

IWONA KRZEMIŃSKA<sup>1</sup>

# Propozycje opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej w Unii Europejskiej

## Streszczenie

Autorka poszukuje odpowiedzi na pytanie, czy Unia Europejska potrzebuje własnych rozwiązań w zakresie opodatkowania gospodarki cyfrowej oraz czy rozwiązanie docelowe zaproponowane przez Komisję, czyli opodatkowanie znaczącej obecności cyfrowej, może być skutecznym narzędziem opodatkowania gospodarki cyfrowej w Unii Europejskiej. W tym celu poczyniono kolejno odniesienia do wybranych stanowisk doktryny międzynarodowej, regulacji OECD oraz projektu Dyrektywy.

**Słowa kluczowe:** podatek cyfrowy, gospodarka cyfrowa, obecność cyfrowa, Unia Europejska

---

<sup>1</sup> Iwona Krzemińska – doktorantka na Wydziale Prawa i Administracji na Uniwersytecie Warszawskim; e-mail: iwona.krzeminska@hotmail.com; ORCID: 0000-0003-0141-8428.

IWONA KRZEMIŃSKA

# Proposals for the taxation of a significant digital presence in the European Union

## Abstract

A review of solutions which serve the taxation of the digital economy allows for the statement of a thesis that there are many methods which could tax business activity based on digital technologies. One should remember, however, that there also must be consensus and political will in order to introduce them. Due to the lack of consensus at the global level, on 21 March 2018, the European Commission presented two draft directives which were to ensure the taxation of enterprises conducting business in the European Union in the area of digital economy: the Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and the Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. The drafts of the Directives presented by the Commission are the beginning of the legislative work at the Union level. One should ask the question whether the European Union needs its own solutions regarding the taxation of the digital economy. In this paper, the author attempts to evaluate whether the target solution proposed by the Commission, that is, the taxation of a significant digital presence, i.e. a digital establishment, can be an effective tool for the taxation of the digital economy in the European Union. For this purpose, subsequent references were made to selected opinions of international doctrine, OECD regulations and the draft of the Directive.

**Keywords:** digital taxation, digital economy, digital presence, European Union

## Wstęp

Przeгляд rozwiązań służących opodatkowaniu gospodarki cyfrowej pozwala na postawienie tezy, że istnieje wiele metod, które mogłyby skutecznie opodatkować działalność opartą na technologiach cyfrowych. Jednak należy pamiętać, że muszą istnieć również konsensus i wola polityczna w celu ich wprowadzenia. Wobec braku konsensusu na szczeblu globalnym 21 marca 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła dwa projekty dyrektyw mające zapewnić opodatkowanie przedsiębiorstw prowadzących w Unii Europejskiej działalność w obszarze gospodarki cyfrowej: Dyrektywę ustanawiającą przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca<sup>2</sup>, oraz Dyrektywę w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych<sup>3</sup>. Projekty Dyrektyw przedstawione przez Komisję są początkiem prac legislacyjnych na szczeblu Unii. Należy zadać sobie pytanie, czy Unia Europejska potrzebuje własnych rozwiązań w zakresie opodatkowania gospodarki cyfrowej. W niniejszym artykule autorka stara się ocenić, czy rozwiązanie docelowe zaproponowane przez Komisję, czyli opodatkowanie znaczącej obecności cyfrowej tj. zakładu cyfrowego, może być skutecznym narzędziem opodatkowania gospodarki cyfrowej w Unii Europejskiej. W tym celu poczyniono kolejno odniesienia do wybranych stanowisk doktryny międzynarodowej, regulacji OECD oraz projektu Dyrektywy.

## Potrzeba opodatkowania gospodarki cyfrowej w doktrynie międzynarodowej

Dostępne reguły międzynarodowego opodatkowania uznawane są za przestarzałe i nieprzystosowane do realiów nowoczesnej działalności gospodarczej o charakterze cyfrowym czy wirtualnym, czyli takim, który nie wymaga fizycznej obecności

---

<sup>2</sup> Wniosek Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca z 21 marca 2018 r., KOM(2018) 147 wersja ostateczna (dalej: „Dyrektywa”).

<sup>3</sup> Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, KOM(2018) 148 wersja ostateczna.

w innym państwie w celu prowadzenia działalności. Kwestia rozwiązań prawno-podatkowych pozwalających wyjść naprzeciw cyfryzacji gospodarki w ostatnich latach była szeroko dyskutowana, zarówno w nauce prawa podatkowego, jak również na szczereblu instytucji międzynarodowych oraz krajowych organów prawodawczych<sup>4</sup>. Efektem tychże prac w Unii Europejskiej jest między innymi projekt Dyrektywy proponujący opodatkowanie znaczącej obecności cyfrowej. Przy tym należy zwrócić uwagę, że powstały liczne koncepcje opodatkowania działalności o charakterze cyfrowym, w związku z czym niezbędna jest krytyczna analiza, czy model opodatkowania zaproponowany przez Komisję Europejską jest właściwy, w szczególności czy instrument regionalny może być skutecznym narzędziem opodatkowania działalności cyfrowej.

