

Konrad Drezno

Kancelaria Radcy Prawnego Adrian Szlachciński

## **Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług, usług świadczonych w ramach systemów franczyzowych w świetle genezy, istoty i podstaw prawnych franchisingu**

### **Value added tax treatment of services provided under franchise systems in the light of the origins, essence and legal basis of franchising Abstract**

Franchising is a legal relationship originating in medieval Europe that has evolved over the years. The above evolution means that the interpretation of franchising requires constant changes. Carrying out a thorough analysis of the origin, essence and legal basis of franchising is therefore the key to understand this institution and its individual elements, in particular when analysing the taxation aspects of this legal relationship. Importantly, this legal relationship has not been defined in the EU or the national law, but there are legal provisions that define individual elements of franchising, such as know-how. This article, through a method of analysis and critical review of the literature as well as the dogmatic method, aims to present the origins and essence of franchise systems and the legal basis of franchising. As a consequence of the above analysis, an analysis of the taxation aspects of franchising was carried out in the field of taxation of goods and services. While achieving the purpose of the article, the author clearly indicates that services provided under a franchise relationship are subject to goods and services tax at a basic rate. The author also indicates the possibility of making an annual adjustment to the amount of input tax and describes the taxation of the services in question when importing services.

**Keywords:** franchising, goods and services tax, tax law

### **Streszczenie**

Franchising to stosunek prawny mający swoje początki w średniowiecznej Europie, który znacznie ewoluje na przestrzeni lat. Powyższa ewolucja sprawia, że jego interpretowanie wymaga ciągłych zmian. Przeprowadzenie dokładnej analizy genezy, istoty i podstaw prawnych franchisingu jest zatem kluczem do zrozumienia tejże instytucji i jej poszczególnych elementów, w szczególności przy analizie podatkowych aspektów tego stosunku.

W nawiązaniu do powyższego ważny jest również fakt, że stosunek ten nie został zdefiniowany ani w przepisach prawa unijnego, ani w przepisach krajowych, jednakże znajdują się przepisy prawa definiujące poszczególne elementy franchisingu takie jak na przykład know-how. Niniejsza publikacja, wykorzystując metodę analizy i krytyki piśmiennictwa oraz metodę dogmatyczną, miała zatem na celu przedstawienie genezy i istoty systemów franczyzowych, ich podstaw prawnych oraz następnie analizę normatywną podatkowych aspektów tego stosunku prawnego w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Spełniając powyższy cel artykułu, autor jednoznacznie wskazuje, że usługi świadczone w ramach stosunku franchisingu podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług w stawce podstawowej, tj. 23%, a także wskazuje na możliwość i sposób dokonania przez uczestników systemów franczyzowych korekty rocznej kwoty podatku odliczonego oraz opisuje opodatkowanie omawianych usług w przypadku podmiotów zagranicznych.

**Słowa klucze:** franchising, franczyza, podatek od towarów i usług, prawo podatkowe

## Wprowadzenie

Franchising to stosunek prawny, który od kilkunastu lat intensywnie rozwija się w Polsce, a także, który od wielu lat stanowi podstawę rozwoju licznych międzynarodowych korporacji. Powyższy sposób współpracy, który swe korzenie zaczerpnął ze Stanów Zjednoczonych Ameryki, okazał się jedną z najatrakcyjniejszych i najbezpieczniejszych dróg rozwoju dla dużych, średnich i małych przedsiębiorstw. Organizator sieci franchisingowej, nazwany inaczej franczyzodawcą, nie ponosi bowiem ryzyka finansowego związanego z rozszerzaniem swojej działalności na nowych terytoriach, natomiast uczestnik takiej sieci, nazywany franczyzobiorcą, w zamian za stosowne opłaty otrzymuje pełną i sprawdzoną w praktyce koncepcję prowadzenia działalności gospodarczej, która stanowi *know-how* franczyzodawcy. W takim przypadku powstaje więc zależność pomiędzy franczyzodawcą a franczyzobiorcą, która prowadzi do tego, że oba podmioty, mimo swej autonomii, wspólnie dążą do osiągania jak najlepszych wyników finansowych. Powyższa zależność powoduje również liczne obowiązki podatkowe w zakresie podatku od towarów i usług.

Zrozumienie, czym są systemy franczyzowe wymaga zatem szerokiej analizy nie tylko przepisów prawa, ale również genezy i istoty tego stosunku prawnego. Dopiero bowiem prawidłowo przeprowadzone wnioskowanie w powyższym zakresie pozwala na właściwe wyjaśnienie instytucji charakterystycznych dla tego stosunku prawnego i odniesienie ich do obowiązujących przepisów prawa, w tym do przepisów podatkowych.

Niezaprzeczalny jest ponadto fakt, że w prowadzeniu działalności gospodarczej niezwykle istotne są prawidłowe rozliczenia podatkowe. Podobnie jest w przypadku franchisingu, który będąc specyficznym stosunkiem prawnym

wymaga w kwestiach podatkowych indywidualnej analizy z uwzględnieniem wyżej wskazanych wytycznych. Należy zatem zwrócić uwagę na charakterystykę rozliczeń w stosunku opartym na franchisingu, ze szczególnym uwzględnieniem opodatkowania usług świadczonych pomiędzy jego stronami.

W nawiązaniu do powyższego, celem niniejszego artykułu jest przedstawienie genezy i istoty systemów franczyzowych, ich podstaw prawnych oraz następnie analiza normatywna podatkowych aspektów tego stosunku prawnego w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług.

Zauważyć należy przy tym, że pomimo faktu, iż systemy franczyzowe są powszechnie stosowane w praktyce prowadzenia działalności gospodarczej, wciąż dotycząca ich problematyka, a w szczególności problematyka dotycząca ich opodatkowania nie budzi dużego zainteresowania wśród przedstawicieli doktryny, jednakże jako przykład analizy w tym zakresie przytoczyć należy artykuł Joanny Fila i Radosława Witczaka pt. *Podatkowe aspekty franchisingu jako formy finansowania przedsiębiorstw w globalizującej się gospodarce*, który odnosi kwestie opodatkowania podatkami dochodowymi i podatkiem od towarów i usług do tegoż stosunku prawnego.

