

Uwagi do propozycji objęcia sieci franczyzowych podatkiem od wielkopowierzchniowego handlu detalicznego

W odpowiedzi na pojawiające się propozycje, zgłaszane w toku prac koncepcyjnych nad projektem ustawy o podatku od wielkopowierzchniowego handlu detalicznego na terytorium RP, niniejszym zwracamy uwagę na wybrane **aspekty ekonomiczne, podatkowe i konstytucyjne**, związane z ewentualnym objęciem zakresem tej ustawy sieci franczyzowych.

1. Aspekty ekonomiczne

- Działalność sieci franczyzowych charakteryzuje się stałą współpracą gospodarczą podmiotów pozostających formalnie w stosunku niezależności. W ramach franczyzy nie ma jakichkolwiek powiązań kapitałowych pomiędzy podmiotami decydującymi się przystąpić do współpracy.
- Współpraca w ramach franczyzy występuje pomiędzy formalnie odrębnymi podmiotami (w jej skład wchodzi zarówno spółki kapitałowe, spółki osobowe, jak i podmioty prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą).
- Podstawową cechą sieci franczyzowych jest niezależność kapitałowa franczyzobiorcy od franczyzodawcy. Prowadzony przez franczyzodawcę sklep lub inny obiekt handlowy jest *de facto* i *de iure* osobną działalnością gospodarczą, operującą jedynie w określonym formacie.
- Sytuacja ekonomiczna i społeczna franczyzobiorcy jest analogiczna do sytuacji podobnego przedsiębiorcy prowadzącego działalność poza siecią franczyzową. Obaj są zazwyczaj małymi polskimi przedsiębiorcami. Mają podobne szanse na rozwój swojej działalności gospodarczej, ponoszą podobne ryzyko biznesowe, mogą być pracodawcami w podobnym stopniu wzbogacającymi lokalny rynek pracy. Oznacza to, że franczyzobiorca i inna podobna mała firma lokalna pełnią podobną rolę w rozwoju lokalnej gospodarki.
- Działanie w formacie franczyzowym niesie dla franczyzodawcy zarówno korzyści, jak i koszty. Niewątpliwie korzyści to między innymi możliwość korzystania z marki, *know-how* i technologii franczyzodawcy. Do kosztów natomiast zaliczyć możemy brak możliwości samodzielnego kształtowania profilu i asortymentu oraz oczywiście konieczność ponoszenia opłaty franczyzowej będącej istotnym składnikiem kosztów prowadzonej przez takiego przedsiębiorcę działalności biznesowej.
- Biorąc pod uwagę powyższe koszty i korzyści, **nie można więc jednoznacznie stwierdzić, że w każdym przypadku z samej racji działania w sieci pozycja konkurencyjna franczyzobiorcy jest lepsza niż konkurenta działającego poza taką siecią.**

- Aby odpowiedzieć na to jednoznacznie, konieczne byłoby przeprowadzenia badania porównującego odsetek przedsięwzięć zakończonych sukcesem i porażką na podobnych rynkach wśród franczyzobiorców i przedsiębiorców działających poza siecią. Dopóki badanie takie nie jest przeprowadzone, **nie powinno się różnicować skali obciążeń podatkowych pomiędzy tymi dwoma grupami.**
- Powyższe argumenty oznaczają, iż **nie ma żadnego ekonomicznego ani społecznego uzasadnienia dla opodatkowania franczyzobiorcy inną stawką podatkową niż analogicznego przedsiębiorcy działającego poza siecią** (w tym np. w oparciu o obroty generowane przez wszystkie podmioty działające w danej sieci).

2. Aspekty podatkowe

- Z uwagi na przedstawioną powyżej specyfikę prowadzenia działalności franczyzowej, pojawiająca się w doniesieniach prasowych możliwość objęcia sieci franczyzowych nowym podatkiem jest rozwiązaniem nieracjonalnym i nie uwzględnia w żaden sposób specyfiki i formy prowadzenia działalności gospodarczej na podstawie umowy franczyzy.
- Nie wiadomo jak mogłoby w praktyce wyglądać: **(i)** ustalenie obrotu przez franczyzodawcę (na jakich dokładnie zasadach ma uwzględnić także obrót generowany przez franczyzobiorców), a z drugiej strony **(ii)** jak miałyby ustalić obrót franczyzobiorca, względnie **(iii)** czy w ogóle franczyzobiorca miałyby podlegać ustawie, skoro opodatkowaniu na poziomie całej sieci może podlegać franczyzodawca.
- Z pewnością nie ma żadnych podstaw, aby franczyzodawca uwzględniał przy obliczeniu kwoty podatku obrót realizowany przez inne, niezależne od niego podmioty prawa, które przystąpiły do umowy franczyzowej.
- Projekt ustawy o podatku od wielkopowierzchniowego handlu detalicznego na terytorium RP z dnia 15 września 2015 r. formułował zakres podmiotowy ustawy wskazując w art. 3, że *„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”*.
- W podobny sposób zredagowane zostały definicje podatnika na gruncie m.in. przepisów ustawy o VAT oraz ustawy o podatku akcyzowym, gdzie ustawodawca odwołuje się do formalnie do odrębnych podmiotów prawa (tj. osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej), które dokonują czynności opodatkowanych na podstawie przepisów tych ustaw.
- W polskim systemie prawa podatkowego brak jest – poza nieznacznymi wyjątkami – możliwości odgórnego narzucenia statusu podatnika pewnej grupie podmiotów, które w ujęciu ściśle prawnym są odrębnymi podmiotami prawa. Znany nam wyjątkiem w tym

zakresie jest możliwość utworzenia podatkowej grupy kapitałowej (PGK) jako odrębnego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych.