Należy zwrócić uwagę, że o ile w ostatnich latach przedstawiono szereg modeli opodatkowania gospodarki cyfrowej, to nie przedstawiono spójnej definicji gospodarki cyfrowej czyli przedmiotu opodatkowania. Warto zwrócić uwagę, że obszerny Raport BEPS Działanie 1 poświęcony gospodarce cyfrowej<sup>5</sup> takiej definicji nie zawierał. Co więcej, słyszalne były głosy w debacie międzynarodowej, że nie istnieje coś takiego jak gospodarka cyfrowa, gdyż zająbia się ona z gospodarką tradycyjną lub nawet jest jej elementem. Z kolei w kolejnym Raporcie poświęconym gospodarce cyfrowej<sup>6</sup> OECD odeszło od pojęcia gospodarki cyfrowej (ang. *digital economy*) na rzecz pojęcia cyfryzującej się gospodarki (ang. *digitalising economy*). We wspomnianym raporcie, który OECD opublikowało w marcu 2018 r., wskazano na trzy elementy wyróżniające cyfryzującą się gospodarkę. Pierwsza cecha to możliwość świadczenia usług na odległość bez obecności w danym państwie w postaci tzw. stałego zakładu na dużą skalę (ang. *scale without mass*). Jest to możliwe dzięki nowoczesnym technologiom, jednak nie dotyczy tylko tzw. gigantów cyfrowych, ale też mniejszych przedsiębiorstw. Druga cecha wyróżniająca to znaczenie własności intelektualnej dla modelu biznesowego. A trzecia to wymierna wartość, jaką stanowią dane dotyczące klientów oraz ich aktywny udział w tworzeniu marki i wartości przedsiębiorstw działających w obszarze cyfrowym.

Również w międzynarodowej doktrynie wskazywano, że aby zapewnić skuteczność wprowadzanych rozwiązań, konieczne jest najpierw ustalenie definicji gospodarki cyfrowej. Przykładowo A. Baez i Y. Brauner z IBFD Academic Task Force w swojej propozycji wskazali na możliwość wprowadzenia podatku u źródła

---

<sup>4</sup> R. Azam, *E-commerce Taxation and Cyberspace Law: Integrative Adaptation Model*, „Virginia Journal of Law & Technology Association” 2007, 12(5).

<sup>5</sup> *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*, OECD, Paris 2015.

<sup>6</sup> *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris 2018.

w celu opodatkowania gospodarki cyfrowej. W tym celu zaproponowali dodanie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania definicji legalnej transakcji cyfrowej<sup>7</sup>. Autorzy zaproponowali brzmienie takiej definicji opartej na teście funkcjonalnym: „Za cyfrową transakcję należy uznać sprzedaż lub nabycie dobra albo usługi wszelkiego rodzaju, przeprowadzoną za pośrednictwem sieci komputerowej lub doprowadzoną do skutku poprzez platformy mobilne, Internet lub sieci sensorowe”. Autorzy słusznie wskazali, że dla skuteczności mechanizmu podatku u źródła niezbędne jest precyzyjne zdefiniowanie płatności lub transakcji, a sama definicja, żeby była użyteczna, powinna być dostatecznie jasna. Autorzy ocenili zaproponowaną definicję jako zbyt szeroką czy mogącą objąć za wiele transakcji, stąd wskazali na konieczność wprowadzenia zwolnień podmiotowych dla wybranych podatników. Ponadto zaznaczyli, że dynamika rozwoju w obszarze cyfrowym może w niedługim czasie wymagać dostosowania zakresu definicji do nowych modeli działalności<sup>8</sup>.

Z kolei P. Hongler i P. Pistone działający również w ramach IBFD Academic Task Force skupili się na możliwości opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych na podstawie koncepcji zakładu. Zaproponowali zmiany w definicji stałego zakładu poprzez wprowadzenie do art. 5 Konwencji Modelowej OECD konstrukcji „obecności cyfrowej”. W ich ocenie dzięki wprowadzeniu nowego zakresu pojęcia stałego zakładu możliwe będzie częściowe odejście od łączenia zakładu z fizyczną obecnością na danym terytorium oraz przeniesienie ciężaru na element kreacji wartości, jaka tworzona jest przez przedsiębiorstwo cyfrowe w danej jurysdykcji. Kreowanie wartości w tym kontekście nie oznacza jedynie strony podażowej, ale również wartość przedsiębiorstwa, która zwiększana jest przez sam rynek oraz użytkowników.

