

# RAPORT

## PODATEK OD HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE

---

MOŻLIWE WARIANTY I ICH SKUTKI

---



Związek Przedsiębiorców i Pracodawców  
[www.zpp.net.pl](http://www.zpp.net.pl)

WARSZAWA, STYCZEŃ 2016

## SPIS TREŚCI

|                                                                          |           |
|--------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Synteza</b>                                                           | <b>3</b>  |
| <b>Rekomendacje</b>                                                      | <b>5</b>  |
| <b>1. Wprowadzenie</b>                                                   | <b>6</b>  |
| <b>2. Analiza struktury handlu detalicznego w Polsce.</b>                | <b>8</b>  |
| 2.1. Badane właściwości                                                  | 9         |
| 2.2. Branża spożywcza                                                    | 10        |
| 2.3. Branża DIY                                                          | 16        |
| 2.4. Branża odzieżowa i obuwnicza                                        | 18        |
| 2.5. Branża RTV AGD                                                      | 21        |
| 2.6. Branża kosmetyczna                                                  | 24        |
| <b>3. Problem unikania opodatkowania w zakresie podatku CIT</b>          | <b>27</b> |
| 3.1. Przyczyny problemu                                                  | 27        |
| 3.2. Aktywność organizacji międzynarodowych                              | 30        |
| 3.3. Skutki unikania opodatkowania CIT w Polsce                          | 31        |
| <b>4. Cele i cechy podatku od handlu detalicznego</b>                    | <b>32</b> |
| 4.1. Cele podatku                                                        | 32        |
| 4.2. Podmiot podatku                                                     | 32        |
| 4.3. Przedmiot opodatkowania                                             | 34        |
| 4.4. Stawka podatku                                                      | 34        |
| 4.5. Kwestia zgodności podatku z prawem UE                               | 35        |
| <b>5. Skutki poszczególnych wariantów podatku od handlu detalicznego</b> | <b>36</b> |
| 5.1. Kryterium powierzchni                                               | 36        |
| 5.2. Progresywna skala podatkowa                                         | 36        |
| 5.3. Podatek liniowy                                                     | 37        |
| <b>6. Wybrane rozwiązania międzynarodowe</b>                             | <b>38</b> |
| <b>7. Podsumowanie</b>                                                   | <b>39</b> |

## SYNTEZA

Niniejszy raport porusza kwestię projektowanego aktualnie podatku od stacjonarnego handlu detalicznego, z uwzględnieniem specyfiki poszczególnych gałęzi tego sektora, oraz przedstawia polski i globalny problem unikania opodatkowania podatkiem CIT.

Na samym początku, omówione zostaną podstawowe branże funkcjonujące w ramach sektora handlu detalicznego w Polsce, rozróżnione ze względu na rodzaj sprzedawanego towaru, i przeanalizowane pod kątem: wielkości rynku, właściwości największych graczy oraz własnej specyfiki. **Handel detaliczny w Polsce jest bardzo zróżnicowany, zarówno ze względu na poszczególne branże, wyróżnione wg rodzajów oferowanych towarów, jak i wewnątrz nich** – przedsiębiorstwa często dostosowują model prowadzenia sklepów do lokalnej specyfiki.

W dalszej kolejności, syntetycznie przedstawione zostanie zagadnienie unikania opodatkowania w zakresie podatku CIT. Omówione zostaną pokrótce przyczyny problemu, którymi wydają się być przede wszystkim **nieprzystosowany do warunków nowoczesnej, zglobalizowanej gospodarki koncept podatku dochodowego** oraz coraz większa dominacja ekonomiczna międzynarodowych korporacji (można wręcz stwierdzić, że geoeconomia staje się niekiedy istotniejszym instrumentem modelowania rzeczywistości niż geopolityka). Przytoczone zostaną kluczowe dokumenty organizacji międzynarodowych (Komisji Europejskiej i OECD) oraz przedstawione będą skutki unikania opodatkowania CIT w Polsce (wg różnych szacunków, straty z tego tytułu mogą sięgać **od 10 do 45 miliardów złotych rocznie**). Nie można pozwalać by wielkie korporacje płaciły w Polsce tylko tyle podatku na ile mają ochotę. Prowadzi to do konkluzji, że niezbędnym posunięciem może być zastąpienie podatku CIT podatkiem przychodowym.

W ramach następnego rozdziału, omówiona zostanie projektowana koncepcja podatku od handlu detalicznego z uwzględnieniem jej podstawowych elementów konstrukcyjnych, hasłowym wskazaniem najważniejszych uwarunkowań wynikających z prawa Unii Europejskiej oraz zidentyfikowaniem celów, jakie w zamyśle ustawodawcy spełniać ma nowy podatek. **Wydaje się, że ustawodawca niezbyt roztropnie postanowił uwzględnić w konstrukcji podmiotu podatku od handlu detalicznego kryterium powierzchni sklepu (250 metrów kwadratowych)**. W zaprezentowanym projekcie ustawy przewiduje się dwa warianty stawki opodatkowania – stawkę liniową oraz progresywną, wg skali podatkowej. Cele, jakie powinien realizować podatek od handlu detalicznego to: zapewnienie wpływów do budżetu, wyrównanie warunków konkurencji pomiędzy małymi i średnimi sklepami a dużymi sieciami i wzmocnienie pozycji rodzimych przedsiębiorstw względem podmiotów reprezentujących zagraniczny kapitał. Syntetyczna analiza elementów konstrukcji tego podatku prowadzi do wniosku, że omawiana danina powinna być stosunkowo niska, niezależna od powierzchni sklepu, zawierająca **wyłączenia przedmiotowe w zakresie dostaw dóbr kultury oraz towarów i produktów dla dzieci, objętych niższą niż**

**standardowa stawką VAT.** Innym wariantem byłoby uzależnienie podstawowych parametrów podatku od specyfiki konkretnych gałęzi handlu detalicznego – wymagałoby to jednak pogłębionych badań i analiz.

W przedostatnim rozdziale, omówione zostaną pokrótce przewidywane skutki wprowadzenia w życie podatku od handlu detalicznego w poszczególnych proponowanych wariantach. Wydaje się, że pozostawienie przez ustawodawcę kryterium powierzchni, obowiązującego przy ustalaniu podmiotu podatku od handlu detalicznego, prowadzić mogłoby do osiągnięcia skutków wprost odwrotnych do zamierzonych przez ustawodawcę. **Podobną uwagę należy poczynić w stosunku do pomysłu podatku progresywnego.**

Na samym końcu raportu, znajduje się krótkie omówienie rozwiązań stosowanych w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz podsumowanie.

## REKOMENDACJE

- Podatek od handlu detalicznego powinien być podatkiem liniowym, prostym, niezależnym od powierzchni, o niewielkiej stawce.
- W ramach wariantu, należy uznać możliwość wprowadzenia podatku od handlu detalicznego, zróżnicowanego według poszczególnych gałęzi sektora, skonstruowanego z uwzględnieniem specyfiki każdej z nich.
- Elementem konstrukcji podatku od handlu detalicznego powinno być wyłączenie przedmiotowe dot. obrotu dobrami kultury oraz towarami i produktami dla dzieci, objętymi niższą niż podstawowa stawką VAT.
- niesprawiedliwym byłoby, gdyby nowy podatek funkcjonował obok istniejącego już CIT, kwota zapłaconego w poprzednim roku podatkowym CIT-u, powinna być odliczana od kwoty podatku od handlu detalicznego.

Niezależnie od wybranej możliwości, ustawa o podatku od handlu detalicznego powinna obowiązywać wyłącznie do końca 2016 roku. W roku 2017, podatek CIT powinien być całkowicie zastąpiony niskim podatkiem przychodowym, co uniemożliwi unikanie opodatkowania podatkiem CIT, stosowane przede wszystkim przez międzynarodowe koncerny.

## 1. WPROWADZENIE

Rok 2015 był dla Polski czasem dużych zmian na płaszczyźnie politycznej. W okresie ostatnich 12 miesięcy zmienił się zarówno prezydent, większość sejmowa jak i rząd. Można zatem śmiało stwierdzić, że przeobrażeniu uległ w zasadzie cały układ władzy na szczeblu centralnym. Oczywiście błędne byłoby założenie, że wpłynie to wyłącznie na wirtualną sferę medialnych przepychanek i całego teatru towarzyszącego politycznym zmaganiom ugrupowań o różnych profilach programowych. Na poziomie politycznym rozpoczyna się bowiem proces modelowania rzeczywistości za pomocą bardzo potężnego instrumentu, jakim jest prawo.

Nowa władza, będąca w opozycji do ustępującej koalicji, występuje z własnym pomysłem na organizację państwa. Kluczowym jej elementem jest system podatkowy. Wynika to z przynajmniej dwóch powodów. Po pierwsze – polski system podatkowy jest przedmiotem regularnej krytyki z absolutnie każdej możliwej strony, od korporacji (wspomnieć tu należy raport Paying Taxes, przygotowywany co roku przez PwC - w ostatniej edycji polski system podatkowy oznaczony został jako **58 na świecie** pod względem skomplikowania, przy czym oczywiście im wyższa lokata, tym prostszy system<sup>1</sup>), poprzez organizacje międzynarodowe (np. wg OECD, polski system podatkowy nie zachęca do posiadania dzieci<sup>2</sup>), aż po przedsiębiorców (dwie trzecie z nich nisko ocenia jakość polskiego prawa podatkowego, niemal 90 proc. uważa, że przepisy zmieniają się zbyt często<sup>3</sup>).

Słaba legislacja podatkowa nie pozostaje bez konsekwencji – ma ona bezpośredni wpływ na warunki prowadzenia działalności gospodarczej i na wzrost gospodarczy oraz oddziałuje równie negatywnie na budżet państwa, ponieważ **im bardziej skomplikowane i mętne przepisy, tym łatwiej można znaleźć w nich luki, pozwalające na stosowanie agresywnych schematów optymalizacji podatkowej**. Nic więc dziwnego, że jednym z głównych zadań stojących przed jakąkolwiek władzą w dzisiejszej Polsce, jest uporządkowanie, a w zasadzie wręcz przeformułowanie systemu podatkowego, by był on bardziej efektywny.

Od tej tezy można przejść do drugiego zasadniczego powodu, dla którego przedmiotem zainteresowania nowej ekipy rządzącej musi być (i jest) system podatkowy. W toku kampanii wyborczej, Prawo i Sprawiedliwość złożyło cały szereg obietnic, wiążących się z konkretnymi wydatkami, które ma wziąć na siebie budżet państwa. Niezależnie od dystansu, z którym należy podchodzić do dramatycznie wybrzmiewających szacunków, opiewających niekiedy i na sto miliardów złotych<sup>4</sup>, uznać trzeba, że realizacja programu partii rządzącej, będzie się wiązać z obciążeniem budżetu kwotami liczonymi może nie w setkach miliardów, ale na

<sup>1</sup> <http://www.money.pl/gospodarka/wiadomosci/artukul/paying-taxes-2016-polski-system-podatkowy,163,0,1958563.html>

<sup>2</sup> <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/790712,raport-oecd-polski-system-podatkowy-nie-zacheca-do-posiadania-dzieci.html>

<sup>3</sup> [http://www.biznes.newseria.pl/news/prawo\\_podatkowe\\_jest,p1227532139](http://www.biznes.newseria.pl/news/prawo_podatkowe_jest,p1227532139)

<sup>4</sup> <http://natemat.pl/146931,nawet-100-mld-zl-szydlo-i-kilkanascie-miliardow-kopacz-podliczono-koszty-obietnic-wyborczych-pis-i-po>

WPROWADZENIE

---

pewno w miliardach złotych. Budżet na rok 2016 zakładać ma deficyt na poziomie 54,7 miliarda złotych, przy 313 miliardach planowanych dochodów<sup>5</sup>. Zatem, żeby bezpiecznie zrealizować program „500 złotych na dziecko”, przy zachowaniu tych parametrów, trzeba zabezpieczyć stronę dochodową budżetu. Nie można zapominać również o tym, że duża część postulatów o charakterze socjalnym, ma być wypełniana stopniowo, w przyszłości. Należy zatem przyjąć, że realizacja interesu Skarbu Państwa, stanowi jedno z głównych zadań stojących przed rządzącymi – a ta wiąże się oczywiście z konstrukcją systemu podatkowego.

Jednym z pomysłów PiS na reformę polityki podatkowej jest **koncepcja podatku od hipermarketów**. Już w lutym 2014 roku stał się on oficjalnie programowym postulatem partii<sup>6</sup>. Formuła, w jakiej danina ta miałaby funkcjonować, ewoluuje i wciąż stanowi przedmiot debaty. Na łamach niniejszego opracowania, omówione zostaną podstawowe zagadnienia, które należałoby wziąć pod uwagę, myśląc nad konstrukcją nowego podatku oraz jego miejscem w polskim systemie podatkowym. Przeanalizowane zostaną okoliczności i fakty, które wpływają na potrzebę modyfikacji polskiego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania handlu detalicznego.

---

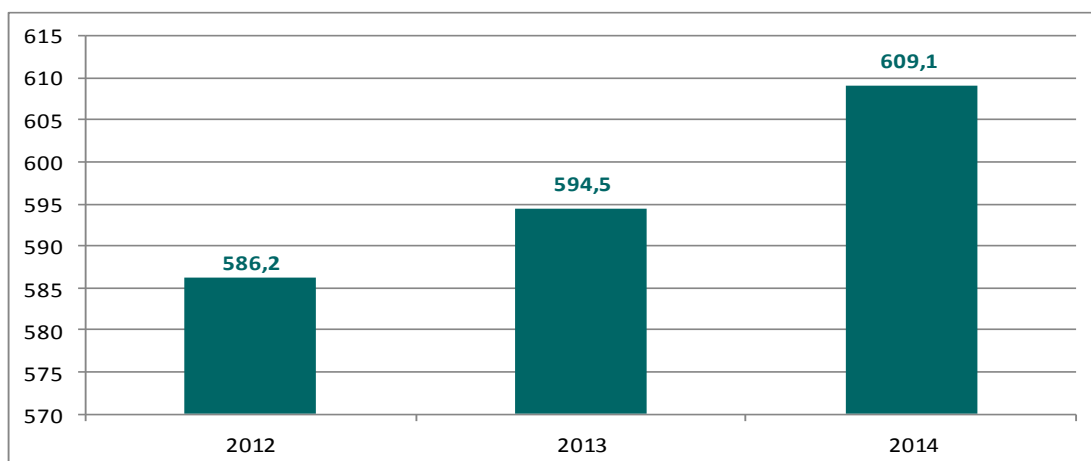
<sup>5</sup> <http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,19342123,szalamacha-deficyt-budzetowy-w-2016-roku-54-7-mld-zl.html?disableRedirects=true>

<sup>6</sup> <http://www.wprost.pl/ar/436313/PiS-Koniec-NFZ-i-gimnazjow-podatek-od-hypermarketow-i-bankow/>

## 2. ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

Zanim opisane zostaną poszczególne branże handlu detalicznego, warto krótko przedstawić podstawowe dane nt. handlu detalicznego w Polsce ogółem. W liczbach bezwzględnych, wartość sprzedaży detalicznej dokonanej przez przedsiębiorstwa handlowe w roku 2014 wyniosła ponad **609 miliardów złotych**<sup>7</sup>. Przez przedsiębiorstwa handlowe rozumie się firmy, których podstawowym rodzajem działalności jest handel – to do nich należy się odnosić w kontekście tematyki niniejszego raportu. Należy jednocześnie zaznaczyć, że sprzedaż detaliczną prowadzą również jednostki niehandlowe, czyli takie, których podstawowym rodzajem działalności nie jest handel, lecz np. produkcja czy gastronomia – odpowiadają one za 13,6 proc. sprzedaży detalicznej ogółem<sup>8</sup>.