## 1. Geneza, pojęcie i istota franchisingu

Rozważania na temat systemów franczyzowych rozpocząć należy od analizy ich genezy i istoty, bowiem dopiero rozwinięcie powyższych kwestii pozwoli na prawidłowe rozwinięcie pozostałych zagadnień dotyczących tego specyficznego stosunku prawnego.

Formy współpracy podobne do systemów franczyzowych pojawiały się już we wczesnym średniowieczu, jednakże istotny wpływ na ukształtowanie się współczesnego franchisingu wywarły dopiero *tied house contract* zawierane w Wielkiej Brytanii od XVIII wieku pomiędzy producentami napojów alkoholowych a restauratorami. Ich rozwój był przede wszystkim konsekwencją wcielenia w życie regulacji reglamentujących sprzedaż napojów wysokoprocentowych, które to regulacje nakładały na restauratorów obowiązek uzyskiwania odpowiednich koncesji<sup>1</sup>. Ze względu na ograniczoną liczbę koncesji, wielu restauratorów nie mogło jej otrzymać, w wyniku czego wartość lokali, które ją uzyskały wyraźnie wzrosła. W związku z tym producenci wyrobów alkoholowych, posiadający odpowiedni kapitał, wykupywali lokale posiadające koncesję,

---

<sup>1</sup> H. Chwistecka-Dudek, *Franchising jako alians strategiczny*, „Studia Ekonomiczne/Akademia Ekonomiczna w Katowicach” 2006, Nr 37, s. 117.

a następnie wynajmowali, zobowiązując najemcę do sprzedawania jedynie alkoholu produkowanego przez wynajmującego<sup>2</sup>.

Intensywny rozwój systemów franczyzowych obserwujemy jednak dopiero w Stanach Zjednoczonych Ameryki, gdzie tuż po zakończeniu wojny secesyjnej przedsiębiorcy rozpoczęli próby budowania sieci niezależnych sprzedawców. Jako prekursora w powyższej dziedzinie uznaje się Isaaca Merritta Singera, twórcę pierwszej maszyny do szycia, który w ramach przedsiębiorstwa Singer Sewing Machine Company, ze względu na brak kapitału i początkowo małe zainteresowanie jego wynalazkiem, postanowił stworzyć sieć niezależnych dystrybutorów, oferując im wyłączność sprzedaży na danym terytorium<sup>3</sup>. Powyższy schemat niestety okazał się być nieudany, jednakże Singer wypromował swój wynalazek, wprowadzając pierwszy w historii system sprzedaży ratalnej<sup>4</sup>.

Za pierwszy system franczyzowy, który okazał się skutecznym sposobem prowadzenia działalności gospodarczej uznaje się system stworzony w 1886 roku przez amerykańskiego farmaceutę Johna S. Pemberton, twórcę „Coca-Coli”. Pemberton wymyślił znany napój po tym jak wskutek leczenia spowodowanego ranami, które odniósł w czasie wojny secesyjnej, walcząc po stronie konfederatów, uzależnił się od morfiny i kokainy. Początkowo napój ten stanowić miał lekarstwo skuteczne w walce z uzależnieniami, jednakże po dodaniu do niego wody gazowanej okazał się niezwykle smaczny i tym samym Pemberton rozpoczął sprzedawanie go z saturatora, a następnie przeszedł do udzielania licencji na jego rozprowadzanie rozlewniom należącym do stworzonej przez niego sieci. Warto zauważyć, że w pierwszym roku produkcji średnia sprzedaż „Coca-Coli” wynosiła dziewięć szklanek napoju dziennie, natomiast dziś jest to ponad miliard butelek każdego dnia<sup>5</sup>.

Po drugiej wojnie światowej w Stanach Zjednoczonych Ameryki rozpoczął się najintensywniejszy rozwój systemów franczyzowych w historii. Systemy te powstawały wówczas w niemalże każdej branży, jednakże najlepszym przykładem powyższego rozwoju i tym samym jedną z największych sieci franczyzowych na świecie jest McDonald's Corporation. Jej założyciel, przedsiębiorca czeskiego pochodzenia Ray Kroc, w 1954 roku odwiedził restaurację w San Bernar-

---

<sup>2</sup> J. Fila, R. Witczak, *Podatkowe aspekty franchisingu jako formy finansowania przedsiębiorstw w globalizującej się gospodarce*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica” 2011, Nr 260, s. 297.

<sup>3</sup> M. K. Stawicka, *Franchiza. Droga do sukcesu*, Gliwice 2010, s. 10-11.

<sup>4</sup> L. Stecki, *Franchising*, Toruń 1997, s. 16.

<sup>5</sup> M. Salik, *Napój ze szczyptą kokainy, czyli historia Coca-Coli*, [www.focus.pl](http://www.focus.pl) (dostęp: 10 marca 2018 r.).

dino na zachodzie USA, którą prowadzili bracia Richard oraz Maurice McDonald i po przeprowadzonej z nimi rozmowie biznesowej, usiadł przy jednym ze stolików obserwując przez cały dzień funkcjonowanie lokalu. Sukces rodzinnego biznesu wywarł na Krocu olbrzymie wrażenie i postanowił on namówić braci McDolandów, aby sprzedali mu licencję do rozpowszechniania tego typu restauracji i tym samym w 1955 roku założył on McDonald's Corporation, która dziś liczy ponad 30 000 placówek na całym świecie<sup>6</sup>. W tym miejscu warto zaznaczyć, że pierwszy bar McDonald's w Polsce otwarty został dopiero w 1992 roku<sup>7</sup>.