- Niemniej jednak, utworzenie PGK jako samodzielnego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych jest możliwe tylko **na wniosek** kilku podmiotów, będących samodzielnymi podatnikami i to powiązanymi kapitałowo. Nie ma w tym zakresie prawnych możliwości, aby status „grupowego” podatnika był narzucony przez ustawodawcę odgórnie.
- Przyjęcie założenia, że francyzodawca lub francyzobiorca musi uwzględnić przy obliczeniu podstawy opodatkowania obrót realizowany przez inny podmiot wchodzący w skład sieci francyzowej **prowadziłby także do wniosku, że możliwa jest zapłata podatku przez inny podmiot.**
- Takie działanie pozostawałoby w sprzeczności z art. 60 Ordynacji podatkowej, który nie przewiduje możliwości zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik.
- Nie jest zatem dopuszczalna taka konstrukcja podatku, że przy obliczeniu wysokości zobowiązania podatkowego brało się pod uwagę parametry sprzedaży realizowanej przez całkowicie niezależny podmiot prawny.
- Rozwiązaniem byłoby zatem traktowanie podmiotów wchodzących w skład sieci francyzowej **jako odrębnych podatników, którzy samodzielnie kalkulują wysokość obrotu w celu obliczenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego**, jednak objęcie ich podatkiem tylko z powodu przynależności do sieci francyzowej stanowiłoby niczym nieuzasadnione uprzywilejowanie podmiotów prowadzących podobną działalność poza siecią.

3. Aspekty konstytucyjne

- W świetle natomiast art. 84 Konstytucji RP, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Posługiwanie się sformułowaniem **każdy** świadczy o indywidualizacji obowiązków podatkowych.
- Przepis ten dodatkowo potwierdza, że obowiązek podatkowy nie może być ustalany na podstawie innych czynników niż rezultat własnej (właściwej dla konkretnego podmiotu) działalności gospodarczej.
- Należy również wskazać, że uznanie sieci francyzowej za jednorodny podmiot dla celów podatku od wielkopowierzchniowego handlu detalicznego (zarówno dla celów określenia podmiotu, jak i podstawy opodatkowania) **stanowiłoby także naruszenie konstytucyjnej zasady równości.**
- Według utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, konstytucyjna zasada równości wobec prawa polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm

prawnych) charakteryzujący się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (orzeczenie z 9 marca 1988 r., sygn. U 7/87, tak samo m.in. K 3/89, OTK w 1989 r., cz. 1, poz. 5; K 17/95, OTK w 1995 r., s. 177, K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, s. 505; K 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298). Przykładowo, kryterium zróżnicowania nie może być dobrane dowolnie (K 3/94, OTK w 1994 r., cz. II, s. 141); jego wybór musi być racjonalnie uzasadniony (K 10/00, jak wyżej); kryterium powinno być dobrane z poszanowaniem zasady sprawiedliwości (K 17/95; K. 30/98).

- Tymczasem, w przypadku objęcia franczyzy podatkiem od wielkopowierzchniowego handlu detalicznego podmioty działające w ramach sieci franczyzowej **pozostawałyby w znacznie gorszej sytuacji pod względem ciężarów prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie sprzedaży analogicznego asortymentu towarów**, niż inne konkurencyjne podmioty wykonujące taką samą działalność gospodarczą poza sieciami franczyzowymi.
- Tak druga grupa podmiotów pozostawałaby w znacznie korzystniejszej sytuacji ekonomicznej, ponieważ nie musiałby uwzględnić przy obliczeniu podatku obrotu generowanego przez inny podmiot prawa.
- Naturalną konsekwencją takiego stanu rzeczy może być również **naruszenie konstytucyjnej zasady wolności gospodarczej**, która umożliwia ograniczenie zasięgu zastosowania tej zasady wyłącznie ze względu na ważny interes publiczny, który w tym przypadku w żaden sposób nie uzasadnia dyskryminacyjnego traktowania sieci franczyzowych.
- Warto ponownie podkreślić, że w grupie podmiotów wchodzących w skład sieci franczyzowych **znajdują się głównie podmioty krajowe, które nie posiadają żadnych powiązań kapitałowych z zagranicą**. Ma to o tyle istotne znaczenie, że podmioty te w sposób sprzeczny z politycznymi celami nowego podatku ponosiłyby dodatkowy ciężar opodatkowania, które zwiększy koszty prowadzonej działalności gospodarczej.

4. Niedozwolona pomoc publiczna

- Dodatkowo, uprzywilejowanie podmiotów konkurencyjnych wobec sieci franczyzowych może stanowić naruszenie wynikającego z art. 107 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej zakazu tzw. selektywnej pomocy publicznej (tj. pomocy dla wybranych przedsiębiorstw), jeśli miałyby ona wpływać na wewnątrzwspólnotową wymianę handlową i zaburzać konkurencję.
- Pomocą publiczną mogą m.in. środki polityki podatkowej państwa takie jak zwolnienia podatkowe, gdyż zmniejszają one obciążenia dla przedsiębiorstw i mają charakter i skutki

podobne do subwencji (wyrok ws. *Air Liquide Industries Belgium SA przeciwko Ville de Seraing i Province de Liège*, C-393/04 i C-41/05, pkt 29 i 30).

- Ujmując bardziej ogólnie, podatkowymi środkami pomocy publicznej mogą być te rozwiązania prawne, za pomocą których państwo przyznaje niektórym przedsiębiorstwom korzystne pod względem podatkowym traktowanie, stawiające beneficjentów w uprzywilejowanej sytuacji finansowej w stosunku do innych podmiotów.

Zarząd Polskiej Organizacji Francyzodawców

Monika Dąbrowska
Prezes Zarządu

Damian Ozga
Członek Zarządu