Wspomniana propozycja Honglera i Pistone’a obejmuje wprowadzenie art. 5 ust. 8 do Konwencji Modelowej OECD o następującym brzmieniu: „W przypadku, gdy przedsiębiorstwo będące rezydentem jednego z umawiających się państw umożliwia (lub oferuje) dostęp do elektronicznej aplikacji, bazy danych, rynkowej platformy online, miejsca gromadzenia danych lub oferuje usługi reklamowe na stronach internetowych lub elektronicznych aplikacjach używanych przez więcej niż 1000 indywidualnych użytkowników na miesiąc, którzy są rezydentami innego umawiającego się państwa, to uważa się, że przedsiębiorstwo posiada w tym

<sup>7</sup> A. Baez, Y. Brauner, *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, „WU International Taxation Research Paper Series” 2015, 14.

<sup>8</sup> *Ibidem*, s. 12.

drugim państwie zakład, jeżeli całkowite przychody ze wskazanej działalności w drugim umawiającym się państwie przekraczają rocznie XXX”<sup>9</sup>.

Aby zapobiec problemom z interpretacją wskazanej definicji, autorzy propozycji wskazują, że Komentarz do Konwencji Modelowej OECD powinien zawierać definicję niektórych stwierdzeń zawartych w samej definicji i w tym zakresie to Komentarz nie Konwencja powinien podlegać aktualizacji, przykładowo w zakresie pojęć: „umożliwia (lub oferuje) dostęp”, „użytkownicy”.

Według koncepcji Honglera i Pistone’a w celu ukonstytuowania się zakładu cyfrowego konieczne wg zaproponowanej definicji jest spełnienie czterech wymogów (i) świadczenie usług cyfrowych oraz przekroczenie progów (ii) liczby użytkowników, (iii) czasu świadczenia usługi, (iv) minimalnych przychodów. Jeśli chodzi o definicję usług cyfrowych, zdaniem naukowców powinna być ona zawarta w zaprezentowanym kształcie w art. 5 ust. 8 Konwencji Modelowej OECD oraz poprzez zastosowanie tego przepisu w bilateralnych umowach międzynarodowych podlegać interpretacji organów i sądów w poszczególnych jurysdykcjach.

Kryterium przekroczenia progu liczby użytkowników związane jest z tym, że liczba konsumentów jest w ocenie Honglera i Pistone’a najistotniejszym czynnikiem znaczenia i wzrostu firmy w danym państwie. Mimo tego iż bardzo ważnym miernikiem istnienia firmy w danym państwie jest czas, jaki spędzany jest na używaniu danej platformy, to kreatorem wartości firmy jest w większej mierze liczba użytkowników, co w konsekwencji uzasadnia zastosowanie opodatkowania w państwie źródła. Ważne jest również dokonanie dodatkowych komentarzy i interpretacji samego pojęcia użytkowników, tak aby była pewność, czy chodzi o użytkowników mających dostęp do darmowych usług, czy może jedynie o użytkowników będących subskrybentami. Z kolei wymóg przekroczenia czasu świadczenia usługi związany jest przede wszystkim z bardzo szybko rosnącym potencjałem firm gospodarki cyfrowej. Dlatego też ustalenie zakładu w danym państwie powinno nastąpić 12 miesięcy lub po osiągnięciu danej granicy użytkowników. Natomiast kryterium progu przychodów ma na celu wyłączenie spod opodatkowania małych i średnich firm działających w gospodarce cyfrowej, gdyż spowodowałoby to istotne obciążenia natury administracyjnej. Z drugiej strony, niekoniecznie próg ten powinien wynosić tyle samo dla każdego kraju, zaś może być liczony w proporcji ekonomicznej „siły” danej jurysdykcji<sup>10</sup>.

Ze względu na istnienie wymogu przekroczenia limitu użytkowników nowy zakres definicji stałego zakładu najprawdopodobniej objąłby więcej transakcji

<sup>9</sup> P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, „WU International Taxation Research Paper Series” 2015, 15, s. 2–3.

<sup>10</sup> Ibidem, s. 3.

typu B2C aniżeli B2B. Należy jednak zauważyć, że największa kategoria transakcji B2B, czyli e-handel, najczęściej prowadzi do powstania stałego zakładu na danym terytorium na podstawie istniejących zapisów art. 5 Konwencji Modelowej OECD. Wydaje się, że to właśnie na modelu opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej dyskutowanym przez Honglera i Pistone'a Unia Europejska wzorowała zaproponowane przez siebie rozwiązanie docelowe.

## E-handel i cyfryzacja gospodarki w Komentarzu do Konwencji Modelowej

Należy podkreślić, że kwestia cyfryzacji gospodarki zanim została zaadresowana w raportach BEPS od lat znajdowała odzwierciedlenie w Komentarzu do Konwencji Modelowej OECD. Już w 1996 r. powstała Grupa Robocza OECD, która rozpoczęła badania dotyczące problemów podatkowych pojawiających się w związku z rozwojem technologii internetowych. Omawianym zagadnieniom zostały poświęcone pkt 42.1–42.10 Komentarza do art. 5 KM-OECD<sup>11</sup>. Główne problemy związane z określeniem istnienia stałego zakładu w kontekście gospodarki cyfrowej dotyczą przede wszystkim odpowiedniego określenia charakteru strony internetowej, serwera oraz dostawcy usług internetowych (ang. ISP – *Internet Service Provider*)<sup>12</sup>.