W Polsce ekspansja franchisingu nastąpiła po transformacji ustrojowej w 1989 roku, a za pierwszą polską placówkę franczyzową uznaje się cukiernię pod szyldem A. Blikle, otwartą w 1992 roku w Łodzi. Przez pierwszy rok handlowiec, bez wiedzy założycieli cukierni, kupował wyroby cukiernicze Bliklego w Warszawie i transportował je do Łodzi, gdzie sprzedawał je z 50-procentową marżą. W związku z powyższym właściciele znanej cukierni postanowili podpisać z łodzianinem umowę, na podstawie której mógł on prowadzić własny sklep firmowany ich nazwiskiem i tym samym stworzyli pierwszy w Polsce system franczyzowy<sup>8</sup>.

Wśród przedstawicieli doktryny prawa brak jest zgodności co do treści pojęcia „franchising”, dlatego też dotychczas nie opracowano naukowej definicji, która zostałaby ogólnie przyjęta. Jako powszechnie przyjętą w praktyce, a przy tym najdokładniejszą, należy uznać definicję przytoczoną przez Europejską Federację Franczyzy w Europejskim Kodeksie Etyki Udzielania Franczyzy (*European Code of Ethics for franchising*), który wskazuje, że franczyza to system sprzedaży towarów, usług lub technologii, oparty na ścisłej i ciągłej współpracy pomiędzy prawnie i finansowo odrębnymi i niezależnymi przedsiębiorstwami, franczyzodawcą i jego indywidualnymi franczyzobiorcami. Powyższy kodeks precyzuje ponadto, że istotą tego systemu jest nadanie franczyzobiorcy przez franczyzodawcę prawa prowadzenia działalności zgodnie z jego koncepcją, na podstawie negocjowanej umowy, zawieranej na czas określony, najczęściej od kilku do kilkunastu lat, a na podstawie umowy franczyzowej, przez cały okres jej obowiązywania, w zamian za bezpośrednie lub pośrednie świadczenia pieniężne, franczyzobiorca upoważniony jest do korzystania z nazwy handlowej

---

<sup>6</sup> N. Szewczak, *TwórcyMcSukcesu. Kto tak naprawdę stworzył McDonalda*, [www.forbes.pl](http://www.forbes.pl) (dostęp: 10 marca 2020 r.).

<sup>7</sup> Zob. [www.mcdonalds.pl](http://www.mcdonalds.pl) (dostęp: 10 marca 2020 r.).

<sup>8</sup> E. Gheribi, *Sieci franczyzowe w usługach gastronomicznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2014, Nr 202, s. 163-164.

franczyzodawcy, jego znaku towarowego lub usługowego, *know-how*, sposobu prowadzenia działalności gospodarczej, wiedzy technicznej, systemu postępowania i innych praw własności intelektualnej lub industrialnej, a także do korzystania ze stałego wsparcia handlowego i technicznego franczyzodawcy<sup>9</sup>. W przedstawionym dokumencie Europejska Federacja Franczyzy precyzuje również pojęcie *know-how*, oraz inne istotne zagadnienia.

Pomimo niezwykle wyczerpującej definicji franchisingu zawartej w wyżej wymienionym dokumencie, zarówno w publikacjach wydawanych przez krajowe związki franchisingu, a także publikacjach naukowych, zaobserwować można liczne odmienne definicje. Jako istotną naukową definicję franchisingu przytoczyć należy definicję zaproponowaną przez Martina Mendelсона, która wskazuje, że franchising składa się z trzech elementów. Pierwszym z nich jest koncepcja przedsiębiorstwa, czyli wypracowania przez franczyzodawcę sposobu prowadzenia firmy, który pozwoli osiągnąć sukces, drugim wprowadzenie i szkolenie we wszystkich dziedzinach, zgodnie z przyjętą koncepcją, a ostatnim pomoc i doradztwo ze strony organizatora sieci<sup>10</sup>.

Odnosząc się do istoty franchisingu wskazać należy, że będzie nią licencja franczyzowa, nazywana częściej pakietem franczyzowym, czyli zbiór świadczeń, które organizator sieci franczyzowej oferuje swoim franczyzobiorcom, a które stanowią odzwierciedlenie całego zgromadzonego przez niego doświadczenia w prowadzeniu przedsiębiorstwa<sup>11</sup>. W skład takiego pakietu wchodzi najczęściej *know-how*, znak towarowy, podręcznik operacyjny, usługi świadczone przez franczyzodawcę na rzecz uczestników systemu, a także opłaty franczyzowe.

W związku z powyższym wyjaśnić należy podstawowe pojęcia składające się na pakiet franczyzowy, których znaczenie może budzić wątpliwości, a więc pojęcie *know-how* oraz pojęcie podręcznika operacyjnego.

Zgodnie z definicją zastosowaną przez Komisję Europejską w rozporządzeniu z 21 marca 2014 roku w sprawie stosowania Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do kategorii porozumień o transferze technologii pod pojęciem *know-how* kryje się pakiet informacji praktycznych, wynikających z doświadczenia i badań, które są niejawnie, czyli nie są powszechnie znane lub łatwo dostępne; istotne, czyli ważne i użyteczne z punktu widzenia wytwarzania produktów objętych umową; oraz zidentyfikowane, czyli opisane w wystarczająco zro-

---

<sup>9</sup> *Europejski Kodeks Etyki Udzielania Franczyzy*, [www.franchising.pl](http://www.franchising.pl) (dostęp: 14 marca 2020 r.).

<sup>10</sup> M. Mendelsohn, D. Acheson, *Franchising*, Warszawa 1992, s. 14.

<sup>11</sup> B. Pokorska, *Przedsiębiorca w systemie franczyzowym*, Warszawa 2004, s. 51.

zumiały sposób, aby można było sprawdzić, czy spełniają kryteria niejawności i istotności<sup>12</sup>.

