołu
Dr **Artur Bartoszewicz**
r.pr. **Rafał Iniewski**

Warszawa, 21 czerwca 2019 r.

WYKORZYSTANE ŹRÓDŁA

1. Dino 2018, *Sprawozdanie Zarządu z działalności Dino Polska SA w roku 2018*.
2. Lewicki M. *E-handel w Polsce – stan i perspektywy rozwoju*, HANDEL WEWNĘTRZNY 2018;4(375):176-189 (tom I).
3. *Projekt ustawy o podatku od sprzedaży detalicznej wraz z uzasadnieniem*. Pismo Prezesa Rady Ministrów do Marszałka Sejmu z dnia 15 VI 2016.
4. Dane i materiały Głównego Urzędu Statystycznego.
5. Dane i materiały branżowe.



PODATEK OD SPRZEDAŻY DETALICZNEJ
– SKUTKI EKONOMICZNO-PRAWNE WPROWADZENIA
KOLEJNEGO ROZWIĄZANIA OBCIĄŻAJĄCEGO
BRANŻĘ HANDLOWĄ

©Copyright by Instytut Jagielloński 2019
Warszawa, marzec 2019

Instytut Jagielloński
ul. Marszałkowska 84/92 lok. 115
00-514 Warszawa

jagiellonski.pl
instytut@jagiellonski.pl

ISBN 978-83-60559-11-6



**INSTYTUT
JAGIELLOŃSKI**