Dostawcami usług internetowych (ISP) są podmioty świadczące usługi hostingu poprzez umieszczanie serwisów internetowych innych przedsiębiorców na swoich serwerach<sup>13</sup>. Niektórzy przedstawiciele doktryny wskazywali, że ISP wypełnia przesłanki uznania za przedstawiciela zależnego zgodnie z art. 5 ust. 5 KM-OECD, co pozwoliłoby na przyjęcie, że stanowi tzw. zakład agencyjny danego przedsiębiorstwa. Ostatecznie jednak przyjęto, że dostawca usług internetowych nie jest przedstawicielem zależnym, ponieważ nie jest upoważniony do zawierania umów w imieniu tego podmiotu. Dodatkowo wskazuje się, że ISP może oferować hosting dla stron internetowych wielu przedsiębiorstw, co upodabnia go do przedstawiciela niezależnego<sup>14</sup>. A zatem również koncepcja zakładu typu agencyjnego okazała się niewystarczającym rozwiązaniem.

<sup>11</sup> *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, przeł. K. Bany, Warszawa 2016.

<sup>12</sup> J. Warnieło, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowe*, [w:] M. Jamróży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016, s. 116.

<sup>13</sup> K. Lasiński-Sulecki, *Staly zakład w warunkach gospodarki elektronicznej*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 391.

<sup>14</sup> M. Geurts, *Server as a permanent establishment?*, „Intertax” 2000, 28(4), s. 173–174.

Z kolei temat handlu elektronicznego w kontekście zakładu został wprowadzony do Konwencji modelowej OECD w 2003 r. OECD uznało wówczas, że istnieje konieczność doprecyzowania rozumienia definicji zakładu w związku z rozpowszechnianiem się e-handlu. Odpowiedzi na pytanie, czy prowadzenie działalności handlowej za pośrednictwem Internetu może prowadzić do powstania zakładu, nadal należy szukać w kontekście tradycyjnej definicji zakładu. Zatem konieczne jest dokonanie analizy, czy mamy do czynienia placówką, której można przypisać atrybut stałości oraz za pośrednictwem której prowadzona jest całość lub część działalności przedsiębiorcy<sup>15</sup>.

Zanim przeprowadzi się analizę, czy instytucja zakładu zagranicznego jest wystarczająca, aby opodatkować tzw. e-commerce, należy dokonać rozróżnienia pomiędzy komputerem/serwerem a danymi/oprogramowaniem zlokalizowanym na komputerze. Posiadanie sprzętu komputerowego może prowadzić do powstania zakładu, jeżeli można mu przypisać atrybut stałości. Chodzi o to, aby sprzęt znajdował się w danym miejscu przez odpowiedni okres (co najmniej 6 miesięcy). Przedsiębiorca musi prowadzić za pośrednictwem sprzętu komputerowego całość lub część swojej podstawowej działalności. Dla spełnienia tej przesłanki nie jest konieczne, aby w miejscu, gdzie znajduje się sprzęt, przebywali ludzie, którzy go obsługują. Konwencja modelowa OECD stwierdza bowiem, że nie każdy rodzaj działalności wymaga aktywnego udziału człowieka w prowadzeniu placówki.

Jednocześnie, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 5 ust. 4 KM OECD, do powstania zakładu nie dojdzie, jeżeli serwer lub inny sprzęt komputerowy jest wykorzystywany do działalności przygotowawczo-pomocniczej. Z reguły z tego rodzaju sytuacją mamy do czynienia w przypadku: działalności reklamowej, zbierania informacji rynkowych dla przedsiębiorstwa, dostarczania informacji, przekazywania informacji za pomocą serwera lustrzanego (ang. *mirror server*) dla potrzeb bezpieczeństwa i wydajności, udostępnienia kanału łączności podobnego do linii telefonicznej między dostawcami a klientami. Należy podkreślić, że lista ta ma charakter przykładowy i każdorazowo należy weryfikować, czy faktycznie w danych okolicznościach mamy do czynienia z działalnością przygotowawczo-pomocniczą.

Konwencja modelowa OECD w pkt 42.2 komentarza do art. 5 stanowi wprost, że stronie internetowej nie sposób przypisać jakiegokolwiek lokalizacji, którą można by uznać za placówkę. W tym przypadku nie może być bowiem mowy o istnieniu materialnej przestrzeni tj. pomieszczeń, maszyn czy urządzeń. Z drugiej strony, serwer, na którym umieszczona jest strona internetowa, jako element stały może stanowić „stałą placówkę” dla podmiotu udostępniającego serwer innym przed-

---

<sup>15</sup> A. Oktawiec, *Zakład*, [w:] M. Zasiewska, A. Oktawiec, J. Chorążka (red.), *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 104.



siębiorcom (operatora serwera) lub prowadzącego za jego pośrednictwem działalność innego rodzaju. Natomiast dla podmiotu korzystającego z serwera, w sytuacji gdy nie jest on jego właścicielem, zajmowanie pamięci serwera nie prowadzi do powstania zakładu z uwagi na brak materialnej przestrzeni. Oznacza to, że udostępnienie części przestrzeni na serwerze nie stanowi udostępnienia placówki<sup>16</sup>.