Odnosząc się do podręcznika operacyjnego, zauważyć należy, że jest jednym z nieodłącznych elementów każdej umowy franczyzowej. Zazwyczaj zawiera on szczegółowy opis zasad i procedur, według których franczyzobiorca ma prowadzić działalność franczyzową, dlatego też jest on dokumentem niezwykle obszernym i szczegółowym. Obszerność i szczegółowość podręcznika operacyjnego ma ponadto na celu ochronę interesów franczyzodawcy, a zatem jego tajemnicy handlowej i koncepcji działalności. Procedury zawarte w tym dokumencie opatrzone są komentarzami wskazującymi na specyfikę kierowania określonym przedsiębiorstwem w ramach systemu franczyzowego. Ze względu na istotną rolę podręcznika operacyjnego oraz zawarte w nim informacje poufne, przez cały okres trwania współpracy pozostaje on własnością organizatora sieci, a przekazywany jest jej uczestnikom jedynie w użytkowanie, z jednoczesnym ich zobowiązaniem do zachowania tajemnicy handlowej zarówno w trakcie trwania umowy jak i po jej wygaśnięciu<sup>13</sup>.

## 2. Podstawy prawne franchisingu

W polskim prawodawstwie, podobnie jak i w prawodawstwie innych państw europejskich, nie wypracowano odrębnych norm regulujących stricte prowadzenie działalności gospodarczej w ramach franchisingu, tak więc do podmiotów działających w ramach systemów franczyzowych stosuje się przepisy o charakterze ogólnym.

Umowa franchisingu uregulowana została w przepisach ogólnych kodeksu cywilnego, a jej podstawą jest zasada swobody umów, zgodnie z którą strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według własnego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego<sup>14</sup>.

Ważne dla systemów franczyzowych będą ponadto, zawarte w części ogólnej kodeksu cywilnego, normy prawa kontraktowego, regulujące sposoby zawarcia umowy, jej dopuszczalne formy, reguł interpretacyjnych oraz wad

---

<sup>12</sup> Art. 1 ust. 1 pkt i rozporządzenia Komisji Europejskiej Nr 316/2014 z 21 marca 2014 roku w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do kategorii porozumień o transferze technologii (Dz. Urz. UE. L. Nr 93, str. 17).

<sup>13</sup> B. Pokorska, *op. cit.*, s. 54.

<sup>14</sup> Art. 353 § 1 ustawy z 23 kwietnia 1964 roku - Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 z późn. zm.), dalej: k.c.

oświadczenia woli. Mając na względzie, że franchising to stosunek prawny o charakterze obligacyjnym, podlegać on będzie również przepisom księgi III kodeksu cywilnego, zawierającej normy dotyczące zobowiązań. Do umowy franchisingu odnosić można także przepisy dotyczące poszczególnych umów nazwanych, a także przepisy dotyczące firmy. Dopuszczalność stosowania *per analogiam* przepisów dotyczących umów nazwanych wynika z wyinterpretowanej zbieżności między franchisingiem, a innymi umowami<sup>15</sup>, natomiast przepisy dotyczące firmy będą miały zastosowanie w sytuacji, gdy w umowie franczyzowej zawarte będzie upoważnienie franczyzobiorcy do posługiwania się firmą organizatora sieci. Warto jednak pamiętać, że umowa franchisingowa nie przenosi prawa własności do firmy, tak więc zastosowanie będą tu miały także regulacje obejmujące ochronę prawa do firmy oraz określające właściwe oznaczenie przedsiębiorstwa uczestnika sieci.

Równie istotne dla omawianego stosunku prawnego są także przepisy ustawy – prawo własności przemysłowej, która zawiera zespół norm chroniących dobra, jakimi są znaki usługowe, towarowe, wynalazki, wzory zdobnicze i użytkowe oraz *know-how*. Możliwość korzystania z powyższych dóbr jest podstawową częścią umowy franczyzowej. W przywołanej ustawie znajduje się definicja znaku towarowego oraz procedura jego rejestracji, która jest niezwykle istotna, gdyż znak niezarejestrowany nie korzysta z ochrony, nawet w przypadku gdy jest on powszechnie znany i używany. Istotne jest, że znak towarowy nie może zostać sprzedany, jednak zbywalne jest jego prawo ochronne, przez uzyskanie którego nabywa się prawo do jego wyłącznego używania w sposób zarobkowy lub zawodowy na danym obszarze<sup>16</sup>. Upoważnienie innego podmiotu do używania znaku przez podmiot uprawniony z prawa ochronnego na znak towarowy, jest możliwe również na podstawie umowy licencyjnej<sup>17</sup>.

Dla zachowania tajemnicy handlowej przez uczestników systemów franczyzowych niebagatelne znaczenie mają przepisy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, która odgrywa istotną rolę w zakresie zachowania tajemnicy handlowej oraz właściwego oznaczenia przedsiębiorstwa i towarów, a także przepisu ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów, która określa warunki rozwoju i ochrony konkurencji oraz zasady podejmowanej w interesie

---

<sup>15</sup> A. Tokaj-Krzewska, *Franchising. Strategia rozwoju małych firm w Polsce*, Warszawa 1999, s. 63.

<sup>16</sup> Art. 162 ust. 1 ustawy z 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 286 z późn. zm.), dalej: u.p.w.p.

<sup>17</sup> Art. 163 u.p.w.p.



publicznym ochrony interesów przedsiębiorców i konsumentów<sup>18</sup>. Na podstawie ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów, wydane zostało 30 marca 2011 roku, rozporządzenie Rady Ministrów w sprawie wyłączenia niektórych rodzajów porozumień wertykalnych spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję. W rozporządzeniu, wśród wyłączonych spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję, pojawiło się pojęcie systemu dystrybucji franchisingowej jako systemu dystrybucji, w którym dystrybutor bezpośrednio lub pośrednio zobowiązuje się odsprzedawać zakupione od dostawcy towary objęte porozumieniem wertykalnym, wykorzystując udostępnione przez niego – w zamian za wynagrodzenie prawa własności intelektualnej i przemysłowej lub *know-how*<sup>19</sup>.