**Wykres 1** – Wielkość sprzedaży detalicznej przedsiębiorstw handlowych w Polsce (w mld zł). Lata 2012 – 2014<sup>9</sup>.



Na koniec 2014 roku, w Polsce istniało prawie 355 tysięcy sklepów, z czego najwięcej, bo aż ponad 51 tysięcy, znajdowało się w województwie mazowieckim<sup>10</sup>. Niemal **15 tysięcy sklepów stanowiły przedsiębiorstwa z udziałem kapitału zagranicznego**<sup>11</sup>. Warto zatrzymać się chwilę przy tej informacji, ponieważ bliższa analiza danych potwierdza tezę, intuicyjnie możliwą do zidentyfikowania jako prawdziwą – przedsiębiorstwa z udziałem kapitału zagranicznego stanowią jedynie 4,2 proc. sklepów ogółem, ale mają aż 27 proc. udziału w powierzchni sklepów ogółem<sup>12</sup>. Oznacza to oczywiście, że to **sklepy wielkopowierzchniowe są z reguły przedsiębiorstwami z udziałem kapitału zagranicznego**, w zakresie handlu detalicznego (średnia powierzchnia sklepów przedsiębiorstw

<sup>7</sup> „Rynek wewnętrzny 2014” GUS,

[http://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5466/7/20/1/rynek\\_wewnetrzny\\_w\\_2014\\_r.pdf](http://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5466/7/20/1/rynek_wewnetrzny_w_2014_r.pdf)

<sup>8</sup> Ibidem.

<sup>9</sup> Ibidem.

<sup>10</sup> Ibidem.

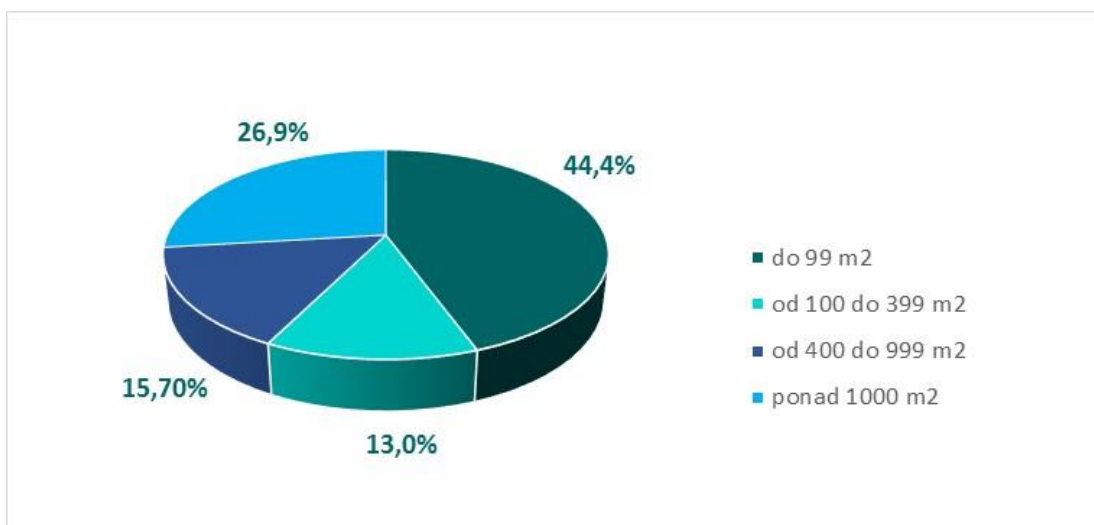
<sup>11</sup> Ibidem.

<sup>12</sup> Ibidem.



zagranicznych wynosi ok. 636 metrów kwadratowych, podczas gdy w przypadku sklepów przedsiębiorstw krajowych jest to 178 metrów kwadratowych). Dwudziestosiedmio-procentowy udział pokrywa się również z inną daną. Sklepy o powierzchni przekraczającej 1 000 metrów kwadratowych stanowią 26,9 proc. sklepów ogółem. Więcej jest sklepów o powierzchni 99 metrów kwadratowych i mniejszej – 44,4 proc. W zakresie od 100 do 399 metrów kwadratowych powierzchni mieści się 13 proc. sklepów na terenie Polski, a między 400 a 999 metrów kwadratowych 15,7 proc. z nich<sup>13</sup>.

**Wykres 2** – Procentowy rozkład ilości sklepów w zależności od wielkości powierzchni sklepowej w 2014 roku.



## 2.1. BADANE WŁAŚCIWOŚCI

W ramach poniższych podrozdziałów przeanalizowane zostaną pewne podstawowe elementy struktury handlu detalicznego w Polsce, w podziale na poszczególne branże. Różnorodność specyfiki konkretnych segmentów handlu detalicznego jest jednym z kluczowych zagadnień, które należy wziąć pod uwagę przy konstruowaniu omawianego na łamach raportu podatku, wskazuje ona bowiem na realia gospodarcze, w które wkroczyć ma nowa danina. Dodatkowo, ten sam podatek może wywołać inne – niekiedy wprost przeciwstawne - skutki dla odmiennych branż, w zależności od ich indywidualnych właściwości, wynikających z ich natury i charakterystyki. Z tego też powodu, by móc wziąć te różnice pod uwagę, analiza podstawowych parametrów dla poszczególnych branż handlu detalicznego, wydaje się być niezbędna dla prowadzenia dalszych rozważań nt. opodatkowania handlu detalicznego nową daniną. W ramach poniższych podrozdziałów przeanalizowane zostaną zatem: specyfika poszczególnych branż wynikająca z natury sprzedawanego produktu, obroty, struktury własnościowe i organizacyjne przedsiębiorstw danego segmentu, pozycja typowego przedsiębiorstwa handlowego w danej branży w kontaktach z dostawcami i producentami, wysokość płaconego aktualnie podatku CIT.

<sup>13</sup> *Ibidem*.

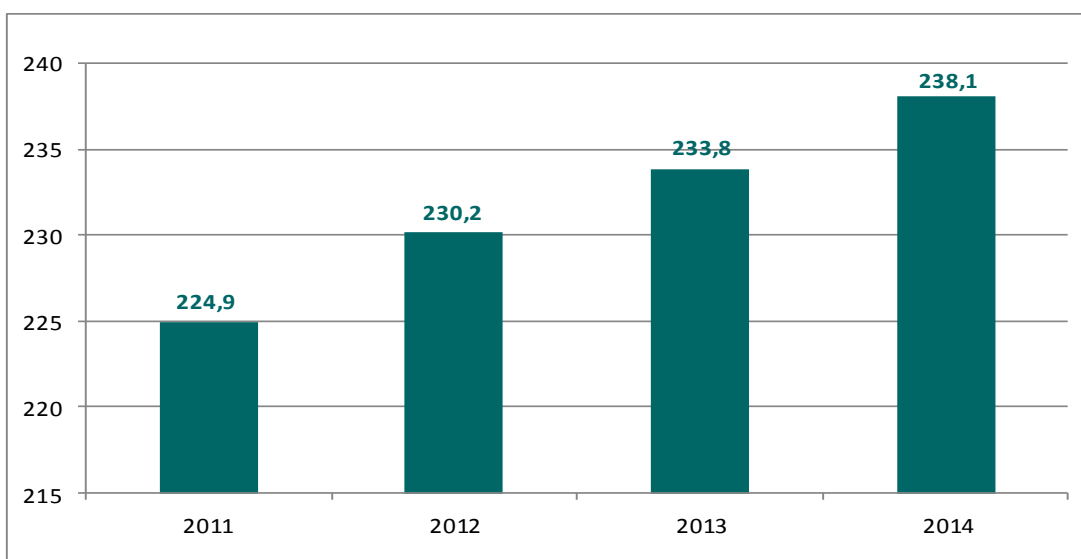
## ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

Ze względu na wielkość udziału w sprzedaży detalicznej ogółem i dostępność danych, pod powyższym kątem przeanalizowane zostaną przedsiębiorstwa handlowe następujących segmentów: żywnościowy i nieżywnościowy częstego zakupu (określany w opracowaniu jako branża spożywcza), odzieżowy i obuwniczy, budowlano remontowy (DIY), RTV, AGD, IT oraz kosmetyczny. Dodatkową kategorię stanowić mogłyby przedsiębiorstwa sprzedające inny asortyment (choćby lekarstwa czy paliwa płynne), jednak z uwagi na wymienione wyżej kryteria (dostępność danych i udział w sprzedaży detalicznej), w ramach opracowania postanowiono skupić się na największych segmentach rynku.

## 2.2. BRANŻA SPOŻYWCZA

Sektor spożywczy jest jedną z istotniejszych gałęzi handlu detalicznego w Polsce. Jego wartość wyniosła w 2014 roku około **238,1 miliarda złotych**, czyli o 13,2 miliarda złotych więcej niż w roku 2011<sup>14</sup>.

**Wykres 3** – Wartość rynku handlu detalicznego artykułami spożywczymi w Polsce (w mld zł). Lata 2011 – 2014<sup>15</sup>.



Można bezpiecznie przyjąć, że spożywczy handel detaliczny odbywa się za pośrednictwem pięciu rodzajów sklepów:

1. hipermarkety - przyjmuje się (za GUS), że są to sklepy o powierzchni sprzedażowej powyżej 2500 metrów kwadratowych,
2. supermarkety - wg GUSowskiej nomenklatury, są to sklepy o powierzchni sprzedażowej powyżej 400 metrów kwadratowych,
3. dyskonty<sup>16</sup>, czyli (w słownikowym znaczeniu) sklepy samoobsługowe, mające w ofercie wybrane produkty po dużo niższych cenach niż inne sklepy,

<sup>14</sup> „Grocery retail in Poland”, PMR

<sup>15</sup> Ibidem.

ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

4. sklepy typu convenience store, czyli z niemożliwej do ścisłego określenia grupy sklepów, definiowanych niekiedy jako średniej wielkości sklepy, do których nie trzeba udawać się daleko, ponieważ są położone blisko miejsc zamieszkania klientów (można zatem nieprecyzyjnie stwierdzić, że jest to rodzaj sklepu osiedlowego)<sup>17</sup>,
5. innego rodzaju punkty, takie jak np. stacje benzynowe, kioski, bazy, czy bardzo niewielkie sklepy spożywcze.

Z reguły, towary spożywcze są raczej niewielkie gabarytowo, stąd wydawać by się mogło, że sprzedawane są raczej za pośrednictwem małych sklepików. Jest to prawdziwe przypuszczenie. Sklepy o dużej powierzchni (hipermarkety, supermarkety i dyskonty) odpowiadały w 2014 roku za prawie **50 proc.** sprzedaży w ramach spożywczego handlu detalicznego<sup>18</sup>. Do tego doliczyć należy ok. 6 proc. udział sklepów typu convenience.

Ostatecznie, 44 proc. sprzedaży detalicznej w ramach sektora, odbywa się za pośrednictwem innego rodzaju punktów, w tym – w ogromnej części – małych sklepików.

Wziąwszy pod uwagę pierwszą wyszczególnioną grupę, czyli hipermarkety, na rynku polskim należy wymienić następujące podmioty: niemieckie (wg struktury własnościowej) Kaufland i Real, francuskie Carrefour, Auchan i E. Leclerc oraz brytyjskie Tesco. Łącznie, przychody sieci hipermarketów w Polsce wyniosły w 2014 roku ponad 32,6 miliarda złotych<sup>19</sup>.

**Tabela 1** – Hipermarkety – główne sieci<sup>20</sup>.

| Kanał dystrybucji | Sprzedaż w roku 2014 w mln PLN | Liczba sklepów | Powierzchnia | Średnia powierzchnia | Proc. udział w rynku |
|-------------------|--------------------------------|----------------|--------------|----------------------|----------------------|
| Auchan            | 10 315                         | 79             | 947 131      | 11 989               | 4%                   |
| Kaufland          | 8 310                          | 185            | 464 535      | 2 511                | 3%                   |
| Tesco             | 6 926                          | 88             | 566 368      | 6 436                | 3%                   |
| Carrefour         | 4 896                          | 89             | 452 120      | 5 080                | 2%                   |
| E.Leclerc         | 2 308                          | 16             | 91 424       | 5 714                | 1%                   |
|                   |                                |                |              |                      | 14%                  |

W grupie supermarketów, dominują już reprezentanci polskiego kapitału. Polskimi sieciami supermarketów są Top Market, Polomarket, Eko, MarcPol, Alma oraz Piotr i Paweł. Do tych podmiotów należy jeszcze doliczyć austriacki Spar, francuskie Intermarche (funkcjonujące w Polsce jako sieć franczyzowa), Carrefour Market, Simply Market oraz E. Leclerc i brytyjskie Tesco. Łączne przychody sieci supermarketów w Polsce wyniosły w 2014 roku ok. 30,5 miliarda złotych<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> <http://sjp.pl/dyskont>

<sup>17</sup> Artykuł D. Kubackiej pt. „Charakterystyka sklepów typu convenience – Polska na tle rynku amerykańskiego”, Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej w Krakowie, nr 694, dostępny w Internecie w ramach witryny [yadda.icm.edu.pl](http://yadda.icm.edu.pl)

<sup>18</sup> Patrz przypis nr 14

<sup>19</sup> Opracowane na podstawie danych z raportu „Grocery retail in Poland”, PMR.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Ibidem.

ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

**Tabela 2** – Supermarkety – główne sieci<sup>22</sup>.

| Kanał dystrybucji  | Sprzedaż w roku 2014 w mln PLN | Liczba sklepów | Powierzchnia | Średnia powierzchnia | Udział proc. w rynku |
|--------------------|--------------------------------|----------------|--------------|----------------------|----------------------|
| Tesco              | 4 407                          | 370            | 350 020      | 946                  | 2%                   |
| Intermarche        | 4 050                          | 216            | 233 280      | 1 080                | 2%                   |
| Delikatesy centrum | 3 970                          | 965            | 226 775      | 235                  | 2%                   |
| Polomarket         | 3 880                          | 436            | 218 000      | 500                  | 2%                   |
| Carrefour Market   | 2 176                          | 129            | 118 809      | 921                  | 1%                   |
| Top Market         | 2 430                          | 479            | 143 700      | 300                  | 1%                   |
| Piotr i Paweł      | 2 140                          | 115            | 133 400      | 1 160                | 1%                   |
| Stokrotka          | 1 990                          | 256            | 163 840      | 640                  | 1%                   |
| Dino               | 1 659                          | 377            | 150 800      | 400                  | 1%                   |
| Alma               | 1 020                          | 45             | 119 070      | 2 646                | 0%                   |
| Eko                | 860                            | 250            | 75 000       | 300                  | 0%                   |
| MarcPol            | 612                            | 62             | 57 350       | 925                  | 0%                   |
| Simply Market      | 520                            | 33             | 56 100       | 1 700                | 0%                   |
| E.Leclerc          | 504                            | 28             | 40 964       | 1 463                | 0%                   |
| Spar               | 531                            | 189            | 51 597       | 273                  | 0%                   |
|                    |                                |                |              |                      | 13%                  |

Inna sytuacja jest w grupie sklepów dyskontowych – na rynku znaleźć można niemieckie Aldi i Lidl, portugalską Biedronkę i Duńskie Netto. Mimo niewielkiej liczby reprezentantów, w 2014 roku dyskonty osiągnęły w Polsce przychody rzędu ok. 50 miliardów złotych<sup>23</sup>.