Należy podkreślić, że działalność w obrębie gospodarki cyfrowej wydaje się być niemożliwa bez wykorzystywania serwerów komputerowych. Serwer to automatyczne urządzenie udostępniające zasoby pomiędzy innymi urządzeniami podłączonymi do danej sieci. Wskazanymi zasobami mogą być m.in. strony internetowe lub poczta e-mail. Zgodnie z ustaleniami OECD, w przypadku gdy serwer jest określonym urządzeniem posiadającym fizyczną lokalizację, może stanowić stałą placówkę, przez którą prowadzona jest działalność gospodarcza. W związku z tym, w sytuacji gdy serwer używany jest regularnie przez przedsiębiorstwo do prowadzenia działalności gospodarczej oraz pozostaje do dyspozycji przedsiębiorstwa właśnie w tym celu, może on stanowić zakład. Należy zauważyć, że w takim przypadku funkcje, jakie wypełnia dany serwer, powinny stanowić „istotną” lub „podstawową” część działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo<sup>17</sup>. Niemniej w związku z tym, że strona jako taka nie stanowi zakładu zagranicznego, należy uznać, że dotychczasowa definicja zakładu zagranicznego opierającego się o koncepcję placówki jest niewystarczająca.

Przy tym należy zwrócić uwagę, że już kwestia opodatkowania samego serwera jako zakładu zagranicznego stanowiła kwestię kontrowersyjną dla państw należących do OECD. Przykładowo, Wielka Brytania zastrzegła w pkt 45.5 do art. 5 KM OECD, że serwer wykorzystywany przez podmiot będący tzw. e-tailerem łącznie ze stronami internetowymi lub bez nich nie tworzy zakładu. Z kolei do czasu aktualizacji z 2010 r. istniało zastrzeżenie zgłoszone przez Grecję i Hiszpanię, że do czasu wypracowania przez OECD ostatecznego stanowiska w kwestii podatkowego traktowania e-handlu nie są zobowiązane do stosowania się do wytycznych zawartych w konwencji (pkt 45.6 do art. 5 KM OECD w wersji sprzed aktualizacji z 2010 r.). Wraz z aktualizacją z 2010 r. Hiszpania zrezygnowała z powyższego zastrzeżenia, natomiast Grecja i Chile zastrzegły wprost, że nie będą przestrzegać wytycznych OECD dotyczących traktowania e-handlu zawartych w pkt 42.1–42.10 komentarza (pkt 45.6 według numeracji wprowadzonej przez aktualizację KM OECD z 2010 r.)<sup>18</sup>. Wydaje się, że mnogość modeli biznesowych oraz odmiennego spojrzenia na ochronę

---

<sup>16</sup> Ibidem.

<sup>17</sup> J.-P. Chetcuti, *The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response*, „Inter Lawyer” 2002, s. 3.

<sup>18</sup> A. Oktawiec, op. cit., s. 105.

własnego interesu fiskalnego są barierami blokującymi osiągnięcie konsensusu nie tylko na szczeblu globalnym, ale i regionalnym.

Aktualizacja komentarza do KM OECD w 2010 r. objęła m.in. kwestię rozumienia definicji zakładu w kontekście działalności prowadzonej przez operatorów satelitów. OECD stanęło na stanowisku, że zarówno satelita w przestrzeni kosmicznej jak i powierzchnia na ziemi, do której docierają wysyłane przez satelitę sygnały, nie kreują stałej placówki dla operatora satelity. W związku z tym istnienie satelity nie prowadzi do powstania zakładu jej operatora.

## Koncepcje OECD post-BEPS

Na gruncie instytucjonalnym w szczególności należy zwrócić uwagę na prace prowadzone przez OECD. Co prawda przedmiotem niniejszego artykułu jest rozwiązanie zaproponowane przez Unię Europejską, to jednak w celu umiejscowienia tego rozwiązania w koncepcji zakładu zagranicznego celowym warto odwołać się do analiz OECD, w których to rozważano trzy koncepcje związane z zakładem zagranicznym.