Podczas analizy przepisów prawa dotyczących systemów franczyzowych warto zwrócić uwagę na rozporządzenie Komisji Europejskiej z 21 marca 2014 roku w sprawie stosowania Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do kategorii porozumień o transferze technologii<sup>20</sup> oraz obecnie obowiązujące rozporządzenie krajowe, stanowiące implementację powyższego<sup>21</sup>. Akt ten wydano na podstawie przepisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, zezwalających na wyłączenie stosowania przepisów o zakazie tworzenia karteli ograniczających konkurencję dla porozumień zawieranych między przedsiębiorstwami<sup>22</sup>, a jego wprowadzenie umożliwiło tworzenie systemów franczyzowych bez ponoszenia ryzyka naruszenia przepisów o zakazie konkurencji. W powyższym akcie prawnym znalazły się też istotne dla systemów franczyzowych definicje, jak na przykład definicja *know-how* oraz praw do technologii, a samo wprowadzenie omawianego aktu oraz jego wcześniejszych odpowiedników spowodowane było między innymi niezwykle istotnym dla franchisingu orzeczeniem

---

<sup>18</sup> Art. 1 ust 1 ustawy z 16 lutego 2007 roku o ochronie konkurencji i konsumentów (tekst jedn. Dz. U. z 2019 r. poz. 369, z późn. zm.).

<sup>19</sup> Zob. § 1 pkt 6 rozporządzenia Rady Ministrów z 30 marca 2011 roku w sprawie wyłączenia niektórych rodzajów porozumień wertykalnych spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję (Dz.U. 2011, Nr 81 poz. 441).

<sup>20</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 316/2014 z 21 marca 2014 r. w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do kategorii porozumień o transferze technologii (Dz. Urz. UE. L Nr 93, str. 17).

<sup>21</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 marca 2011 roku w sprawie wyłączenia niektórych rodzajów porozumień wertykalnych spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję (Dz.U. 2011, Nr 81 poz. 441).

<sup>22</sup> Art. 101 ust 1 i 3 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (tekst jedn. Dz. Urz. UE 2016 C 202, s. 1.), dalej: TFUE.

Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie *Pronuptia de Paris GmbH przeciwko Pronuptia de Paris Irmgard Shillgalis*<sup>23</sup>.

Na zakończenie warto także wspomnieć o Europejskim Kodeksie Etyki Udzielania Francyz, stosowanym przez Polską Organizację Franchyzodawców, istniejącą na polskim rynku od 2000 roku. Powyższa organizacja działa na rzecz tworzenia sprzyjających warunków dla rozwoju franchisingu w Polsce, szczególnie w kwestiach prawnych i finansowych<sup>24</sup>. Członkowie Polskiej Organizacji Franchyzodawców otrzymują certyfikat i jednocześnie zobowiązują się przestrzegać Europejskiego Kodeksu Etyki Udzielania Franczyzy. Polska Organizacja Franchyzodawców jest członkiem Europejskiej Federacji Franczyzy zrzeszającej od 1973 roku krajowe związki franchyzowe, w ramach której swoją działalność prowadzi Komitet Prawny i Komitet Arbitrażowy Franchyzowy. Wskazać należy, że pomimo iż akty wprowadzane przez powyższe organizacje nie są aktami powszechnie obowiązującymi, to jednak mają niezwykle istotne znaczenie dla ukształtowania systemów franchyzowych w Europie.

### 3. Opodatkowanie usług świadczonych w ramach systemu franchyzowego

W zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług franchyzodawca świadczy całościowe usługi, dlatego też niezwykle istotne jest ustalenie ich charakteru, a w związku z tym odpowiedniej stawki podatkowej, jaką należy zastosować<sup>25</sup>. Przez świadczenie usług, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów<sup>26</sup>. Warunkiem objęcia podatkiem danej usługi jest, co do zasady, jej odpłatność, jednakże w przepisach ustawy przewidziane zostało zrównanie w zakresie opodatkowania nieodpłatnego świadczenia usług w przypadku, gdy nie jest ono związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. W związku z powyższym nieodpłatne świadczenie usług w ramach prowadzonej działalności gospodarczej nie zostało objęte podatkiem od towarów i usług.

---

<sup>23</sup> Wyrok TSUE z 28 stycznia 1986 roku w sprawie „*Pronuptia*” nr 161/84, EU:C:1986:4, curia.europa.eu (dostęp: 29 marca 2018 r.).

<sup>24</sup> A. Antonowicz, *Rozwój sieci franchisingowych w Niemczech i w Polsce. Analiza porównawcza*, „Finanse, Rynki zbytu, Ubezpieczenia” z 2011, Nr 685, s. 13.

<sup>25</sup> J. Fila, R. Witczak, *op. cit.*, s. 304.

<sup>26</sup> Art. 8 ust. 1 ustawy z 11 marca 2004 roku – o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz. U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.), dalej: u.p.t.u.

Stawki podatku od towarów i usług w Polsce wynikają z nałożonego na państwa członkowskie Unii Europejskiej obowiązku stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Powyższe polega na objęciu towarów i usług powszechnym podatkiem obciążającym konsumpcję, proporcjonalnym do ceny usług i towarów, bez względu na liczbę transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem naliczenia podatku<sup>27</sup>. Przepisy prawa unijnego ustalają jednak jedynie minimalną stawkę podstawową podatku od towarów i usług na poziomie 15%<sup>28</sup>, nie określając przy tym maksymalnej wartości tego podatku, a zatem w poszczególnych państwach członkowskich obowiązywały będą różne stawki podatku od towarów i usług.

Na mocy przepisów przejściowych zawartych w ustawie o podatku od towarów i usług podstawową stawką podatku od towarów i usług w Polsce jest stawka 23%. Przejściowo podwyższona została również jedna ze stawek obniżonych, wynosząca obecnie 8%. Podatkiem w wysokości 8% objęte są towary i usługi wymienione w załączniku numer 3 do ustawy o podatku od towarów i usług. Druga ze stawek obniżonych nie uległa zmianie w ostatnim czasie i aktualnie wynosi 5%, a obejmuje głównie sprzedaż zwierząt, roślin, nasion, wybranych produktów żywnościowych, książek i czasopism. W polskiej ustawie przewidziana została także preferencyjna stawka podatku wynosząca 0% stosowana do eksportu towarów i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, będąca *de facto* zwolnieniem od podatku, ale z zachowaniem prawa do jego odliczenia. Istotny również jest fakt, iż w przypadku świadczenia usług przez podatnika w zakresie handlu i gastronomii, podatek należny może być obliczany jako iloczyn wartości dostawy i stawki przyjętej w zależności od wysokości stawki podatku od towarów i usług<sup>29</sup>.