**Tabela 3** – Dyskonty główne sieci<sup>24</sup>.

| Kanał dystrybucji | Sprzedaż w roku 2014 w mln PLN | Liczba sklepów | Powierzchnia | Średnia powierzchnia | Udział proc. w rynku |
|-------------------|--------------------------------|----------------|--------------|----------------------|----------------------|
| Biedronka         | 35 510                         | 2 558          | 1 603 866    | 627                  | 15%                  |
| Lidl              | 11 210                         | 545            | 401 120      | 736                  | 5%                   |
| Netto             | 2 990                          | 334            | 188 710      | 565                  | 1%                   |
| Aldi              | 603                            | 89             | 65 504       | 736                  | 0%                   |
|                   |                                |                |              |                      | 21%                  |

W segmencie convenience trzeba wymienić polskie Małpka Express, Groszek i abc, niemieckie Odido, francuskie Carrefour Express oraz słowacko-czeską Żabkę i Freshmarket. Łącznie, sklepy z grupy convenience, osiągnęły w 2013 roku w Polsce przychody wynoszące ponad 7 miliardów złotych<sup>25</sup>, będąc jednocześnie najszybciej rozwijającą się kategorią sklepów (blisko dziesięcioprocentowy wzrost przychodów rok do roku przez kilka ostatnich lat)<sup>26</sup>.

<sup>22</sup> *Ibidem.*

<sup>23</sup> *Ibidem.*

<sup>24</sup> *Ibidem.*

<sup>25</sup> *Ibidem.*

<sup>26</sup> Patrz przypis nr 14

**Tabela 4** – Główne sieci sklepów typu convenience<sup>27</sup>.

| Kanał dystrybucji   | Sprzedaż<br>w 2014 roku w mln PLN | Liczba sklepów | Proc. udział<br>w rynku |
|---------------------|-----------------------------------|----------------|-------------------------|
| Żabka i Freshmarket | 4 540                             | 4 250          | 1,9%                    |
| Abc                 | 1 666                             | 1 413          | 0,7%                    |
| Groszek             | 402                               | 325            | 0,2%                    |
| Cerrefour           | 381                               | 108            | 0,2%                    |
| Odido               | 280                               | 410            | 0,1%                    |
| Małpka Express      | 282                               | 610            | 0,1%                    |

Spośród innych kanałów dystrybucji, największą są oczywiście małe sklepy spożywcze. Wg szacunków, w 2013 roku osiągnęły one przychody na poziomie blisko 69 miliardów złotych, przy czym jest to o niemal 5 miliardów złotych mniej niż w roku 2010 – należy więc zauważyć trend zniżkowy w tym zakresie. Można przyjąć, że większość spośród sieci małych sklepów spożywczych stanowią podmioty polskie, takie jak Społem, Nasz Sklep, Eden, Kropka, czy Gama<sup>28</sup>.

Warto zatem zauważyć, że możliwy jest podział – oczywiście nie do końca dokładny – grup sklepów spożywczych wg struktury własnościowej (dychotomia – kapitał polski lub zagraniczny) przebiegający dokładnie wg podziału na poszczególne grupy wielkości. **Sieci hipermarketów są wyłącznie zagraniczne**, sieci supermarketów są w większości polskie, jednak z istotnym udziałem podmiotów zagranicznych, sieci dyskontów są wyłącznie zagraniczne, sieci sklepów typu convenience są zróżnicowane niemal po połowie, **sieci niewielkich sklepów są z kolei z reguły polskie**.

Na gruncie poniższego opracowania, bardzo interesująca okazuje się być analiza danych przedstawionych przez Fundację Republikańską. Wg obliczeń ekspertów Fundacji, poczynionych na podstawie lektury sprawozdań finansowych spółek z 2011 roku, Kaufland, przy przychodach 6,4 miliarda złotych, nie zapłacił **ani złotówki** podatku CIT. Jest to możliwe, ze względu na formę prawną, w jakiej działa Kaufland w Polsce – jest to spółka komandytowa, a te nie są podmiotem podatku dochodowego<sup>29</sup> (opodatkowane są jedynie dochody wspólników z działalności spółki<sup>30</sup>). Carrefour, przy przychodach 7,9 miliarda złotych, zapłacił **8,6 miliona** złotych podatku CIT (**0,1 proc.**). Tesco, przy przychodach rzędu 11,9 miliarda złotych, zapłaciło nieco ponad **14,5 miliona** złotych CIT (**0,12 proc.**). Lidl zapłacił podatek CIT w wysokości **0,75 proc.** swoich przychodów, a Biedronka w wysokości **0,74 proc.** przychodów<sup>31</sup>. Daje to średnią na poziomie ok. **0,34 proc.** przychodów, podczas gdy – zgodnie z przytoczonymi w dalszej części opracowania danymi Ministerstwa Finansów – zapłacony w Polsce CIT ogółem stanowi ponad **0,6 proc.** przychodów przedsiębiorstw opodatkowanych. Różnica jest zatem niemal dwukrotna. Jeszcze ciekawsze są dane aktualne, przedstawione w poniższej tabeli.

<sup>27</sup> Patrz przypis nr 19.

<sup>28</sup> Patrz przypis nr 14.

<sup>29</sup> <http://finanse.wp.pl/kat,1033759,title,Wielkie-obroty-sieci-handlowych-a-podatek-0-zl,wid,15882971,wiadomosc.html?ticaid=1163df&ticsrn=3>

<sup>30</sup> <http://www.doradzamy.to/artykuly/spolki-komandytowe-stale-atrakcyjne-podatkowo>

<sup>31</sup> [http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15243671,Sieci\\_nie\\_placa\\_podatkow\\_w\\_Polsce\\_czyli\\_Republikanie.html](http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,15243671,Sieci_nie_placa_podatkow_w_Polsce_czyli_Republikanie.html)

**Tabela 5** - Zapłacony podatek CIT i jego stosunek do przychodów spółki z branży spożywczej<sup>32</sup>.

| Spółka                                                                      | Sprzedaż w roku 2013 w PLN | Podatek dochodowy w roku 2013 w PLN | Proc. podatku dochodowego |
|-----------------------------------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| JERONIMO MARTINS POLSKA S.A., KOSTRZYN                                      | 32 872 434 148             | 302 329 707                         | 0,92%                     |
| LIDL POLSKA SKLEPY SPOŻYWCZE SP. Z O.O. SPÓŁKA KOMANDYTOWA, JANKOWICE       | 10 637 261 500             | 0                                   | 0,00%                     |
| EUROCASH S.A., KOMORNIKI                                                    | 7 460 845 452              | -10 241 684                         | -0,14%                    |
| KAUFLAND POLSKA MARKETY SP. Z O.O. SPÓŁKA KOMANDYTOWA, WROCŁAW              | 8 291 434 000              | 0                                   | 0,00%                     |
| TESCO (POLSKA) SP. Z O.O., KRAKÓW                                           | 12 108 290 000             | -155 940 000                        | -1,29%                    |
| AUCHAN POLSKA SP. Z O.O., PIASECZNO                                         | 6 089 775 800              | 46 820 600                          | 0,77%                     |
| CARREFOUR POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA                                       | 7 165 189 400              | 10 753 700                          | 0,15%                     |
| ŻABKA POLSKA SP. Z O.O., POZNAŃ                                             | 4 113 833 000              | 3 577 000                           | 0,09%                     |
| POLSKA SIEĆ HANDLOWA NASZ SKLEP S.A., WARSZAWA                              | 102 243 587                | 299 111                             | 0,29%                     |
| SCA PR POLSKA SP. Z O.O., SWADZIM                                           | 1 567 529 000              | 3 947 700                           | 0,25%                     |
| POLOMARKET SP. Z O.O., GIEBNA                                               | 2 919 465 938              | 1 750 579                           | 0,06%                     |
| NETTO SP. Z O.O., MOTANIEC                                                  | 2 660 755 000              | 15 171 000                          | 0,57%                     |
| PIOTR I PAWEŁ S.A., POZNAŃ                                                  | 947 730 202                | -831 253                            | -0,09%                    |
| STOKROTKA SP. Z O.O., LUBLIN                                                | 1 792 368 017              | -18 929                             | 0,00%                     |
| DINO POLSKA S.A., KROTOSZYN                                                 | 1 659 661 259              | 209 999                             | 0,01%                     |
| PRZEDSIĘBIORSTWO PRODUKCYJNO HANDLOWO USŁUGOWE SPECJAŁ SP. Z O.O., WARSZAWA | 868 026 560                | 940 812                             | 0,11%                     |
| ALMA MARKET S.A., KRAKÓW                                                    | 967 562 000                | -309 000                            | -0,03%                    |
| EKO HOLDING S.A., NOWA WIEŚ WROCŁAWSKA                                      | 668 576 000                | 0                                   | 0,00%                     |
| <b>Razem</b>                                                                | <b>102 892 980 864</b>     | <b>218 459 342</b>                  | <b>0,21%</b>              |

Należy w tym momencie zaznaczyć jeszcze jedną właściwość – istotną część dostawców dla wszystkich rodzajów sklepów spożywczych stanowią małe, rodzime przedsiębiorstwa<sup>33</sup>. Zupełnie inna jest jednak ich pozycja w sytuacji, gdy dostarczają towar dla sieci hipermarketów, której właścicielem jest międzynarodowy koncern (w tym przypadku, dysproporcja sił może doprowadzić do sytuacji wręcz patologicznych<sup>34</sup>), niż w momencie, w którym odbiorcą towaru jest niewielki osiedlowy sklepik, niedysponujący sztabem menadżerów i prawników do prowadzenia negocjacji. W tym pierwszym przypadku jest to szczególnie istotne, ponieważ na korzyść ogromnych sieci może działać efekt skali - dysponując zaawansowaną strukturą i wieloma punktami wielkopowierzchniowymi, generującymi znaczne obroty, mogą pozwolić sobie na ustanowienie niższej marży, co automatycznie umożliwia zaoferowanie klientom bardziej atrakcyjnych cen. Żeby to było możliwe, również niski musi być też koszt nabycia towaru. W praktyce, duże sieci hipermarketów mogą oczekiwać od swoich dostawców oferowania produktów po cenach na granicy opłacalności, a następnie skutecznie te oczekiwania egzekwować, wykorzystując swoją pozycję negocjacyjną<sup>35</sup>.

<sup>32</sup> Raporty o firmach Verdict [www.verdict.pl](http://www.verdict.pl)

<sup>33</sup> <http://wyborcza.pl/1,76842,1506428.html>

<sup>34</sup> <http://natemat.pl/83987,amazon-bedzie-dostarczal-zamowienia-za-pomoca-dronow-w-30-minut-doleca-przed-dom-klienta>

<sup>35</sup> Por. przypis nr 28.

ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

**Tabela 6** – Najwięksi udziałowcy branży spożywczej w Polsce<sup>36</sup>.

| Lp                          | Firma                      | Sieci sklepów                                          | Format sklepów                                       | Sprzedaż w 2014 r. w mln. PLN | Proc. udział w rynku | Możliwość transgranicznej optymalizacji podatkowej | Rodzaj własności przedsiębiorstwa | Kraj pochodzenia    |
|-----------------------------|----------------------------|--------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-------------------------------|----------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------|---------------------|
| 1.                          | Jeronimo Martins           | Biedronka                                              | Dyskonty                                             | 35 510                        | 15 %                 | Tak                                                | Zagraniczna                       | Portugalia          |
| 2.                          | Eurocash                   | abc, Delikatesy Centrum, Euro Sklep, Groszek, Lewiatan | Supermarkety i małe sklepy                           | 24 257                        | 10 %                 | Tak                                                | Polska / zagraniczna              | Polska / Portugalia |
| 3.                          | Schwarz Group              | Kaufland, Lidl                                         | Hipermarkety, dyskonty                               | 19 520                        | 8 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy              |
| 4.                          | Tesco                      | Tesco, Tesco Extra                                     | Hipermarkety i supermarkety                          | 11 332                        | 5 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Anglia              |
| 5.                          | Auchan                     | Auchan, Simply Market                                  | Hipermarkety i supermarkety                          | 10 835                        | 5 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Francja             |
| 6.                          | Carrefour                  | Carrefour market, Carrefour Express                    | Hipermarkety i supermarkety, sklepy typu convenience | 8 976                         | 4 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Francja             |
| 7.                          | GK Specjal                 | Nasz Sklep, Sieć 34, eLDe, Livo                        | Supermarkety i małe sklepy                           | 5 500                         | 2 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 8.                          | Żabka Polska               | Żabka, Fresh Market                                    | Sklepy typu convenience                              | 4 540                         | 2 %                  | Tak                                                | Polska                            | Polska              |
| 9.                          | Les Mousquetaires          | Intermarche                                            | Supermarkety                                         | 4 050                         | 2 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Francja             |
| 10.                         | Polomarket                 | Polomarket                                             | Supermarkety                                         | 3 880                         | 2 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 11.                         | Dansk Supermarked          | Netto                                                  | Dyskonty                                             | 2 990                         | 1 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Dania               |
| 12.                         | E.Leclerc                  | E.L.eclerc                                             | Hipermarkety i supermarkety                          | 2 789                         | 1 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Francja             |
| 13.                         | Polska Grupa Supermarketów | Top Market, Delikca, Minuta 8                          | Supermarkety i małe sklepy                           | 2 430                         | 1 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 14.                         | Piotr i Paweł              | Piotr i Paweł                                          | Supermarkety                                         | 2 140                         | 1 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 15.                         | Emperia Holding            | Stokrotka, Delima, Milea, Społem Tychy                 | Supermarkety i małe sklepy                           | 1 990                         | 1 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 16.                         | ZPM Biernacki              | Dino                                                   | Supermarkety i małe sklepy                           | 1 659                         | 1 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 17.                         | Metro Group                | Real, Odido                                            | Hipermarkety, małe sklepy                            | 1 473                         | 1 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy              |
| 18.                         | Alma Market                | Alma                                                   | Supermarkety                                         | 1 020                         | 0 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 19.                         | Eko Holding                | Eko                                                    | Supermarkety, małe sklepy, sklepy typu convenience   | 900                           | 0 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| 20.                         | Eden Sieć handlowa         | Eden                                                   | Małe sklepy                                          | 840                           | 0 %                  | Nie                                                | Polska                            | Polska              |
| <b>Razem</b>                |                            |                                                        |                                                      | <b>146 681</b>                | <b>63%</b>           |                                                    |                                   |                     |
| <b>Własność zagraniczna</b> |                            |                                                        |                                                      | <b>121 732</b>                | <b>52%</b>           |                                                    |                                   |                     |
| <b>Własność polska</b>      |                            |                                                        |                                                      | <b>24 949</b>                 | <b>11%</b>           |                                                    |                                   |                     |

<sup>36</sup> Na podstawie raportu „Grocery retail in Poland”, PMR.