Pierwsza zakłada dodanie definicji „wirtualnej stałej placówki”, poprzez którą przedsiębiorstwo prowadzi działalność gospodarczą. W świetle tej koncepcji „wirtualna placówka” mogłaby prowadzić do powstania zakładu, w sytuacji gdy przedsiębiorstwo utrzymuje stronę internetową na serwerze innego przedsiębiorstwa zlokalizowanego w danym państwie i prowadzi działalność gospodarczą za pośrednictwem tej strony internetowej. Na gruncie tej propozycji strona internetowa stanowi miejsce działalności przedsiębiorstwa o charakterze wirtualnym. Według tej propozycji zostałaby zatem wyeliminowana konieczność dysponowania przez przedsiębiorstwo materialnymi czynnikami w postaci pomieszczeń czy urządzeń. Druga z propozycji zakłada opracowanie „wirtualnego zakładu agencyjnego” jako elektronicznego ekwiwalentu dla klasycznego zakładu opartego na działalności przedstawiciela zależnego. Według tej propozycji koncepcja zakładu typu agencyjnego mogłaby ulec rozszerzeniu o inne okoliczności, w których kontrakty są zwyczajowo zawierane w imieniu przedsiębiorstwa przez osoby znajdujące się w państwie źródła, w stronę technologicznego zawierania umów bez konieczności udziału „czynnika ludzkiego”. Przykładowo strona internetowa, poprzez którą umowy wiążące przedsiębiorstwo są zwyczajowo finalizowane, mogłaby być traktowana jako zależny agent przedsiębiorstwa niezależnie od fizycznej lo-

kalizacji serwerów, na których taka strona jest umieszczona<sup>19</sup>. Trzecia z propozycji zakłada zupełnie nowy próg obecności i aktywności przedsiębiorstwa, prowadzący do powstania „zakładu opartego na lokalnej obecności gospodarczej”, który nie byłby uzależniony od istnienia stałej placówki przedsiębiorstwa będącej w jego dyspozycji. Według tej propozycji próg obecności i aktywności przedsiębiorstwa zagranicznego w danym państwie powinien być analizowany w sytuacji, w której przedsiębiorstwo dostarcza usługi o charakterze elektronicznym w miejscu zamieszkania klientów. Próg powinien być skonstruowany w taki sposób, aby objąć nim przedsiębiorstwa, których aktywność ekonomiczna jest znaczna i mogłyby być, według OECD, oparte zarówno na kryterium czasowym, jak i przychodowym<sup>20</sup>.

Rozszerzenie trzeciej koncepcji można dostrzec w ramach BEPS Action 1, w którym OECD zaprezentowała podejście oparte na „znaczącej obecności elektronicznej”. Zgodnie z proponowaną opcją kryterium, które mogłoby być stosowane w sytuacji prowadzenia przez przedsiębiorstwo zagraniczne na terytorium danego państwa wyłącznie działalności elektronicznej o charakterze „całkowicie zdemateryalizowanym”, mogłoby być utrzymywanie „znaczącej obecności elektronicznej” w gospodarce państwa źródła. Jako potencjalne elementy „testu obecności elektronicznej” OECD proponuje oceniać m.in., czy: podstawowa działalność przedsiębiorstwa bazuje całkowicie bądź w istotnej części na dobrach cyfrowych; żadne fizyczne elementy bądź działania nie są zaangażowane w łańcuchu wartości, poza istnieniem i wykorzystywaniem serwerów lub stron internetowych; umowy są zawierane wyłącznie za pośrednictwem Internetu; płatności są dokonywane wyłącznie za pośrednictwem kart kredytowych bądź innych płatności elektronicznych. Widać zatem, iż w ramach prac prowadzonych w OECD na znaczeniu zyskuje podejście oparte na rzeczywistej ekonomicznej partycypacji przedsiębiorstwa zagranicznego w gospodarce danego państwa jako źródła jego dochodów, co stanowić powinno punkt wyjścia do dyskusji o nowym „progu obecności i aktywności”, który uprawniałby państwo źródła do opodatkowania dochodów nierezydenta podatkowego osiąganych z działalności o charakterze elektronicznym, w szczególności w obrocie dobrami cyfrowymi.

Rozwijające się technologie ICT<sup>21</sup> powodują, że działalność na terytorium danego kraju z jednej strony może w ogóle nie wymagać żadnej aktywności fizycznej,

<sup>19</sup> *Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*, Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits, OECD, Paris 2004.

<sup>20</sup> *Ibidem*.

<sup>21</sup> Technologie informacyjne i komunikacyjne można zdefiniować jako zbiór technologii oraz aplikacji, które umożliwiają elektroniczne przetwarzanie, przechowywanie, wyszukiwanie oraz przesyłanie danych pośród szerokiego grona użytkowników lub klientów. G. Cohen, I. Salomon,

a z drugiej strony generować w tym miejscu bardzo duże przychody. Dlatego opisane powyżej propozycje zmian co do zasady należy ocenić pozytywnie. Zaakceptowanie nowych reguł określenia stałego zakładu w gospodarce cyfrowej mogłoby pozwolić na ujednoczenie praktyki poszczególnych państw. Jak pokazują analizy dotyczące orzecznictwa państw na całym świecie, warunki ustalania stałego zakładu znacząco różnią się w poszczególnych państwach (brak jest jednolitego orzecznictwa nawet w obrębie państw OECD)<sup>22</sup>.