W ramach systemu franczyzowego organizator sieci oferuje usługi stanowiące mieszankę różnych świadczeń, którym ponadto towarzyszy dostawa towarów. Pojawić mogą się więc wątpliwości, którą ze wspomnianych powyżej stawek podatku od towarów i usług należy zastosować w stosunkach pomiędzy stronami umowy franczyzowej. Podobne zastrzeżenia pojawiły się podczas pla-

---

<sup>27</sup> J. Szkołno-Koguc, *Problemy harmonizacji podatkowej w krajach Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia. Sectio H”, Vol. XLII, 2008, s. 256.

<sup>28</sup> Dyrektywa 2018/912 (UE) z 22 czerwca 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej (Dz. Urz. L 162/1 z 27 czerwca 2018 roku).

<sup>29</sup> J. Patyk, *Podatek od towarów i usług*, w: *Zarys polskiego prawa podatkowego*, J. Głuchowski, J. Patyk, Warszawa 2009, s.91.

nowania przez jeden z banków utworzenia w ramach swojej działalności systemu franczyzowego, co skłoniło go do wystąpienia do Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z wnioskiem o wydanie Interpretacji indywidualnej. Wnioskodawca przedstawił zdarzenie przyszłe, w którym to oprócz własnych jednostek prowadzić miał również jednostki franczyzowe, uprawnione do pośredniczenia w udzielaniu kredytów oraz kasowej obsługi klientów franczyzodawcy. System miał być skonstruowany tak, by placówki franczyzowe były identyczne jak oddziały banku, a przy okazji, aby franczyzodawca nie ponosił ryzyka finansowego otwarcia nowej placówki, które to ryzyko wówczas przechodziłoby na franczyzobiorcę. Na podstawie umowy, w zamian za uiszczenie zryczałtowanej opłaty wstępnej franczyzobiorca udostępniłby biorcy prawo do korzystania ze znaku towarowego, systemu komputerowego, oraz udzielałby mu wsparcia merytorycznego w prowadzonych czynnościach, a także zobowiązany byłby do zwiększania efektywności systemu poprzez reklamę, dostarczanie materiałów marketingowych, szkolenia oraz opiekę serwisową oprogramowania. Opłata pobierana od biorców miała być dokumentowana poprzez wystawianie faktury VAT do dziesiątego dnia każdego miesiąca następującego po miesiącu, za który jest ona wystawiana. Wnioskodawca uznał, iż opodatkuje wartość przedmiotowej opłaty podstawową stawką podatku od towarów i usług wynoszącą wówczas 22%. Wątpliwości organizatora sieci pojawiły się ze względu na fakt, że kompleksowa usługa świadczona w ramach zawartych umów partnerskich nie została sklasyfikowana w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług. W związku z powyższym bank we wniosku zadał organowi pytanie czy prawidłowe jest stanowisko, zgodnie z którym opłatę pobieraną od franczyzobiorców należy opodatkować podstawową stawką podatku od towarów i usług. W interpretacji organ trafnie uznał stanowisko wnioskodawcy za prawidłowe, podtrzymując, że świadczenie niejednorodnych usług połączonych z dostawą towarów stanowi czynność opodatkowaną podstawową stawką podatku<sup>30</sup>. Usługi świadczone przez franczyzodawcę w ramach systemu opodatkowane powinny być zatem podstawową stawką podatku od towarów i usług, wynoszącą w tej chwili 23%. Powyższemu opodatkowaniu podlegać będą zatem w szczególności udostępnienie znaków towarowych i *know-how*.

Przedstawione powyżej stanowisko organów podatkowych jest utrwalonym poglądem w wydawanych przez nie rozstrzygnięciach, co potwierdza między innymi Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w wydanej przez niego Interpre-

---

<sup>30</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 10 sierpnia 2010 roku, sygn. ILPP2/443-741/10-4/JK, [www.podatki.biz](http://www.podatki.biz) (dostęp: 20 marca 2020 r.).

tacji indywidualnej z 9 grudnia 2010 roku<sup>31</sup> dotyczącej tożsamego stanu faktycznego, co przedstawiony w powyższej interpretacji.

Stanowisko organów podatkowych jednoznacznie wskazuje, że omawiane usługi są świadczeniami odpłatnymi, a na ich potwierdzenie wystawiana powinna być faktura. Zdarzało się jednak, że wśród przedsiębiorców pojawiały się pewne wątpliwości co do bycia tychże usług przedmiotem opodatkowania tymże podatkiem<sup>32</sup>. Wyłączenie niniejszych świadczeń spod obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług wiązałoby się wówczas z koniecznością wystawiania noty księgowej w miejsce faktury. Wątpliwości takie istniały jednak w okresie, gdy stanowisko organów podatkowych odnośnie do opodatkowania franchisingu nie było ugruntowane.

Szczególnie istotne dla franczyzobiorcy jest ustalenie przez niego prawa do odliczenia podatku wykazanego na fakturze wystawionej przez franczyzodawcę. Jeżeli bowiem dochodzi do wykonywania czynności opodatkowanych i zwolnionych to przysługuje wówczas prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o część podatku naliczonego w stosunku, w jakim dotyczy on sprzedaży opodatkowanej<sup>33</sup>.