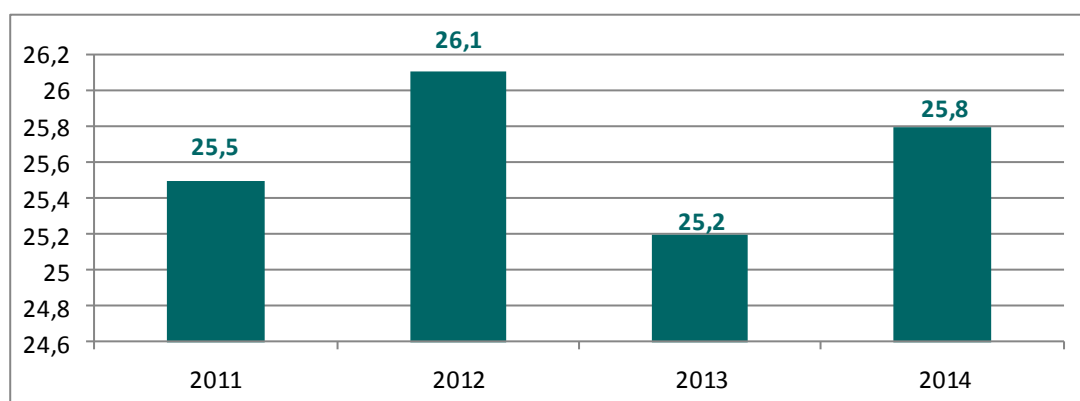
Podsumowując powyższe rozważania, można wyodrębnić następujące cechy charakterystyczne spożywczego handlu detalicznego:

- przeważający udział w rynku mają przedsiębiorstwa z kapitałem zagranicznym (możliwości transgranicznej optymalizacji podatkowej), prowadzące multiformatowe sklepy (od hipermarketów do małych punktów),
- różne sieci działają w ramach różnych form prawnych (od spółek kapitałowych, poprzez spółki osobowe, aż po formuły franczyzowe),
- sklepy są silnie zróżnicowane pod kątem powierzchni,
- w układzie dostawca - sieć, z reguły o wiele silniejszą pozycję ma sieć.

## 2.3. BRANŻA DIY

Pod pojęciem branży DIY (Do It Yourself) należy rozumieć sektor remontowo-budowlany, oferujący produkty pozwalające na przeprowadzanie samodzielnych prac domowych czy ogrodniczych. Wartość rynku handlu detalicznego w branży DIY wyniosła w 2014 roku ok. **25,7** miliarda złotych<sup>37</sup>.

**Wykres 4** - Wielkość rynku handlu detalicznego DIY w Polsce (mld zł). Lata 2011 - 2014<sup>38</sup>.



Jeśli chodzi o kanały dystrybucji, w 2014 roku największy udział w nich miały sieci DIY. W mniejszym stopniu wykorzystywane były pojedyncze punkty sprzedaży<sup>39</sup>. Największymi graczami na rynku handlu detalicznego DIY w Polsce są: polskie Merkury Market, Nomi, Majster PMB i PSB-Mrówka, francuskie Leroy Merlin, Bricomarche i Bricoman, szwedzka Jula, brytyjskie Brio Depot i Castorama oraz niemiecki Praktiker<sup>40</sup>.

Z natury asortymentu wynika, że sklepy DIY mają przeciętnie większą powierzchnię niż sklepy branży spożywczej. Dla przykładu, średnia powierzchnia Leroy Merlin wynosi 12 tysięcy metrów kwadratowych, Praktikera ponad 7,7 tysiąca metrów kwadratowych, a Merkury Marketu 4 tysiące metrów kwadratowych<sup>41</sup>. Z tego też powodu, towary DIY sprzedawane są raczej w hipermarketach niż sklepach typu convenience.

<sup>37</sup> „DIY retail in Poland”, PMR.

<sup>38</sup> Ibidem.

<sup>39</sup> Patrz przypis nr 19.

<sup>40</sup> Patrz przypis nr 37.

<sup>41</sup> Ibidem.



ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

Mimo znacznej reprezentacji polskich przedsiębiorstw, wśród głównych sieci handlu detalicznego DIY, kluczową rolę w tym segmencie odgrywają raczej podmioty zagraniczne (ok. 50 proc. udziału w rynku). Wystarczy wspomnieć, że największy z polskich podmiotów w tej grupie, czyli Grupa PSB (posiadająca PSB-Mrówka), miał w 2014 roku zaledwie 4 proc. udziału w rynku, podczas gdy Castorama i Leroy Merlin posiadały łącznie 35 proc. udziału<sup>42</sup>.

**Tabela 7** – Najwięksi udziałowcy rynku handlu detalicznego DIY w Polsce<sup>43</sup>.

| Lp                          | Firma                                                      | Sieci sklepów          | Format sklepów                  | Sprzedaż w 2014 roku w mln PLN | Proc. udział w rynku | Możliwość transgranicznej optymalizacji podatkowej | Rodzaje własności przedsiębiorstwa | Kraj pochodzenia |
|-----------------------------|------------------------------------------------------------|------------------------|---------------------------------|--------------------------------|----------------------|----------------------------------------------------|------------------------------------|------------------|
| 1.                          | Castorama Polska                                           | Castorama, Brico Depot | Hipermarkety DIY                | 5 571                          | 22 %                 | Tak                                                | Zagraniczna                        | Anglia           |
| 2.                          | Leroy Merlin Polska                                        | Leroy Merlin, Bricoman | Hipermarkety DIY                | 3 444                          | 13 %                 | Tak                                                | Zagraniczna                        | Francja          |
| 3.                          | Superhobby Dom i Ogród abd Superhobby Market Budowlany OBI | OBI                    | Hipermarkety DIY                | 1 819                          | 7 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                        | Niemcy           |
| 4.                          | ITM Polska                                                 | Bricomarche            | Hipermarkety DIY                | 1 113                          | 4 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                        | Francja          |
| 5.                          | Grupa PSB                                                  | PSB - Mrówka           | Hipermarkety i supermarkety DIY | 1 009                          | 4 %                  | Nie                                                | Polska                             | Polska           |
| 6.                          | Praktiker Polska                                           | Praktiker              | Hipermarkety DIY                | 613                            | 2 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                        | Niemcy           |
| 7.                          | Merkury Market                                             | Merkury Market         | Hipermarkety i supermarkety DIY | 362                            | 1 %                  | Nie                                                | Polska                             | Polska           |
| 8.                          | Polskie Markety Budowlane Majster RCMB                     | Majster PMB            | Hipermarkety i supermarkety DIY | 256                            | 1 %                  | Nie                                                | Polska                             | Polska           |
| 9.                          | Nomi                                                       | Nomi                   | Hipermarkety DIY                | 230                            | 1 %                  | Nie                                                | Polska                             | Polska           |
| 10.                         | Jula Poland                                                | Jula                   | Hipermarkety DIY                | 190                            | 1 %                  | Tak                                                | Zagraniczna                        | Szwecja          |
| <b>Razem</b>                |                                                            |                        |                                 | <b>14 607</b>                  | <b>57%</b>           |                                                    |                                    |                  |
| <b>Własność zagraniczna</b> |                                                            |                        |                                 | <b>12 750</b>                  | <b>50%</b>           |                                                    |                                    |                  |
| <b>Własność polska</b>      |                                                            |                        |                                 | <b>1 857</b>                   | <b>7%</b>            |                                                    |                                    |                  |

**Tabela 8** – Zapłacony podatek CIT i jego stosunek do przychodów spółki z branży DIY<sup>44</sup>.

| Spółka                                           | Sprzedaż w roku 2013 w PLN | Podatek dochodowy w 2013 roku w PLN | Proc. podatku dochodowego |
|--------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| CASTORAMA POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA            | 5 494 081 000              | 29 475 000                          | 0,54%                     |
| LEROY-MERLIN POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA         | 3 220 593 000              | 38 653 000                          | 1,20%                     |
| SUPERHOBBY MARKET BUDOWLANY SP. Z O.O., WARSZAWA | 1 069 987 400              | 6 499 400                           | 0,61%                     |
| MGI POLSKA SP. Z O.O., SWADZIM                   | 268 461 700                | 2 473 400                           | 0,92%                     |
| GRUPA POLSKIE SKŁADY BUDOWLANE S.A., WEŁECZ      | 1 776 425 888              | 3 884 324                           | 0,22%                     |
| MAJSTER S.A., RZESZÓW                            | 235 772 385                | 4 535 483                           | 1,92%                     |
| JULA POLAND SP. Z O.O., WARSZAWA                 | 139 859 463                | -201 008                            | -0,14%                    |
| <b>Razem</b>                                     | <b>12 205 180 837</b>      | <b>85 319 599</b>                   | <b>0,70%</b>              |

<sup>42</sup> Patrz przypis nr 19.

<sup>43</sup> Na podstawie raportu „DIY retail in Poland”, PMR.

<sup>44</sup> Raporty o firmach Verdict [www.verdict.pl](http://www.verdict.pl).

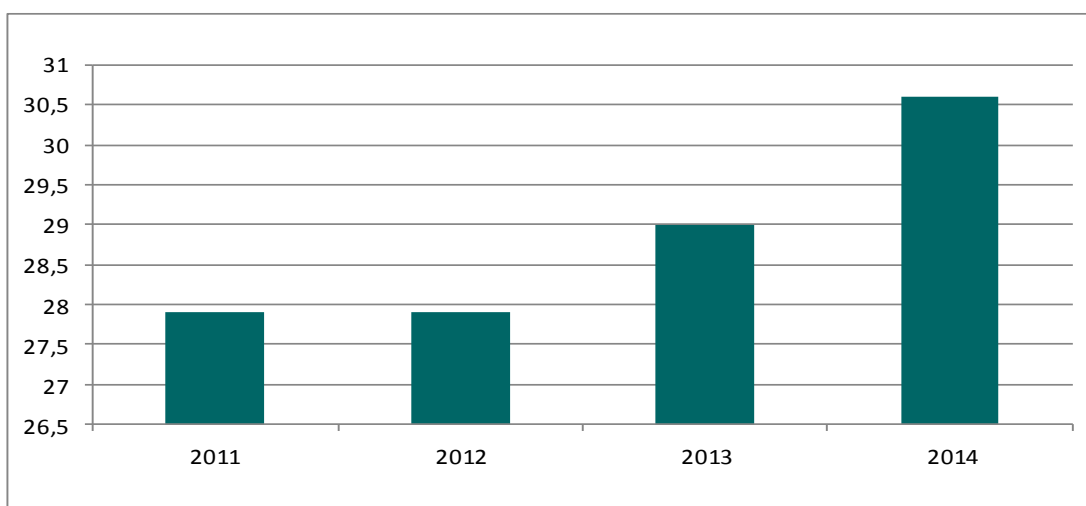
Podsumowując, segment DIY wyróżniają następujące właściwości:

- przeważający udział w rynku mają przedsiębiorstwa własności zagranicznej (możliwość transgranicznej optymalizacji podatkowej);
- sklepy o bardzo dużej powierzchni;
- dosyć słaba pozycja dostawców w relacjach z sieciami sprzedaży.

## 2.4. BRANŻA ODZIEŻOWA I OBUWNICZA

W przypadku tego segmentu handlu detalicznego sprawa jest nadzwyczajnie prosta – chodzi o sklepy zajmujące się sprzedażą detaliczną, jak sama nazwa podrozdziału wskazuje, odzieży i obuwia. Wartość tego rynku wyniosła w Polsce w 2014 roku ok. **30,6** miliarda złotych<sup>45</sup>.

**Wykres 5** - Wielkość rynku handlu detalicznego odzieżą i obuwiem w Polsce (mld zł). Lata 2011 - 2014<sup>46</sup>.



W przypadku odzieży i obuwia, głównym kanałem dystrybucji detalicznej były w 2014 roku (i są od lat) sieci handlowe (62,2 proc. udziału). Mniejsze znaczenie mają pojedyncze sklepy i inne kanały (ok. 23 proc. udziału), a jeszcze skromniejszy udział mają sklepy z mieszanym asortymentem i sprzedaż internetowa (łącznie mniej niż 15 proc.)<sup>47</sup>.

Sieci odzieżowe są chlubnym wyjątkiem wśród analizowanych segmentów sprzedaży detalicznej, ponieważ głównymi graczami są w tym przypadku sieci należące do polskiej spółki LPP, czyli Reserved, Cropp, House, Mohito i Sinsay. Istotne są również sieci innej polskiej spółki (Redan), czyli Top Secret, Troll i Textilmarket. Pozostałymi kluczowymi graczami są: szwedzki H&M, sieci należące do hiszpańskiego Inditexu (Zara, Bershka, Stradivarius etc.), niemiecki Orsay czy holenderskie C&A. Mimo tego, że największym podmiotem na rynku jest polskie LPP, ogółem, w zagregowanych danych, kapitał zagraniczny ma przewagę w segmencie detalicznego obrotu odzieżą. Przytłaczającą przewagą cieszą się

<sup>45</sup> „Clothing and footwear retail market in Poland”, PMR

<sup>46</sup> Ibidem.

<sup>47</sup> Ibidem.

ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

za to polskie podmioty branży obuwniczej – w zasadzie wszystkie kluczowe sieci obuwnicze w Polsce należą do rodzimych spółek. Nie jest zaskoczeniem, że największą z nich jest CCC (1,4 miliarda złotych przychodu w roku 2014), ale swój istotny udział w rynku ma również Wojas, Venezia, Gino Rossi. Jedyną zagraniczną, choć bardzo istotną, siecią jest niemiecki Deichmann (druga największa pod względem przychodów sieć w Polsce – w 2014 roku było to ok **690 milionów złotych**)<sup>48</sup>.

**Tabela 9** – Najwięksi udziałowcy branży odzieżowej i obuwniczej w Polsce<sup>49</sup>.

| Lp | Firma              | Sieci sklepów                                                 | Format sklepów             | Sprzedaż w roku 2014 w mln PLN | Proc. udział w rynku | Możliwość transgranicznej optymalizacji podatkowej | Rodzaj własności przedsiębiorstwa | Kraj pochodzenia |
|----|--------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------------|----------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------|------------------|
| 1  | LPP                | Reserved, Cropp, House, Mohito, Sinsay                        | Sklepy odzieżowe           | 3 080                          | 10%                  | Tak                                                | Polska                            | Polska           |
| 2  | H&M                | H&M                                                           | Sklepy odzieżowe           | 1 419                          | 5%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Szwecja          |
| 3  | Inditex            | Zara, Bershka, Pull&Bear, Stradivarius, Massimo, Dutti, Oysho | Sklepy odzieżowe           | 1 402                          | 5%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Hiszpania        |
| 4  | CCC                | CCC, Boti, Lasocki                                            | Sklepy obuwnicze           | 1 400                          | 5%                   | Tak                                                | Polska                            | Polska           |
| 5  | Deichmann-Obuwie   | Deichmann                                                     | Sklepy obuwnicze           | 691                            | 2%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy           |
| 6  | Ordipol            | Orsay                                                         | Sklepy odzieżowe           | 665                            | 2%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy           |
| 7  | Tesco              | Tesco                                                         | Hipermarkety i supermarket | 597                            | 2%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Anglia           |
| 8  | Pepco Poland       | Pepco                                                         | Sklepy wielobranżowe       | 591                            | 2%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | RPA              |
| 9  | Redan              | Top Secret, Trollm, Testilmarket                              | Sklepy odzieżowe           | 504                            | 2%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 10 | New Yorker Polska  | New Yorker                                                    | Sklepy odzieżowe           | 372                            | 1%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy           |
| 11 | Peek & Cloppenburg | Peek & Cloppenburg                                            | Sklepy odzieżowe           | 310                            | 1%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Holandia         |
| 12 | Bonprix            | Bonprix                                                       | Sklep internetowy          | 304                            | 1%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy           |
| 13 | Vistula Group      | Vistulam, Wólczanka, Deni Cler                                | Sklepy odzieżowe           | 269                            | 1%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 14 | Etos               | Diverse                                                       | Sklepy odzieżowe           | 258                            | 1%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 15 | Camaieu Polska     | Camaieu                                                       | Sklepy odzieżowe           | 243                            | 1%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Francja          |

<sup>48</sup> Ibidem.