Nie ulega wątpliwości, że obecna infrastruktura prawno-podatkowa w wymiarze globalnym, czyli w oparciu przede wszystkim o umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie zapewnia efektywności pobierania danin publicznych, ani nie pozwala opodatkować dochodu na terytorium państwa, w którym on rzeczywiście powstaje. Przegląd proponowanych w doktrynie modyfikacji opodatkowania gospodarki cyfrowej pozwala na postawienie tezy, że istnieje wiele metod, które mogłyby skutecznie opodatkować działalność opartą na technologiach cyfrowych. Jednak należy pamiętać, że musi istnieć również konsensus i wola polityczna w celu ich wprowadzenia. Wydaje się, że wprowadzenie, a nawet zaproponowanie zmian o charakterze globalnym na tę chwilę wydaje się być zbyt „rewolucyjne”. Należy podkreślić, że pomimo kolejnych zmian do Komentarza do Konwencji Modelowej OECD, ożywionych dyskusji na szczeblach instytucjonalnych i w doktrynie OECD nie zaproponowało wprowadzenia definicji cyfrowego zakładu do Konwencji Multilateralnej<sup>23</sup>.

## Propozycja komisji – znacząca obecność cyfrowa

W dniu 21 marca 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła dwa projekty dyrektyw mające zapewnić opodatkowanie przedsiębiorstw prowadzących w Unii Europejskiej działalność w obszarze gospodarki cyfrowej: Dyrektywę ustanawiającą przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca oraz Dyrektywę w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych. Należy wskazać, że projekty dyrektyw przedłożone przez Komisję są początkiem prac legislacyjnych na szczeblu Unii. Pierwsza z po-

---

P. Nijkamp, *Information-communications technologies (ICT) and transport: does knowledge underpin policy?*, „Telecommunications Policy” 2002, 26, s. 31–52.

<sup>22</sup> J. Warnieło, op. cit., s. 120–122.

<sup>23</sup> Wielostronna konwencja podatkowa (Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, tzw. konwencja MLI) to umowa podpisana 7 czerwca 2017 r. przez ponad 100 państw.

wyższych dyrektyw ma w założeniu stanowić docelową reformę przepisów dotyczących opodatkowania działalności cyfrowej. Projekt Dyrektywy ma na celu umożliwienie państwom członkowskim opodatkowania zysków generowanych na ich terytorium, nawet jeśli dane przedsiębiorstwo nie jest na tym terytorium fizycznie obecne.

Zgodnie z projektem Dyrektywy platforma cyfrowa stanowi podlegającą opodatkowaniu „obecność cyfrową” lub wirtualne stałe miejsce prowadzenia działalności w danym państwie członkowskim, jeżeli spełnia jedno z następujących kryteriów:

- ❑ jej roczne przychody uzyskane w danym państwie członkowskim przekraczają próg wynoszący 7 mln euro,
- ❑ ma w danym państwie członkowskim ponad 100 tys. użytkowników w roku podatkowym,
- ❑ w roku podatkowym między danym przedsiębiorstwem a użytkownikami biznesowymi zawieranych jest ponad 3 tys. umów o usługi cyfrowe.

Ponadto należy zwrócić uwagę, że proponowany instrument może stanowić element wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB<sup>24</sup>).

Druga z zaproponowanych dyrektyw ma stanowić rozwiązanie tymczasowe na czas prac nad docelową reformą oraz zapewnić rozwiązanie na szczeblu Unii na wypadek braku konsensusu co do rozwiązania docelowego. Podatek od usług cyfrowych ma umożliwić natychmiastowe generowanie dochodów dla państw członkowskich, z zastrzeżeniem zawartych w nim mechanizmów w celu ograniczenia możliwości wystąpienia podwójnego opodatkowania. Dyrektywa tymczasowa ma również zapobiec wprowadzeniu przez niektóre państwa członkowskie własnych rozwiązań w tym zakresie, co mogłoby skutkować powstaniem krajowych rozwiązań ze szkodą dla jednolitego rynku.

Zgodnie z preambułą do Dyrektywy wprowadzającej rozwiązanie docelowe celem Unii jest opodatkowanie dochodów cyfrowych tam, gdzie jest kreowana wartość. W preambule zwrócono uwagę, że „Cyfryzacja wywiera jednak również presję na międzynarodowy system podatkowy, ponieważ wciąż zmieniają się modele biznesowe (...). Zastosowanie obecnych przepisów dotyczących opodatkowania osób prawnych w gospodarce cyfrowej doprowadziło do rozbieżności polegających na tym, że miejsce, gdzie opodatkowywane są zyski, nie pokrywa