Wydatki związane z zawarciem umowy franczyzowej, ze względu na liczne podobieństwa z umową licencyjną, kwalifikowane są jako wartości niematerialne i prawne, co potwierdzają także interpretacje organów podatkowych<sup>34</sup>. W związku z powyższym, w przypadku, gdy ich kwota przekracza 15 000 złotych zastosowanie będą miały przepisy dotyczące rocznej korekty podatku naliczonego. W myśl bowiem podstawowych zasad zastosowanych w konstrukcji podatku od towarów i usług, podatek naliczony wynikający z faktur zakupowych pomniejsza wartość podatku należnego. Ustawa umożliwia zatem podatnikowi, niemogącemu wyodrębnić całości lub poszczególnych części kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami opodatkowanymi i zwolnionymi, pomniejszenie kwoty podatku należnego o taką kwotę podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego<sup>35</sup>. W odniesieniu do powyższego stosuje się zatem wskaźnik procentowy wskazujący proporcję war-

<sup>31</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 grudnia 2010 roku, sygn. IPPP1-443-978/10-5/PR, interpretacja-podatkowa.pl (dostęp: 20 marca 2020 r.).

<sup>32</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 czerwca 2010 roku, sygn. ILPP2/443-359/10-5/AD, www.lexlege.pl (dostęp: 20 marca 2020 r.).

<sup>33</sup> R. Wolański, *System podatkowy w Polsce*, Kraków 2004, s. 162.

<sup>34</sup> Zob. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 października 2010 roku, sygn. IPPP3/443-633/10-4/MG, www.sip.gov.pl (dostęp 21 marca 2020 r.).

<sup>35</sup> Art. 91 ust. 2 u.p.t.u., zob. szerzej: R. Kowalski, *Jak dokonywać rocznej korekty VAT*, www.infor.pl, (dostęp: 20 marca 2020 r.).

tości sprzedaży opodatkowanej w stosunku do ogólnej wartości sprzedaży. Powyższą proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, od których przysługuje prawo obniżenia kwoty podatku należnego w całkowitym obrocie<sup>36</sup>. Podstawą wykazania omawianego stosunku jest obrót osiągnięty w roku poprzedzającym rok podatkowy, w odniesieniu do którego określana jest powyższa proporcja, przy czym zaokrągla się ją w górę do najbliższej liczby całkowitej. Pomimo że obecnie brak jest ustawowej definicji obrotu, to jednak organy podatkowe wskazują, że pojęcie to powinno rozumieć się jako kwotę należną z tytułu sprzedaży<sup>37</sup>.

Ważne jest również, że po zakończeniu roku, w którym podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, ma on obowiązek dokonania korekty kwoty podatku odliczonego, uwzględniając przy tym proporcję zastosowaną dla zakońzonego roku podatkowego. Powyższej korekty nie dokonuje się jednak, gdy różnica między proporcją odliczenia stosowaną w ciągu roku a proporcją wyznaczoną po jego zakończeniu nie przekracza 2%. Omawianej korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty. Co istotne, dla franczyzobiorców podobnej korekty dokonuje się także do nabytych przez podatnika środków trwałych, bowiem umożliwia to zmniejszenie kosztów uzyskania od franczyzodawcy elementów pakietu franczyzowego, stanowiących wartości niematerialne i prawne. W związku z powyższym podatnik dokonuje korekty w ciągu pięciu kolejnych lat, a jeżeli chodzi o nieruchomości w ciągu dziesięciu kolejnych lat, licząc od roku, w którym środki te przekazane zostały mu do użytkowania. Wskazać należy, że roczna korekta dotyczy, w przypadku środków trwałych, 1/5 kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu, a w przypadku nieruchomości 1/10 tejże kwoty. Korekta może mieć zarówno wartość dodatnią jak i ujemną. W przypadku wartości dodatniej kwota ta zwiększy podatek naliczony, natomiast w przypadku wartości ujemnej – pomniejszy go<sup>38</sup>.

Na zakończenie niniejszej części zwrócić należy uwagę na bardzo powszechną w przypadku systemów franczyzowych sytuację, a więc sytuację gdy umowa zawierana jest z podmiotem zagranicznym. Zdarza się również, że organizatorzy sieci udzielają franczyzy na terytorium danego kraju jednemu lub kil-

---

<sup>36</sup> Art. 90 ust. 3 u.p.t.u.

<sup>37</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 maja 2013 roku, sygn. ILPP4/443-81/13-2/EWW, [www.podatki.biz](http://www.podatki.biz) (dostęp: 20 marca 2020 r.).

<sup>38</sup> Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 października 2010 roku, sygn. IPPP3/443-633/10-4/MG, [interpetacje-podatkowe.org](http://interpetacje-podatkowe.org) (dostęp: 21 marca 2020 r.).

ku masterfranczyzobiorcom, którzy to na podstawie umowy uzyskują prawo do dalszego udzielania franczyzy podmiotom krajowym. W powyższych przypadkach dojść może do tak zwanego importu usług. Ma on miejsce, gdy świadczący usługę posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium Polski, a zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług do rozliczania podatku z tytułu tej usługi zobowiązany jest usługobiorca<sup>39</sup>. Istotne jest jednak, że w przypadku położenia miejsca świadczenia usługi poza granicami Polski, wyklucza się możliwość uznania danej czynności za import usług. Najistotniejszy w przypadku importu usług jest fakt, że to usługobiorca obowiązany jest do dokonania rozliczenia podatkowego, a obowiązek podatkowy powstaje w chwili wykonania usługi. Usługi, dla których ustalane są następujące po sobie terminy płatności, uznaje się jednak za wykonane z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się te płatności lub rozliczenia, aż do momentu zakończenia świadczenia tychże usług<sup>40</sup>. W przypadku franchisingu bardzo częste jest świadczenie usług w sposób ciągły. Gdy takie ciągłe świadczenie usług trwać będzie przez okres dłuższy niż rok, a terminy płatności lub rozliczeń nie upływają w ciągu danego roku, uznaje się, iż usługa taka została wykonana z upływem każdego roku podatkowego, aż do chwili zakończenia jej świadczenia.

#### 4. Podsumowanie

Konkludując przedstawione rozważania, należy zauważyć, że systemy francyzowe istnieją od bardzo dawna i stanowią jeden z fundamentów współczesnej gospodarki. Analiza genezy tego stosunku prawnego pozwala na pełne zrozumienie jego istoty, którą jest licencja francyzowa.