<sup>49</sup> „Clothing and footwear retail market in Poland”, PMR

ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

|                             |             |                         |                  |               |            |     |             |        |
|-----------------------------|-------------|-------------------------|------------------|---------------|------------|-----|-------------|--------|
| 16                          | Calz Polska | Calzedonia, Intimissimi | Sklepy odzieżowe | 211           | 1%         | Tak | Zagraniczna | Włochy |
| 17                          | Wojas Trade | Wojas                   | Sklepy obuwnicze | 182           | 1%         | Nie | Polska      | Polska |
| <b>Razem</b>                |             |                         |                  | <b>12 498</b> | <b>41%</b> |     |             |        |
| <b>Własność zagraniczna</b> |             |                         |                  | <b>6 805</b>  | <b>22%</b> |     |             |        |
| <b>Własność polska</b>      |             |                         |                  | <b>5 693</b>  | <b>19%</b> |     |             |        |

W kontekście tematyki raportu, trzeba nadmienić, że LPP stało się uczestnikiem swego rodzaju skandalu, gdy w 2014 roku wyszło na jaw, że spółka przenosi prawa do znaków towarowych do podmiotów zarejestrowanych w rajach podatkowych<sup>50</sup>. Jest to oczywiście standardowy schemat zgodny z prawem optymalizacji podatkowej, polegający na sztucznym wygenerowaniu kosztów po stronie spółki funkcjonującej w Polsce. Na skutek zmiany przepisów, polegającej na opodatkowaniu dochodów uzyskanych przez zagraniczne spółki kontrolowane, LPP zmieniło politykę cen transferowych, w wyniku czego, wg szacunków przedstawicieli spółki, ponad 90 proc. zysków wypracowanych przez grupę kapitałową LPP S.A., ma być opodatkowane w Polsce<sup>51</sup>.

**Tabela 10** – Zapłacony podatek CIT i jego stosunek do przychodów spółki z branży odzieżowej i obuwniczej<sup>52</sup>.

| Spółka                                                            | Sprzedaż<br>w roku 2013<br>w PLN | Podatek dochodowy<br>w roku 2013<br>w PLN | Proc. podatku<br>dochodowego |
|-------------------------------------------------------------------|----------------------------------|-------------------------------------------|------------------------------|
| LPP S.A., GDAŃSK                                                  | 3 493 356 000                    | 81 835 000                                | 2,34%                        |
| CCC S.A., POLKOWICE                                               | 1 511 592 000                    | -17 421 000                               | -1,15%                       |
| H M HENNES MAURITZ SP. Z O.O., WARSZAWA                           | 1 267 159 000                    | 15 686 000                                | 1,24%                        |
| PEPCO POLAND SP. Z O.O., POZNAŃ                                   | 1 018 192 328                    | 20 466 546                                | 2,01%                        |
| BONPRIX SP. Z O.O., ŁÓDŹ                                          | 774 274 035                      | -9 763 912                                | -1,26%                       |
| DEICHMANN-OBUIE SP. Z O.O., WROCŁAW                               | 661 814 011                      | 5 291 666                                 | 0,80%                        |
| ORDIPOL SP. Z O.O., BIELANY WROCŁAWSKIE                           | 631 763 000                      | 1 496 000                                 | 0,24%                        |
| CA POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA                                    | 560 084 281                      | -2 981 043                                | -0,53%                       |
| NEW YORKER POLSKA SP. Z O.O., POZNAŃ                              | 362 322 800                      | 3 281 200                                 | 0,91%                        |
| VISTULA GROUP S.A., KRAKÓW                                        | 352 871 000                      | 10 026 000                                | 2,84%                        |
| PEEK CLOPPENBURG SP. Z O.O., WARSZAWA                             | 303 697 843                      | 6 507 963                                 | 2,14%                        |
| ETOS S.A., GDAŃSK                                                 | 199 040 987                      | -3 015 677                                | -1,52%                       |
| CALZ POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA                                  | 197 131 802                      | 2 865 460                                 | 1,45%                        |
| I.O. VENEZIA IWONA OGANOWSKA, WOJCIECH NACIŁO<br>SP. J., WARSZAWA | 195 507 851                      | 0                                         | 0,00%                        |
| REDAN S.A., ŁÓDŹ                                                  | 156 987 000                      | 343 000                                   | 0,22%                        |
| WOJAS S.A., NOWY TARG                                             | 129 962 000                      | 2 029 000                                 | 1,56%                        |
| KAZAR FOOTWEAR SP. Z O.O., PRZEMYŚL                               | 127 546 038                      | 2 949 692                                 | 2,31%                        |
| GINO ROSSI S.A., SŁUPSK                                           | 127 278 000                      | -527 000                                  | -0,41%                       |
| <b>Razem</b>                                                      | <b>12 070 579 977</b>            | <b>119 068 896</b>                        | <b>0,99%</b>                 |

<sup>50</sup> <http://www.polskieradio.pl/42/259/Artykul/1018259,Internauci-wzywaja-do-bojkotu-LPP-wlasciciela-marki-Reserved-Firma-broni-swojej-decyzji>.

<sup>51</sup> <http://biznes.pl/kraj/ppp-porzucza-cypr-i-wraca-do-polski/.yh83fm>

<sup>52</sup> Raporty o firmach Verdict [www.verdict.pl](http://www.verdict.pl)

## ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

Branża odzieżowa i obuwnicza cechuje się dosyć dużym zróżnicowaniem powierzchni handlowej – o ile większość sklepów sieci H&M jest duża (wielopoziomowa) i ma powierzchnię ponad 2,5 tysiąca metrów kwadratowych, o tyle 99 sklepów należących do Venezia ma łączną powierzchnię 10 tysięcy metrów kwadratowych<sup>53</sup>.

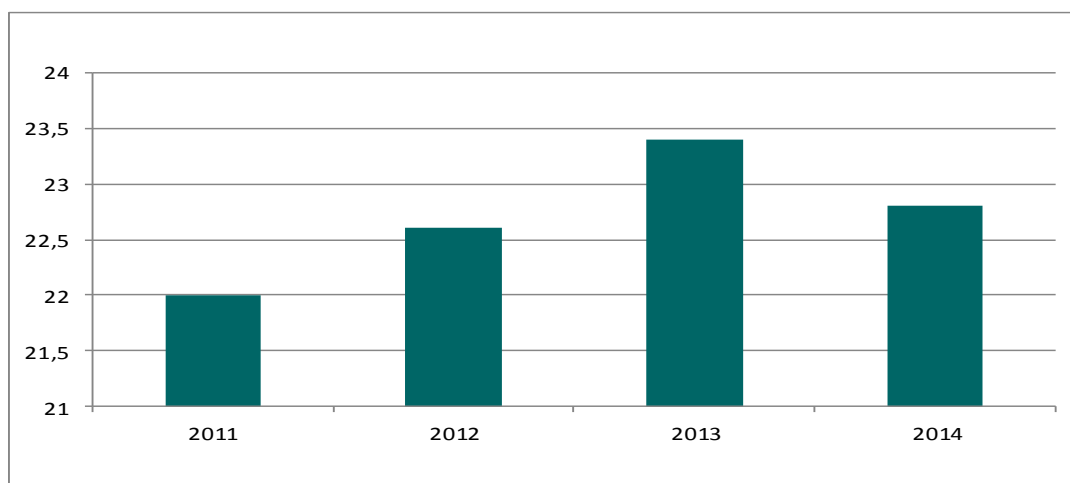
Kluczowymi cechami rynku detalicznej sprzedaży odzieży i obuwia są:

- relatywna równowaga udziału w rynku pomiędzy podmiotami własności zagranicznej (możliwość transgranicznej optymalizacji podatkowej) i podmiotami krajowymi,
- dosyć mocno zróżnicowane powierzchnie sklepów – od kilkudziesięciu do nawet 2000 metrów kwadratowych,
- w zasadzie brak istotnych dostawców zewnętrznych, większość produktów sieci wytwarzają we własnym zakresie.

### 2.5. BRANŻA RTV AGD

Rynek RTV AGD jest rynkiem dosyć specyficznym, ponieważ w dużej mierze sprzężonym z poziomem rozwoju dostępnych technologii. Wartość rynku detalicznego produktów RTV, AGD wyniosła w Polsce w 2014 roku ok. **22,8** miliarda złotych<sup>54</sup>.

**Wykres 6** - Wielkość rynku sprzedaży detalicznej RTV, AGD, IT w Polsce (mld zł). Lata 2011 - 2014<sup>55</sup>.



Absolutnie podstawowym kanałem dystrybucji produktów, jeśli chodzi o branżę RTV AGD IT, są sieci sklepów, sprzedaż tego rodzaju asortymentu w ramach hipermarketów, supermarketów i dyskontów jest o wiele mniej istotna, podobnie jak dystrybucja w indywidualnych placówkach<sup>56</sup>.

<sup>53</sup> Patrz przypis nr 34.

<sup>54</sup> „Handel detaliczny artykułami RTV AGD i sprzętem elektronicznym w Polsce 2015”, PMR

<sup>55</sup> Ibidem.

<sup>56</sup> Patrz przypis nr 19..

ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

Warto zaznaczyć, że wszystkie główne sieci detaliczne RTV AGD, są polskie (RTV Euro AGD, Alsen, Media Expert, Neonet, Komputronik). Jedynymi istotnymi uczestnikami rynku z kapitałem zagranicznym są niemieckie Saturn oraz Media Markt<sup>57</sup>. Charakterystyczną cechą branży będzie zatem dysproporcja sił pomiędzy dostawcami sprzętu (z reguły są to międzynarodowe koncerny takie jak Samsung, Sony czy Apple), a dystrybutorami w postaci sieci handlowych. W przeciwieństwie jednak do detalicznego handlu spożywczego, w tym przypadku silniejszą stroną są dostawcy – ogromne korporacje, dostarczające towar lokalnym (z punktu widzenia nawet nie globu, ale kontynentu) sieciom sklepów.

Największym graczem na rynku, z ponad 19 proc. udziałem, jest RTV Euro AGD (4,4 miliarda złotych przychodu ze sprzedaży w roku 2014). Na drugiej pozycji znajduje się Media Saturn Holding (Saturn oraz Media Markt) z przychodem 4 miliardów złotych. Trzeci jest Neonet z przychodem wynoszącym 2,8 miliarda złotych<sup>58</sup>.

**Tabela 11** – Najwięksi udziałowcy branży RTV, AGD i IT w Polsce<sup>59</sup>.

| Lp | Firma                | Sieci sklepów       | Format sklepów                                     | Sprzedaż w roku 2014 mln PLN | Proc. udział w rynku | Możliwość transgranicznej optymalizacji podatkowej | Rodzaj własności przedsiębiorstwa | Kraj pochodzenia |
|----|----------------------|---------------------|----------------------------------------------------|------------------------------|----------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------|------------------|
| 1  | EURO-net             | RTV Euro AGD        | Sklepy specjalistyczne                             | 4 434                        | 19%                  | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 2  | Media Saturn Holding | Media Markt, Saturn | Hipermarkety i supermarkety elektroniczne          | 4 078                        | 18%                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy           |
| 3  | Neonet               | Neonet              | Sklepy specjalistyczne                             | 2 836                        | 12%                  | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 4  | Terg, Astral         | Media Expert        | Sklepy specjalistyczne, supermarkety elektroniczne | 2 625                        | 12%                  | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 5  | Komputronik          | Komputronik         | Sklepy specjalistyczne                             | 1 962                        | 9%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 6  | X-kom                | X-kom               | Sklep internetowy                                  | 655                          | 3%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 7  | Ab                   | Alsen               | Sklepy specjalistyczne                             | 558                          | 2%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 8  | Action               | Sferis              | Sklepy specjalistyczne                             | 371                          | 2%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 9  | Agito                | Agito               | Sklep internetowy                                  | 355                          | 2%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 10 | SAD                  | iSpot               | Sklepy specjalistyczne                             | 342                          | 2%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 11 | Domex                | Avans               | Sklepy specjalistyczne                             | 278                          | 1%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 12 | Morele.net           | Morele.net          | Sklep internetowy                                  | 264                          | 1%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |

<sup>57</sup> <http://proseedmag.pl/aktualnosci/e-commerce-niemiecki-media-markt-w-koncu-online>

<sup>58</sup> Patrz przypis nr 19.

<sup>59</sup> „Handel detaliczny artykułami RTV AGD i sprzętem elektronicznym w Polsce 2015”, PMR.

ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

|                             |                 |                 |                        |               |            |     |             |        |
|-----------------------------|-----------------|-----------------|------------------------|---------------|------------|-----|-------------|--------|
| 13                          | Tajmax          | Partner AGD RTV | Sklepy specjalistyczne | 254           | 1%         | Nie | Polska      | Polska |
| 14                          | Mix Electronics | Mix Electronics | Sklepy specjalistyczne | 229           | 1%         | Nie | Polska      | Polska |
| 15                          | Fotojoker       | Fotojoker       | Sklepy specjalistyczne | 212           | 1%         | Tak | Zagraniczna | Niemcy |
| <b>Razem</b>                |                 |                 |                        | <b>19 453</b> | <b>64%</b> |     |             |        |
| <b>Własność zagraniczna</b> |                 |                 |                        | <b>4 290</b>  | <b>14%</b> |     |             |        |
| <b>Własność polska</b>      |                 |                 |                        | <b>15 163</b> | <b>50%</b> |     |             |        |

Istotne jest, by dostrzec zróżnicowanie powierzchni sklepów prowadzonych przez sieci. **Może ona bowiem wynosić, w zależności od lokalnego rynku, od 200 metrów kwadratowych aż do 3 tysięcy metrów kwadratowych**<sup>60</sup>. W każdym jednak razie, będą to raczej spore sklepy, ze względu na duże gabaryty oferowanego towaru.

**Tabela 12** – Zapłacony podatek CIT i jego stosunek do przychodów spółki z branży RTV, AGD, IT<sup>61</sup>.

| Spółka                 | Sprzedaż w roku 2013 w PLN | Podatek dochodowy w roku 2013 w PLN | Proc. podatku dochodowego |
|------------------------|----------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| MEDIA-SATURN HOLDING   | 3 967 808 572              | -19 281 953                         | -0,49%                    |
| EURO-NET SP. Z O.O. *) | 3 427 747 184              | 8 884 591                           | 0,26%                     |
| NEONET SA              | 2 710 152 005              | -969 339                            | -0,04%                    |
| TERG SA                | 2 235 630 334              | 5 575 621                           | 0,25%                     |
| KOMPUTRONIK SA         | 1 645 132 000              | -1 678 000                          | -0,10%                    |
| MIX MEDIA SP. Z O.O.   | 1 024 481 380              | 1 553 354                           | 0,15%                     |
| X-KOM SP. Z O.O.       | 551 488 217                | 4 863 732                           | 0,88%                     |
| SFERIS SP. Z O.O.      | 424 237 000                | 123 000                             | 0,03%                     |
| SAD SP. Z O.O.         | 324 641 862                | 2 078 547                           | 0,64%                     |
| MORELE NET SP. Z O.O.  | 240 840 499                | -12 679                             | -0,01%                    |
| FOTOJOKER SP. Z O.O.   | 226 209 317                | -587 994                            | -0,26%                    |
| <b>Razem</b>           | <b>16 778 368 371</b>      | <b>548 881</b>                      | <b>0,00%</b>              |

\*) Dane za rok 2012. Brak danych za rok 2013 na stronie [www.verdict.pl](http://www.verdict.pl).

Rynek detalicznej sprzedaży asortymentu z segmentu RTV, AGD, IT, charakteryzuje się:

- przeważającym udziałem podmiotów z kapitałem polskim (brak możliwości transgranicznej optymalizacji podatkowej),
- zróżnicowanymi powierzchniami sklepów,
- stosunkowo słabą pozycją krajowych sieci sklepów w kontaktach z dostawcami (duże, międzynarodowe koncerny).

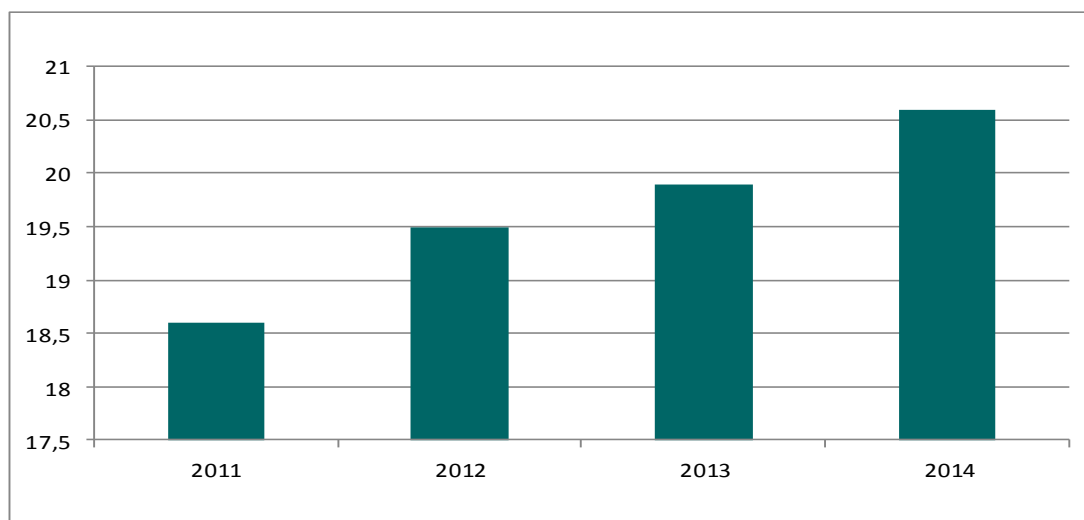
<sup>60</sup> Patrz przypis nr 54.

<sup>61</sup> Raporty o firmach Verdict [www.verdict.pl](http://www.verdict.pl).

## 2.6. BRANŻA KOSMETYCZNA

Wartość kosmetycznego rynku detalicznego wyniosła w 2014 roku ok. **20,6** miliarda złotych<sup>62</sup>.

**Wykres 7** - Wielkość rynku sprzedaży detalicznej kosmetyków w Polsce (mld zł). Lata 2011 - 2014<sup>63</sup>.



Głównym kanałem dystrybucji kosmetyków, są w Polsce drogerie (44,3 proc. udziału w 2014 roku). Poza nimi, istotną rolę odgrywają również sklepy wielkopowierzchniowe (27,8 proc. udziału). Mniej istotna jest sprzedaż bezpośrednia, internetowa i poprzez apteki (łącznie te kanały nie składają się nawet na 20 proc. udziału)<sup>64</sup>.

Stosunkowo niewiele jest polskich drogerii wśród głównych graczy na rynku – wyróżnić należy jedynie Naturę i Dayli. Najistotniejszymi podmiotami są jednak: kanadyjski Super-Pharm, portugalskie Hebe, amerykański Avon, niemieckie Douglas i Rossmann oraz francuska Sephora<sup>65</sup>.

Największym podmiotem na rynku jest zdecydowanie Rossmann, z przychodami sięgającymi w 2014 roku niemal 5,5 miliardów złotych. O swoistej przepaści świadczy fakt, że drugi w rankingu Avon osiągnął przychody w wysokości niewiele ponad 926 milionów złotych. Spośród polskich drogerii, najlepszy wynik osiągnęła pod tym względem Natura z przychodem sięgającym 463 milionów złotych<sup>66</sup>.

<sup>62</sup> „Cosmetis retail market in Poland”, PMR.

<sup>63</sup> Ibidem.

<sup>64</sup> Ibidem.

<sup>65</sup> Ibidem.

<sup>66</sup> Ibidem.



**Tabela 13** – Najwięksi udziałowcy branży kosmetycznej w Polsce<sup>67</sup>.

| Lp                          | Firma                                   | Sieci sklepów | Format sklepów          | Sprzedaż w roku 2014 w mln PLN | Proc. udział w rynku | Możliwość transgranicznej optymalizacji podatkowej | Rodzaj własności przedsiębiorstwa | Kraj pochodzenia |
|-----------------------------|-----------------------------------------|---------------|-------------------------|--------------------------------|----------------------|----------------------------------------------------|-----------------------------------|------------------|
| 1                           | Rossmann Supermarkety Drogerijne Polska | Rossmann      | Supermarkety Drogerijne | 5 448                          | 26%                  | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy           |
| 2                           | Avon Cosmetics Poland                   | Avon          | Sprzedaż bezpośrednia   | 926                            | 4%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | USA              |
| 3                           | Super -Pharm Poland                     | Super-Pharm   | Drogerie                | 788                            | 4%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Kanada           |
| 4                           | Sephora Polska                          | Sephora       | Prefumerie              | 466                            | 2%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Francja          |
| 5                           | Polbita                                 | Natura        | Supermarkety Drogerijne | 464                            | 2%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 6                           | Douglas Polska                          | Douglas       | Prefumerie              | 450                            | 2%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Niemcy           |
| 7                           | Oriflame Poland                         |               | Sprzedaż bezpośrednia   | 264                            | 1%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Szwecja          |
| 8                           | Jeronimo Martins Drogerie i Farmacja    | Hebe          | Supermarkety Drogerijne | 256                            | 1%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Portugalia       |
| 9                           | Kerdos Group                            | Dayli         | Supermarkety Drogerijne | 170                            | 1%                   | Nie                                                | Polska                            | Polska           |
| 10                          | Yves Rocher Polska                      | Yves Rocher   | Prefumerie              | 149                            | 1%                   | Tak                                                | Zagraniczna                       | Francja          |
| <b>Razem</b>                |                                         |               |                         | <b>9 381</b>                   | <b>31%</b>           |                                                    |                                   |                  |
| <b>Własność zagraniczna</b> |                                         |               |                         | <b>8 747</b>                   | <b>29%</b>           |                                                    |                                   |                  |
| <b>Własność polska</b>      |                                         |               |                         | <b>634</b>                     | <b>2%</b>            |                                                    |                                   |                  |

Przeciętnie, drogerie mają w Polsce powierzchnię ok. 200 – 450 metrów kwadratowych, jednak jest to parametr zróżnicowany zarówno pomiędzy różnymi sieciami (sklepy Natura należą do mniejszych i mają niekiedy 130 metrów kwadratowych powierzchni, podczas gdy najmniejsze Sephory mieszczą się na przynajmniej 250 metrach kwadratowych), jak i wewnątrz nich (drogerie Rossmann mają średnio ok. 250 metrów kwadratowych powierzchni, jednak można wśród nich wyróżnić i obiekt liczący nawet prawie półtora tysiąca metrów kwadratowych)<sup>68</sup>.

<sup>67</sup> „Cosmetis retail market in Poland”, PMR

<sup>68</sup> Patrz przypis nr 61.

## ANALIZA STRUKTURY HANDLU DETALICZNEGO W POLSCE.

**Tabela 14** – Zapłacony podatek CIT i jego stosunek do przychodów spółki z branży kosmetycznej<sup>69</sup>.

| Spółka                                                    | Sprzedaż w roku 2013 w PLN | Podatek dochodowy w roku 2013 w PLN | Proc. podatku dochodowego |
|-----------------------------------------------------------|----------------------------|-------------------------------------|---------------------------|
| ROSSMANN SUPERMARKETY DROGERYJNE POLSKA SP. Z O.O., ŁÓDŹ  | 4 791 222 800              | 130 261 500                         | 2,72%                     |
| AVON COSMETICS POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA                | 880 471 978                | -10 885 740                         | -1,24%                    |
| SUPER-PHARM POLAND SP. Z O.O., WARSZAWA                   | 721 052 223                | -5 837 634                          | -0,81%                    |
| SEPHORA POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA                       | 453 395 359                | 5 417 047                           | 1,19%                     |
| NATURA SP. Z O.O., ŁÓDŹ                                   | 431 217 088                | -5 837 634                          | -1,35%                    |
| ORIFLAME POLAND SP. Z O.O., WARSZAWA                      | 269 813 400                | 2 451 200                           | 0,91%                     |
| JERONIMO MARTINS DROGERIE I FARMACJA SP. Z O.O., KOSTRZYN | 172 319 290                | 0                                   | 0,00%                     |
| DAYLI POLSKA SP. Z O.O., KRAKÓW                           | 139 233 227                | 372 343                             | 0,27%                     |
| YVES ROCHER POLSKA SP. Z O.O., WARSZAWA                   | 147 295 000                | 1 740 000                           | 1,18%                     |
| <b>Razem</b>                                              | <b>8 006 020 365</b>       | <b>117 681 082</b>                  | <b>1,47%</b>              |

Reasumując, rynek detalicznej sprzedaży asortymentu kosmetycznego, cechuje się następującymi właściwościami:

- ogromna przewaga podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego,
- stosunkowo niewielkie zróżnicowanie powierzchni (od kilkuset do 1500 metrów kwadratowych),
- brak jednolitego sposobu określenia pozycji dostawców – występują bowiem zarówno, relatywnie słabsi, mali dostawcy krajowi, jak i wielkie koncerny międzynarodowe.

<sup>69</sup> Patrz przypis nr 19.

### 3. PROBLEM UNIKANIA OPODATKOWANIA W ZAKRESIE PODATKU CIT

Na samym początku analizy, poczynić należy pewną uwagę natury semantycznej. Otóż wydawać by się mogło, że pojęcia takie, jak „unikanie opodatkowania” i „uchylanie się od opodatkowania”, są tożsame, mają jednakowe znaczenia i można ich używać wymiennie. Niestety, jak to często bywa, diabeł tkwi w szczegółach, i różnica pomiędzy tymi pojęciami jest bardzo istotna<sup>70</sup>. Unikanie opodatkowania oznacza bowiem nic innego, jak tylko stosowanie całkowicie legalnych i zgodnych z prawem metod, w celu obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego. W tym zakresie istnieje również utrwalona linia orzecznicza, zgodnie z którą unikanie opodatkowania „pojmowane jest jako działanie za pomocą legalnych środków, które ma na celu zmniejszenie opodatkowania lub nawet jego uniknięcie”<sup>71</sup>. Co więcej, zgodnie z orzecznictwem NSA, „z żadnej normy prawnej nie można wyprowadzić zasady nakładającej na podatnika obowiązek działania dla powstania zobowiązania podatkowego w najwyższej możliwej wysokości”<sup>72</sup>. Takie właśnie przypadki będą podstawowym przedmiotem analizy w ramach niniejszego rozdziału, ponieważ zmniejszanie poziomu opodatkowania podatkiem CIT odbywa się z reguły za pomocą metod całkowicie legalnych i przewidzianych w prawie, mimo że skutki takich działań mogą być dla budżetu państwa katastrofalne. Zupełnie innym zagadnieniem jest uchylanie się od opodatkowania, które zawsze wiąże się z naruszeniem prawa, a zatem jest zwyczajnym przestępstwem. Przykładem uchylania się od opodatkowania jest np. karuzela podatkowa<sup>73</sup>.

Na łamach niniejszego opracowania, warto poruszyć podstawowe kwestie związane z unikaniem opodatkowania podatkiem CIT. Najbliższy podrozdział służy krótkiemu omówieniu głównych przyczyn problemu.

#### 3.1. PRZYZYNY PROBLEMU

Żeby ustalić przyczyny problemu unikania opodatkowania podatkiem CIT, należy najpierw przypomnieć o elementarnych cechach tego podatku. Wiele wyjaśni już sama nazwa – corporate income tax, wg polskiej nomenklatury podatek dochodowy od osób prawnych. Można z tego wywnioskować już przynajmniej dwa elementy konstrukcyjne daniny. Przedmiotem jest dochód, czyli przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodu, czego można dowiedzieć się wprost z art. 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>70</sup> <https://www.translegal.com/legal-english-lessons/tax-avoidance>

<sup>71</sup> M.in. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 kwietnia 2005 roku, sygn. Akt I SA/Wr 3065/03

<sup>72</sup> Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2003 roku, sygn. I SA/Wr 1183/00

<sup>73</sup> Więcej na ten temat: [zpp.net.pl/materialy/run,19.download,file,1256.html](http://zpp.net.pl/materialy/run,19.download,file,1256.html)

### Art. 7

1. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód, bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty (...)
2. Dochodem (...) jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym.

Podmiotem opodatkowania są z kolei, zgodnie z tytułem ustawy, osoby prawne, chociaż art. 1 doprecyzowuje zakres podmiotowy obowiązywania ustawy, nieco go poszerzając.

### Art. 1

1. Ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji.
2. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.
3. Przepisy ustawy mają również zastosowanie do:
  - 1) spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
  - 2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Katalog przychodów dosyć szeroko określa z kolei art. 12, przyjąć jednak można dla uproszczenia, że są to otrzymane pieniądze i wartości pieniężne (w tym różnice kursowe) oraz wartość rzeczy, praw i różnego rodzaju świadczeń dokonanych na rzecz podatnika.

W tym momencie, należy na chwilę przerwać rozważania nt. elementów konstrukcji omawianego podatku, a przejść trzeba do informacji nt. rzeczywistości gospodarczej, w której ten podatek funkcjonuje. Spójrzmy więc na listę największych spółek publicznych na świecie, przygotowaną przez Forbesa<sup>74</sup>. Pierwszych pięć miejsc zajmują chińskie banki, o wartości rynkowej grubo przekraczającej albo oscylującej wokół 200 miliardów dolarów (przypomnieć trzeba, że jeden dolar amerykański jest warty teraz ok. 3,9 złotego<sup>75</sup>, zatem mowa jest o kwotach sięgających przynajmniej 800 miliardów złotych). Na siódmym miejscu znaleźć można molocha paliwowego Exxon Mobil, o wartości rynkowej ponad 350 miliardów

<sup>74</sup> <http://www.forbes.com/global2000/>

<sup>75</sup> <http://www.money.pl/pieniadze/kurs/usd,787.html>

dolarów. Jedenasta jest Toyota o wartości 239 miliardów dolarów, dwunasty Apple wart **741(!) miliardów dolarów**. Na tym tle, skromnie wypada osiemnasty na liście Samsung, wart niespełna 200 miliardów dolarów, czy dwudziesty pierwszy Allianz o wartości „zaledwie” 81 miliardów dolarów. Uzupełniając wyliczankę, trzeba przypomnieć, że PKB Polski wynosi aktualnie ok. **545 miliardów dolarów**<sup>76</sup>. Oznacza to, że **wartość rynkowa jednego tylko Apple stanowi niemal półtorakrotność wartości wszystkich dóbr i usług wykonanych w Polsce w ciągu roku**. A trzeba mieć przecież świadomość, że obok Apple, w Polsce funkcjonuje mnóstwo dużych, transnarodowych podmiotów.