Kolejną istotną kwestią są podstawy prawne franchisingu. Jako że omawiany stosunek prawny nie został zdefiniowany w powszechnie obowiązujących przepisach prawa, należy w tym zakresie posilkować się przepisami kodeksu cywilnego regulującymi zasadę swobody umów i inne kwestie dotyczące umów nienazwanych. Niezwykle pomocne w tym zakresie będą również definicje zaproponowane przez przedstawicieli doktryny prawa oraz, przede wszystkim, definicja zawarta w Europejskim Kodeksie Etyki Udzielania Franczyzy.

Zrozumienie powyższych kwestii pozwala na analizę omawianego stosunku prawnego pod względem opodatkowania świadczonych przez jego organizatorów usług. Wątpliwości w tym zakresie budzi wybór stawki opodatkowania,

---

<sup>39</sup> H. Lubińska, P. Małecki, *Import usług w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2007, s.7.

<sup>40</sup> Art. 19a ust. 3 u.p.t.u.

która to kwestia została już rozstrzygnięta ugruntowanym stanowiskiem organów podatkowych, możliwość odliczenia podatku wykazanego na fakturze wystawionej przez franchyzodawcę, a także opodatkowanie usług świadczonych na rzecz zagranicznych uczestników systemów franchyzowych.

## Literatura

- Antonowicz A., *Rozwój sieci franchisingowych w Niemczech i w Polsce – Analiza porównawcza*, „Finanse, Rynki Zbytu, Ubezpieczenia” z 2011, Nr 685, s. 11–22.
- Chwistecka-Dudek H., *Franchising jako alians strategiczny*, „Studia Ekonomiczne/Akademia Ekonomiczna w Katowicach” z 2006, Nr 37, s. 117–128.
- Fila J., Witczak R., *Podatkowe aspekty franchisingu jako formy finansowania przedsiębiorstw w globalizującej się gospodarce*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica”, 2011; Nr 260, s. 295–307.
- Gheribi E., *Sieci franchyzowe w usługach gastronomicznych*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach” 2014, Nr 202, s. 160–169.
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Kowalski R., *Jak dokonywać rocznej korekty VAT*, www.infor.pl, (dostęp: 20 marca 2020 r.).
- Lubińska H., Małecki P., *Import usług w polskim systemie podatkowym*, Warszawa 2007.
- Salik M., *Napój ze szczyptą kokainy, czyli historia Coca-Coli*, www.focus.pl (dostęp: 10 marca 2020 r.).
- Mendelsohn M., Acheson D., *Franchising*, Warszawa 1992.
- Pokorska B., *Przedsiębiorca w systemie franchyzowym*, Warszawa 2004.
- Stawicka M. K., *Franchyza. Droga do sukcesu*, Gliwice 2010.
- Stecki L., *Franchising*, Toruń 1997.
- Szewczak N., *Twórcy McSukcesu. Kto tak naprawdę stworzył McDonalda*, www.forbes.pl (dostęp: 10 marca 2020 r.).
- Szkołno-Koguc J., *Problemy harmonizacji podatkowej w krajach Unii Europejskiej*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia. Sectio H” 2008, Vol. XLII, s. 253–266.
- Tokaj-Krzewska A., *Franchising. Strategia rozwoju małych firm w Polsce*, Warszawa 1999.
- Wolański R., *System podatkowy w Polsce*, Kraków 2004.

## Akty prawne

- Dyrektywa 2018/912 (UE) z 22 czerwca 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w zakresie okresu obowiązywania minimalnej stawki podstawowej (Dz. Urz. L 162/1 z 27 czerwca 2018 roku).
- Rozporządzenie Komisji Europejskiej Nr 316/2014 z 21 marca 2014 roku w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do kategorii porozumień o transferze technologii (Dz. Urz. UE. L. Nr 93, str. 17)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z 30 marca 2011 roku w sprawie wyłączenia niektórych rodzajów porozumień wertykalnych spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję (Dz.U. 2011 Nr 81 poz. 441).
- Ustawa z 23 kwietnia 1964 roku Kodeks Cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1145 z późn. zm.).



- Ustawa z 30 czerwca 2000 roku prawo własności przemysłowej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 286 z późn. zm.).
- Ustawa z 16 lutego 2007 roku – o ochronie konkurencji i konsumentów (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 369 z późn. zm.).
- Ustawa z 11 marca 2004 roku – o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 106 z późn. zm.).
- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. C 326 z 26 października 2012 roku, P. 0001-0390 ost. zm.).

### **Orzecznictwo**

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 10 sierpnia 2010 roku, sygn. ILPP2/443-741/10-4/JK, [www.podatki.biz](http://www.podatki.biz) (dostęp: 20 marca 2020 r.).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 9 grudnia 2010 roku, sygn. IPPP1-443-978/10-5/PR, [interpretacja-podatkowa.pl](http://interpretacja-podatkowa.pl) (dostęp: 20 marca 2020 r.).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 4 czerwca 2010 roku, sygn. ILPP2/443-359/10-5/AD, [www.lexlege.pl](http://www.lexlege.pl) (dostęp: 20 marca 2020 r.).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 października 2010 roku, sygn. IPPP3/443-633/10-4/MG, [interpetacje-podatkowe.org](http://interpetacje-podatkowe.org) (dostęp: 21 marca 2020 r.).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 października 2010 roku, sygn. IPPP3/443-633/10-4/MG, [www.sip.gov.pl](http://www.sip.gov.pl) (dostęp: 21 marca 2020 r.).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 maja 2013 roku, sygn. ILPP4/443-81/13-2/EWW, [www.podatki.biz](http://www.podatki.biz) (dostęp: 29 marca 2018 r.).
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 28 stycznia 1986 roku w sprawie „Pro-nuptia” nr 161/84, EU:C:1986:41.

### **Netografia**

- [www.mcdonalds.pl](http://www.mcdonalds.pl) (dostęp: 10 marca 2020 r.).

### **Inne**

- Europejski Kodeks Etyki Udzielania Franchizy*, [www.franchising.pl](http://www.franchising.pl) (dostęp: 20 marca 2020 r.).