Do podstawowych cech międzynarodowych korporacji zalicza się ich rozproszenie (w sensie geograficznym) i złożoność struktur organizacyjnych<sup>77</sup>. W typowej korporacji, poza przedsiębiorstwem macierzystym, istnieją filie zagraniczne, podzielone wg celów do spełnienia i funkcjonujące w formach prawnych odpowiadających tym celom<sup>78</sup>. Warunkiem umożliwiającym prowadzenie działalności w tym modelu był postęp technologiczny, zwłaszcza w zakresie dystrybucji informacji, porozumiewania się i transportu. W tak zglobalizowanej gospodarce, w której z Szanghaju do Nowego Jorku można dostać się w parę godzin, a przedsiębiorstwo na Kajmanach prowadzić z Katowic, **geoekonomia staje się w istocie nadrzędna wobec geopolityki**, przez co zawiązały się nowe rodzaje grup interesów (w skali globalnej)<sup>79</sup>. Jedną z takich grup są korporacje międzynarodowe, które ze względu na rozmach swojej działalności, środki którymi dysponują, ale również i sieć kontaktów na całym świecie, z jednej strony mogą stanowić siłę napędową postępu gospodarczego i technologicznego, z drugiej strony mogą jednak, deformować lokalne gospodarki, tworząc bariery wejścia na rynek, czy stosując – przy wykorzystaniu swoich rozbudowanych struktur – zaawansowane schematy optymalizacji podatkowej, przez co stają się jednocześnie nierównymi konkurentami dla podmiotów krajowych, niedysponujących tak ogromnymi możliwościami.

W powyższym należy upatrywać pierwotnej przyczyny aktualnych problemów z unikaniem opodatkowania CIT. Z uwagi na konstrukcję tego podatku, a przede wszystkim kosztów uzyskania przychodów (do których zaliczają się chociażby – to już niemal standardowy i nudny przykład – opłaty licencyjne za korzystanie ze znaków towarowych), zmniejszenie podstawy opodatkowania, a wręcz wykazanie w dokumentach straty w danym roku podatkowym, jest - zwłaszcza jeśli posiada się armię prawników i doradców podatkowych - dziecinnie łatwe. Przypomnieć trzeba jeszcze raz – wartość rynkowa Apple to ponad 2 biliony złotych, polski roczny budżet to niespełna 1/4 tej kwoty, a zaledwie niewielkim ułamkiem z tego dysponuje administracja podatkowa. Słusznym pytaniem byłoby – czy da się uniknąć unikania opodatkowania, utrzymując dotychczasową koncepcję podatku dochodowego od osób prawnych? Wydaje się, że niestety nie ma takiej możliwości. Dopóki przedmiotem opodatkowania jest dochód, czyli dopóki od przychodów można odliczać rozmaite koszty (a tym więcej można ich sztucznie wygenerować, im więcej ma się spółek

<sup>76</sup> <http://data.worldbank.org/country/poland>

<sup>77</sup> <http://www.konferencja.edu.pl/ref8/pdf/pl/Zabielska-Fierek-Olsztyn.pdf>

<sup>78</sup> Por. Wykres 1, ibidem.

<sup>79</sup> <http://apcz.pl/czasopisma/index.php/EiP/article/viewFile/432/418>

w ramach podatkowych), dopóty zawsze będą istnieć legalne sposoby na niepłacenie tej daniny. I podmioty podlegające opodatkowaniu będą z nich korzystać, ponieważ jest to szalenie istotny element budowania swojej przewagi konkurencyjnej na danym rynku<sup>80</sup>. Trzeba pamiętać, że kwota każdego podatku jest jednym z kosztów, jakie przedsiębiorstwo ponosi prowadząc swoją działalność. Im mniejsze są koszty, tym niższą cenę usługi czy towaru można zaoferować klientom. Im niższa jest cena, tym więcej konsumentów skłonnych będzie skorzystać z oferty danego podmiotu. A im więcej konsumentów zdecyduje się na to, tym dana firma więcej zarobi i mniej osób zostanie klientami konkurencji.

### 3.2. AKTYWNOŚĆ ORGANIZACJI MIĘDZYNARODOWYCH

O tym, że problem unikania opodatkowania CIT nie jest wydumany, stworzony przez krajowych malkontentów kłopotem, świadczy choćby fakt, że w celu rozwiązania go działania podjęły zarówno Komisja Europejska jak i OECD. W ramach tego krótkiego podrozdziału odesłać należy do dwóch istotnych raportów.

Pierwszym z nich, jest raport Komisji Europejskiej pt. „Tax reforms in EU Member States 2015. Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability”<sup>81</sup>. Według uczestniczącego w przygotowywaniu raportu prof. dr. Hab. Dominika Hajewskiego, zagraniczne holdingi mają do dyspozycji ok. 600 schematów optymalizacji podatkowej, polegających w głównej mierze na fikcyjnym generowaniu kosztów, związanych choćby z restrukturyzacją zagranicznych spółek<sup>82</sup>.

Drugim, być może jeszcze bardziej interesującym dokumentem jest w istocie zestaw 15 raportów, przygotowanych przez OECD w ramach projektu BEPS (base erosion profit shifting – chodzi o zmniejszanie podstawy opodatkowania i transferowanie zysków)<sup>83</sup>. Stanowią one kompleksowe opracowanie zagadnienia w skali globalnej i dotyczą m.in. wyzwań cyfrowej gospodarki, cen transferowych, mierzenia realnej skali problemu czy ograniczenia zmniejszania podstawy opodatkowania w związku z wliczaniem odsetek w koszty uzyskania przychodu (zidentyfikowano trzy podstawowe scenariusze zagrożenia z tym związanego; na problem zwróciła uwagę również Komisja Europejska w przywoływanym wyżej dokumencie).

Przytoczone powyżej raporty obejmują swoją treścią zagadnienie unikania opodatkowania CIT ogółem, omawianie ich wykracza zatem poza ramy niniejszego opracowania, które dotyczy jedynie skromnego fragmentu tego skomplikowanego i obszernego problemu.

---

<sup>80</sup> <http://wbs.lcs.net.pl/pliki/Szymanski02.pdf>

<sup>81</sup> [http://ec.europa.eu/economy\\_finance/publications/eeip/pdf/ip008\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/economy_finance/publications/eeip/pdf/ip008_en.pdf)

<sup>82</sup> <http://wyborcza.biz/biznes/1,100896,18929113,cit-i-miliardy-nam-znikly.html>

<sup>83</sup> <http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>

### 3.3. SKUTKI UNIKANIA OPODATKOWANIA CIT W POLSCE

Na początek, należy przedstawić garść statystyk dotyczących rozliczania podatku CIT w Polsce. Liczba podatników CIT wyniosła w 2014 roku 434 398 podmiotów. Wykazany przez nie przychód wynosił 4 biliony 978 miliardów złotych. Po odliczeniu kosztów uzyskania przychodów i odjęciu przychodów niepodlegających opodatkowaniu pozostało 160 miliardów złotych dochodu, będącego podstawą. Po odliczeniach, podatek należny wyniósł łącznie **30,4** miliarda złotych<sup>84</sup>.

Wielkość luki, wynikającej z unikania opodatkowania podatkiem CIT w Polsce, jest w różny sposób szacowana przez różne ośrodki. W przytoczonym powyżej raporcie, Komisja Europejska oszacowała ją na ok. **45** miliardów złotych. Klub Jagielloński w swoim opracowaniu określił rozmiar luki na co najmniej **10** miliardów złotych<sup>85</sup>. Jak można zauważyć, różnica między tymi szacunkami jest dość duża. Wynika to oczywiście z braku jednolitej, wiarygodnej i skutecznej metodologii badań wielkości unikania opodatkowania (jak wspomniano wcześniej, OECD stara się zaradzić temu w ramach projektu BEPS).

W świetle faktu, iż w 2014 roku podatkowe wpływy do budżetu wyniosły 258 miliardów złotych, lukę z tytułu unikania opodatkowania CIT można określić mianem ogromnej, ponieważ w najgorszym wypadku, stanowi ona nawet 17 proc. tej kwoty.

---

<sup>84</sup> <http://www.finance.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja>

<sup>85</sup> [http://cakj.pl/wp-content/uploads/2015/09/Znikaj\\_proc.C4\\_proc.85ce-miliardy.pdf](http://cakj.pl/wp-content/uploads/2015/09/Znikaj_proc.C4_proc.85ce-miliardy.pdf)



## 4. CELE I CECHY PODATKU OD HANDLU DETALICZNEGO

### 4.1. CELE PODATKU

Kluczowym elementem, podlegającym analizie przy omawianiu elementów konstrukcyjnych jakiegokolwiek podatku musi być pytanie o jego cel. Oczywiście, zgodnie z utrwaloną doktryną prawa podatkowego, podstawowym celem każdego podatku jest cel fiskalny, i w nim właśnie upatrywać należy najważniejszej funkcji, jaką wypełnić ma podatek od handlu detalicznego. Ma zapewnić wpływy do budżetu, co staje się istotne – jak już wcześniej podkreślano – szczególnie w świetle założeń programowych aktualnego rządu oraz, jak wyłuszczone na poprzedniej stronie, ze względu na dramatyczną lukę we wpływach z tytułu podatku CIT. Wydaje się jednak, że nie jest to wcale jedyny cel, który ma spełnić nowy podatek. Z medialnych doniesień i wypowiedzi polityków PiS wynika bowiem, że danina ma wypełniać jeszcze przynajmniej dwie funkcje. Po pierwsze, ma wpłynąć na wyrównanie szans pomiędzy sklepami wielkopowierzchniowymi, należącymi do korporacji, a małymi i średnimi przedsiębiorstwami sektora handlu detalicznego<sup>86</sup>. Po drugie, ma przeciwdziałać ekspansji zagranicznych sieci handlowych, które przy pomocy swojego know how i bardzo dużych środków finansowych, potrafią podporządkować sobie rynek handlu detalicznego w Polsce<sup>87</sup>. Wyróżnić można zatem, poza fiskalnym, dwa aspekty do przeanalizowania – wpływ nowego podatku na krajowy rynek i konkurencję na nim (w zamierzeniu ma stymulować mechanizmy konkurencyjne, wyrównując szanse pomiędzy podmiotami większymi a mniejszymi) oraz na sytuację rodzimych podmiotów w warunkach ekonomicznej konfrontacji z przedstawicielami kapitału zagranicznego. To są, jak się wydaje, podstawowe cele, które w zamyśle ustawodawcy spełniać ma podatek od handlu detalicznego.

Niezależnie od celów założonych przez ustawodawcę, podatek od handlu detalicznego powinien dodatkowo cechować się wszystkimi przymiotami dobrego podatku w ogóle, a zatem być podatkiem prostym, tanim w poborze, efektywnym fiskalnie, czyli trudnym do uniknięcia.

### 4.2. PODMIOT PODATKU

Przy konstruowaniu nowego podatku baczna uwagę trzeba zwrócić na umiejętne określenie jego podmiotu, czyli abstrakcyjne zdefiniowanie jego podatników. Jest to w istocie kluczowe, ponieważ w przeważającej mierze to właśnie sfery podmiotowej dotyczą przedstawione powyżej cele nowej daniny. Jeśli intencje ustawodawcy należy czytać wprost, czyli tak, jak zostały wyrażone, chodzi przede wszystkim o to, kto ma być opodatkowany (duże korporacje i ich filie, przedsiębiorstwa zagraniczne).

<sup>86</sup> <http://biznes.pl/magazyny/handel/pis-2-proc-podatek-od-marketow-w-2016-r-da-3-5-mld-zl/9jlmldy>

<sup>87</sup> <http://www.polskieradio.pl/42/273/Artykul/1544807,PiS-przekonuje-podatek-od-marketow-nie-spowoduje-wzrostu-cen-w-sklepach>



## CELE I CECHY PODATKU OD HANDLU DETALICZNEGO

Zgodnie z projektem ustawy o podatku od wielkopowierzchniowego handlu detalicznego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, z dnia 15 września 2015 roku<sup>88</sup>, podatnikiem podatku jest osoba fizyczna, osoba prawna albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, prowadząca działalność gospodarczą polegającą na działalności handlowej w sklepach wielkopowierzchniowych położonych na terytorium kraju. Przez sklep wielkopowierzchniowy, rozumie się powierzchnię sprzedaży obiektu handlowego powyżej 250 metrów kwadratowych, zadaszoną lub przykrytą namiotem lub namiotami, położoną na obszarze jednej działki gruntu lub co najmniej dwóch sąsiadujących ze sobą działek gruntu.

Kluczowym elementem zaproponowanego przez projektodawcę modelu podmiotu podatku od wielkopowierzchniowego handlu detalicznego jest zastrzeżenie tejże właśnie wielkopowierzchniowości, którą zdefiniowano – z grubsza rzecz ujmując – jako przynajmniej 250 metrów kwadratowych powierzchni sprzedaży. Czy tak sformułowane kryterium powierzchniowe pozwoli na wypełnienie celów wytyczonych przez ustawodawcę? Tj., czy dzięki tak określonemu podmiotowi podatku od handlu detalicznego, możliwe jest wyrównanie warunków konkurencji pomiędzy korporacjami a małymi i średnimi przedsiębiorstwami, a także na drugiej płaszczyźnie, wg struktury własnościowej – między kapitałem polskim a zagranicznym? Wydaje się, że nie. Wystarczy przytoczyć dane podane w pierwszym rozdziale pracy – nie dość, że duża powierzchnia sprzedaży wynika niejednokrotnie ze specyfiki oferowanego towaru (za przykład podać można sieci DIY), to dodatkowo sieci różnicują wielkość poszczególnych punktów ze względu na charakterystykę lokalnego rynku. Zaproponowane kryterium powierzchniowe obejmowałoby również sektory handlu detalicznego, w którym polski kapitał ma swój znaczący udział, takie jak np. supermarkety. Nie sposób też przyznać racji twierdzeniu, że punkty wielkich korporacji, wzięwszy pod uwagę wszystkie gałęzie handlu detalicznego, cechują się szczególnie dużą powierzchnią, wyróżniającą je od punktów małych i średnich przedsiębiorstw. Ostatnią wadą rozwiązania zakładającego przyjęcie kryterium powierzchniowego jest dodatkowe, niepotrzebne skomplikowanie konstrukcji podatku, ułatwiające zastosowanie mechanizmów optymalizacji i unikania opodatkowania. Podział sklepu większego na kilka mniejszych, w sztuczny sposób „oddzielnych” pomieszczeń, może być co prawda skomplikowany logistycznie (konieczność zmiany łańcucha dostaw, kupna nowych kas fiskalnych, prowadzenia odrębnej księgowości etc.), ale może okazać się bardzo opłacalny. **Z powyższych względów, z całą stanowczością trzeba stwierdzić, że wprowadzenie kryterium powierzchniowego jest pomysłem nietrafionym.** Ewentualnie, jeśli już chceć określać podmiot podatku ze względu na powierzchnię sklepu, należałoby ją ustanowić oddzielnie dla różnych sektorów handlu detalicznego w Polsce, uwzględniając ich specyfikę i uwarunkowania wynikające z fizycznych właściwości sprzedawanych towarów.

<sup>88</sup> <http://www.dlahandlu.pl/handel-wielkopowierzchniowy/wiadomosci/pis-przedstawil-projekt-ustawy-o-podatkach-dla-sklepow,46905.html>

#### 4.3. PRZEDMIOT OPODATKOWANIA

Wydaje się, że w świetle istniejącego już opodatkowania dochodu osób prawnych, jedynym możliwym do wyobrażenia przedmiotem nowego podatku musi być obrót. Rzeczywiście – w art. 10 projektu przeczytać można, że przedmiotem opodatkowania jest dostawa towarów na rzecz podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej na terytorium kraju, a także świadczenie usług związanych z dostawą towarów na rzecz tychże podmiotów, w tym zwłaszcza transport, montaż oraz naprawa zakupionych od podatnika towarów. Jednocześnie, w projekcie przewidziano cały katalog wyłączeń przedmiotowych, zawierający m.in. sprzedaż paliw silnikowych przy pomocy dystrybutora czy dostawę towarów wywożonych przez podatnika lub na jego zlecenie poza terytorium kraju, z wyjątkiem dostawy będącej sprzedażą wysyłkową towarów z terytorium kraju w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

**Można chyba śmiało stwierdzić, że przedmiot opodatkowania został dosyć trafnie określony przez projektodawcę.** Jedynym zastrzeżeniem, które można byłoby poczynić, byłoby zwrócenie uwagi na konieczność uwzględnienia przynajmniej dwóch wyłączeń przedmiotowych, ze względu na istotny interes społeczny. Pierwsze wyłączenie, powinno obejmować dostawy na rzecz podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej, dóbr kultury, tj. towarów mających znaczenie dla dziedzictwa i rozwoju kulturalnego społeczeństwa, w tym książek i innych wydawnictw drukowanych lub w formie elektronicznej, filmów, utworów muzycznych i dzieł sztuki. Drugie wyłączenie obejmować powinno obrót towarami i produktami dla dzieci, objętymi niższą, niż podstawowa stawka VAT. Pozwoliłoby to złagodzić skutki społeczne, co jest – akurat w tym zakresie – szczególnie wskazane w świetle sytuacji demograficznej, w jakiej znajduje się Polska.

#### 4.4. STAWKA PODATKU

Ze względu na obrotowy charakter omawianego podatku, jego stawka musi być znacząco niższa, niż stawka podatku dochodowego – co jest absolutnie oczywiste. **Stawkę powinno się ustalać bardzo ostrożnie, pamiętając przy tym o tzw. krzywej Laffera, z której wynika, że istnieje punkt optymalnej wysokości opodatkowania, w którym wpływy do budżetu są najwyższe, a zwiększenie stawki ponad ten punkt, skutkuje zmniejszeniem wysokości dochodów państwa z tytułu danego podatku.** Koncept ten opiera się na założeniu, że po przekroczeniu tego optymalnego poziomu opodatkowania opłacalne staje się podejmowanie działań w celu uniknięcia opodatkowania, ponieważ zyski z tytułu takiej operacji (niezapłacony, „zaoszczędzony”, podatek) stają się wyższe, niż koszty niezbędne do poniesienia, by ją przeprowadzić.

W przedstawionym projekcie, zaproponowano dwa warianty stawki podatku. Wariant pierwszy, przewiduje liniowe opodatkowanie stawką dwuprocentową. Wariant drugi z kolei, zakłada opodatkowanie wg progresywnej skali podatkowej. I tak, od 700 tysięcy do 1,3 miliona złotych podstawy opodatkowania, podatek wynosić miałby 0,5 proc. nadwyżki

## CELE I CECHY PODATKU OD HANDLU DETALICZNEGO

ponad 700 tysięcy złotych. W przedziale od 1,3 mln złotych do 3,5 mln złotych, podatek wynosić miałby 3 tys. złotych plus 1,5 proc. nadwyżki ponad 1,3 mln złotych. Powyżej 3,5 mln złotych, podatek wynosić miałby 36 tys. złotych i 2 proc. nadwyżki ponad 3,5 mln złotych.

Wydaje się, że słuszna jest koncepcja podatku liniowego (czyni to daninę prostszą, tańszą w pobrażeniu, mniej kłopotliwą dla podatników) o niskiej stawce. Opcjonalnie, w wariantcie zróżnicowanym, należałoby ustalić stawki w odniesieniu do przeciętnych przychodów generowanych w poszczególnych sektorach handlu detalicznego w Polsce.

### 4.5. KWESTIA ZGODNOŚCI PODATKU Z PRAWEM UE

Osobnym aspektem, o którym należy pamiętać przy konstruowaniu podatku od handlu detalicznego, jest kwestia jego zgodności z prawem Unii Europejskiej. Jest to istotne właśnie w kontekście stawek podatkowych. O tym, jak ostrożnym należy być podczas ich kształtowania świadczy orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości UE, wydane dnia 5 lutego 2014 roku, w sprawie C-385/12. Zgodnie z treścią orzeczenia, niedopuszczalne jest stawianie w dużo gorszej sytuacji, choćby rozróżnienie było pozornie obiektywne, podmiotów zależnych zagranicznych spółek dominujących. Przy analizie rozwiązania węgierskiego, TSUE zwrócił uwagę na zastosowanie przez węgierskiego prawodawcę silnej progresji przy kształtowaniu stawek oraz na sposób ustanowienia przez niego podstawy opodatkowania<sup>89</sup>.

Ponadto, należy pamiętać o art. 401 dyrektywy VAT, zgodnie z którym państwa członkowskie co do zasady nie mogą ustanawiać podatków o charakterystyce podobnej do podatku VAT. Z orzecznictwa wynika, że następujące cechy decydują o takim podobieństwie: powszechność, proporcjonalność, wielofazowość i neutralność<sup>90</sup>. **Przy konstruowaniu nowej daniny, niezbędna jest zatem pewność, że będzie ona zgodna z prawem Unii Europejskiej, czyli – mówiąc skrótowo – nie będzie miała efektu dyskryminującego jakąkolwiek grupę podmiotów oraz nie będzie powielala istniejącego już podatku VAT.**

<sup>89</sup> <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62012CJ0385&lang1=pl&type=TEXT&ancre=>

<sup>90</sup> [http://taxand.pl/attachments/Book/Podatek proc.20od proc.20handlu proc.20w proc.20kontek proc.20C5 proc.20Bcie proc.20regulacji proc.20i proc.20zasad proc.20unijnych\\_2015.pdf](http://taxand.pl/attachments/Book/Podatek%20od%20proc.20handlu%20w%20proc.20kontek%20proc.20C5%20proc.20Bcie%20proc.20regulacji%20i%20proc.20zasad%20proc.20unijnych_2015.pdf)

## 5. SKUTKI POSZCZEGÓLNYCH WARIANTÓW PODATKU OD HANDLU DETALICZNEGO

### 5.1. KRYTERIUM POWIERZCHNI

Pozostawienie zaproponowanego przez projektodawcę kryterium powierzchni, w odniesieniu do podmiotu podatku od handlu detalicznego, rodzić będzie skutki różnego rodzaju, ściśle ze sobą sprzężone. **Po pierwsze, spod opodatkowania wyłączone zostaną sklepy o powierzchni poniżej 250 metrów kwadratowych, a że kryterium to nie jest związane z żadnym z celów, które spełniać ma nowy podatek, może okazać się, że przedsiębiorstwa, które w założeniu miały zostać obłożone omawianą daniną, znajdują się poza jej zakresem podmiotowym.** Po drugie, wprowadzenie kryterium powierzchni automatycznie generuje możliwości uniknięcia opodatkowania poprzez podział sklepu na kilka, rzekomo odrębnych, punktów. Byłoby to skomplikowane logistycznie, ale zważywszy na zaproponowane przez projektodawcę stawki, zwłaszcza w skali progresywnej, zapewne opłacalne. Po trzecie, jeśli wprowadza się kryterium powierzchni, to trzeba je weryfikować. Będzie to pochłaniało czas i kosztowało pieniądze, a zatem uczyni podatek droższym w poborze. Po czwarte, podatek od handlu detalicznego z uwzględnionym kryterium powierzchni, komplikuje się, co w świetle i tak już trudnej materii polskiego prawa podatkowego, jest całkowicie niepotrzebne. Po piąte, podatek tak prosty (w warstwie koncepcyjnej, nie realizacyjnej) do ominięcia, może okazać się kompletnie nieefektywny fiskalnie.

Wydaje się, że tak wiele ryzyk jest niewartych podejmowania w warunkach, można tak to chyba ująć, eksperymentowania z pewnym rodzajem podatku obrotowego.

### 5.2. PROGRESYWNA SKALA PODATKOWA

Wprowadzenie w życie wariantu progresywnej skali podatkowej wydaje się skutkować powieleniem pewnej części ryzyk z podpunktu pierwszego tego podrozdziału, przede wszystkim w zakresie nieuzasadnionego żadnymi istotnymi czynnikami komplikowania konstrukcji podatku. Warto zwracać na to uwagę, zwłaszcza że np. segment spożywczego handlu detalicznego cechuje się z natury swojej (sprzedawanym towarem jest przede wszystkim żywność, a zatem produkt pierwszej potrzeby, niezbędny dla wszystkich ludzi) wyższymi obrotami, niż pozostałe. **Ponownie zresztą, progresywna skala podatkowa umożliwiłaby zastosowanie prostego schematu optymalizacyjnego,** polegającego na rozproszeniu organizacyjnej struktury sieci handlowych, przede wszystkim filii międzynarodowych korporacji, w taki sposób, by obroty pojedynczego przedsiębiorstwa nie przekraczały konkretnego progu skali podatkowej.

Nie należy również zapominać o, wspomnianej już kwestii zgodności takiego rozwiązania z prawem Unii Europejskiej – uzasadnionym jest chyba stwierdzenie, że w pewnych warunkach, duża progresja może zostać uznana za element dyskryminujący podatkowo pewną grupę podmiotów.

### 5.3. PODATEK LINIOWY

Wydaje się, że przyjęcie koncepcji podatku liniowego, byłoby jedynym z optymalnych rozwiązań, realnym na ten moment (poza nim, można wyobrazić sobie konstrukcję, jak już wspomniano wcześniej, różnicującą parametry podmiotu i stawki opodatkowania, w odniesieniu do różnych sektorów handlu detalicznego; takie rozwiązanie wymagałoby jednak głębokich i długotrwałych badań, na które – jak można wnioskować z tempa przebiegu wypadków – ustawodawca nie ma obecnie czasu). Podatek liniowy byłby prosty i jasny, nie obciążałby podatników biurokratycznie w żaden dodatkowy sposób, a przy tym byłby bezpieczniejszy z punktu widzenia zgodności daniny z prawem Unii Europejskiej. Jednocześnie nie pozostawiałby w zakresie stawki żadnych możliwości optymalizacyjnych – jeśli ktoś chciałby zapłacić niższy podatek lub w ogóle go nie płacić, mimo osiągniętych przychodów, musiałby albo je zaniżyć, albo ich nie wykazywać, a zatem łamać prawo.

Dodatkowym plusem takiego rozwiązania byłby fakt, że mogłoby ono stanowić krok na drodze do zastąpienia nieefektywnego podatku CIT, prostym podatkiem przychodowym. Powszechnie wskazuje się, że dobrze skonstruowany podatek przychodowy stanowiłby przejrzystą, niemal niemożliwą do uniknięcia alternatywę dla skomplikowanego i niewydolnego podatku dochodowego<sup>91</sup>. **W idealnym scenariuszu, do realizacji którego powinien dążyć ustawodawca, można wyobrazić sobie zastąpienie podatku CIT liniowym podatkiem przychodowym od wszystkich przedsiębiorstw, o niskiej stawce.**

---

<sup>91</sup> Por. np. [http://www.zneiz.pb.edu.pl/data/magazine/article/370/1.4\\_janik\\_pazdzior.pdf](http://www.zneiz.pb.edu.pl/data/magazine/article/370/1.4_janik_pazdzior.pdf)

## 6. WYBRANE ROZWIĄZANIA MIĘDZYNARODOWE

Interesującą koncepcją, nie znajdującą swojego odpowiednika w rozwiązaniach proponowanych w Polsce, jest ujęcie powierzchni sklepu nie jako element podmiotu podatku, a wprost jako przedmiot opodatkowania. Taki podatek (od powierzchni sklepu) obowiązuje np. w Hiszpanii, gdzie powierzchnie sprzedażowe przekraczające 2,5 tysiąca metrów kwadratowych opodatkowane są stawką 17,4 euro/metr kwadratowy. We Francji obowiązuje z kolei pewna wariacja tego pomysłu – przedmiotem opodatkowania jest jednocześnie i obrót i powierzchnia sklepu, ponieważ podstawą podatku jest obrót przypadający na metr kwadratowy powierzchni sklepu. Powierzchnia stanowi dodatkowo element określenia strony podmiotowej podatku, ponieważ tą daniną objęte są wyłącznie sklepy o powierzchni powyżej 400 metrów kwadratowych. Najbardziej podobnym do podnoszonych w Polsce pomysłów rozwiązaniem, jest podatek węgierski, który od 2015 roku wynosi 0,1 proc. sprzedaży netto<sup>92</sup>.

---

<sup>92</sup> „Tax on large-format retail stores”, PwC.

## 7. PODSUMOWANIE

Nie ulega wątpliwości, że problem unikania opodatkowania podatkiem CIT jest istotnym wyzwaniem, któremu musi stawić czoła nowy rząd. Jeśli już jednak brać się za naprawę czy choćby poprawę polskiego systemu podatkowego, warto zrobić to porządnie i z głową, biorąc pod uwagę cały szereg istotnych czynników.

**Sektor handlu detalicznego jest w Polsce szalenie zróżnicowany.** W poszczególnych branżach funkcjonują podmioty różnej wielkości, o różnych modelach prowadzenia działalności, w końcu o kapitale różnej narodowości. Projektując jakiegokolwiek nowe rozwiązanie podatkowe, dot. tego segmentu, trzeba mieć na uwadze tę właśnie różnorodność. Tylko wówczas, ustawodawca będzie w stanie zrealizować założone uprzednio cele.

Jednocześnie, kwestia opodatkowania handlu detalicznego, stanowi doskonały pretekst do rozmowy o przyszłości podatku CIT. Wydaje się, że jedynym słusznym rozwiązaniem, byłoby usunięcie go z polskiego systemu podatkowego, i zastąpienie prostym podatkiem przychodowym. Można zrobić to płynnie – **ustawa o podatku od handlu detalicznego powinna obowiązywać na okres roku 2016, a od 2017 wszystkie przedsiębiorstwa powinny być objęte niskim, liniowym i prostym podatkiem przychodowym.**

ZWIĄZEK PRZEDSIĘBIORCÓW I PRACODAWCÓW  
UL. NOWY ŚWIAT NOWY ŚWIAT 33, 00-029 WARSZAWA

TEL./FAX 22 826 08 31

MAIL: [BIURO@ZZP.NET.PL](mailto:BIURO@ZZP.NET.PL), [WWW.ZPP.NET](http://WWW.ZPP.NET)