<sup>24</sup> W październiku 2016 r. Komisja zaproponowała wznowienie prac nad Dyrektywą dotyczącą wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/common-consolidated-corporate-tax-base-ccctb_en)

się z miejscem, w którym dochodzi do tworzenia wartości”. Wyzwania tego rodzaju zostały opisane również w komunikacie Komisji „Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego” przyjętym w dniu 21 września 2017 r. W komunikacie tym Komisja przedstawiła swoją analizę wyzwań w obszarze opodatkowania, z jakimi wiąże się cyfryzacja gospodarki światowej. Następnie, w konkluzjach przyjętych w dniu 19 października 2017 r.<sup>25</sup>, Rada Europejska podkreśliła potrzebę skutecznego i sprawiedliwego systemu podatkowego na miarę ery cyfrowej i wyraziła oczekiwanie, że Komisja przedstawi stosowne wnioski na początku 2018 r. W swoich konkluzjach z dnia 5 grudnia 2017 r.<sup>26</sup> Rada Ecofin również zasygnalizowała, że oczekuje na odpowiednie wnioski Komisji najpóźniej na początku 2018 r., „przy uwzględnieniu stosownych zmian w bieżących pracach OECD i po przeprowadzeniu oceny wykonalności prawnej i technicznej, jak również wpływu gospodarczego ewentualnych reakcji na wyzwania związane z opodatkowaniem zysków z gospodarki cyfrowej”.

## Podsumowanie i wnioski

O ile nie można instytucjom unijnym odmówić skuteczności w przygotowywaniu kolejnych rozwiązań, to już trudno ocenić pozytywnie perspektywę ich wdrożenia oraz generowania dochodów budżetowych. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, że rozwiązanie docelowe jest uzależnione od prac nad CCCTB, nad którym Unia Europejska rozpoczęła prace prawie dwie dekady temu tj. w 2001 r. Jednak nawet gdyby optymistycznie przyjąć, że w najbliższych latach prace nad Dyrektywą zostaną sfinalizowane oraz uzyska ona jednomyślne poparcie, to należy zwrócić uwagę na deficyty zaproponowanego rozwiązania od strony konstrukcyjnej. Po pierwsze, brak możliwości opodatkowania zakładów przedsiębiorstw z jurysdykcji, z którymi Unia Europejska lub jej państwa członkowskie nie zmieniają właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Oznacza to, że istotna działalność cyfrowa doprowadzi jedynie do opodatkowania przedsiębiorstw unijnych, a nie np. amerykańskich czy chińskich, które są w obszarze cyfrowym największymi przedsiębiorstwami na świecie. Kolejno, należy zwrócić uwagę na kwestię alokowania dochodu do zakładu cyfrowego, która powinna się opierać o analizę w rozumieniu cen transferowych tj. przypisywanie to odbywa się w oparciu o analizę funkcji, aktywów i ryzyka w łańcuchu wartości grupy.

<sup>25</sup> Posiedzenie Rady Europejskiej (w dniu 19 października 2017 r.) – konkluzje (dok. EUCO 14/17).

<sup>26</sup> Konkluzje Rady z dnia 5 grudnia 2017 r. – Reagowanie na wyzwania związane z opodatkowaniem zysków z gospodarki cyfrowej (FISC 346 ECOFIN 1092).

W obszarze alokacji trwa dyskusja, również na szczęblu OECD<sup>27</sup>, czy wartość powinna być alokowana przede wszystkim tam, gdzie znajdują się wartości niematerialne i prawne, czy tam gdzie znajdują się użytkownicy. O ile w Dyrektywie wskazano dość kategorycznie, że „(...) we wniosku określono zasady przypisywania zysków do działalności cyfrowej. Zasady te powinny lepiej uchwycić proces tworzenia wartości w cyfrowych modelach biznesowych, które opierają się w dużym stopniu na wartościach niematerialnych i prawnych (...)”, to jednak sformułowanie to wydaje się być na wyrost, gdyż zasady cen transferowych mają jednok źródło w dokumentach OECD, a nie legislacji unijnej, co więcej wskazuje się, że wytyczne dla alokacji dochodów w sektorze cyfrowym dopiero powinny powstać. Zatem wydaje się, że Dyrektywa przedstawiona przez Unię jest przedwczesna oraz nie pozwoli opodatkować największych przedsiębiorców, którzy mają siedziby w Stanach Zjednoczonych i Chinach. Zatem idea sprawiedliwości, na którą wskazuje się w preambule Dyrektywy, również poprzez ten projekt nie mogłaby zostać urzeczywistniona, nawet gdyby weszła w życie. Co prawda, w ocenie autorki, należy mieć uzasadnione obawy, że Dyrektywa podzieli losy tej, która miała wprowadzić wspólny system podatku od transakcji finansowych<sup>28</sup> (czyli pozostanie jedynie projektem, a nie obowiązującym prawem).

## Bibliografia

- Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*, OECD, Paris 2015.
- Are the Current Treaty Rules for Taxing Business Profits Appropriate for E-Commerce?*, Final Report of the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits, OECD, Paris 2004.
- Azam R., *E-commerce Taxation and Cyberspace Law: Integrative Adaptation Model*, „Virginia Journal of Law & Technology Association” 2007, 12(5).
- Baez A., Brauner Y., *Withholding Taxes in the Service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, „WU International Taxation Research Paper Series” 2015, 14.
- BEPS ACTIONS 8-10 TRANSFER PRICING – Intangibles, Risks & Capital, High-Risk Transactions*, OECD, Paris 2015.
- Chetcuti J.-P., *The Challenge of E-commerce to the Definition of a Permanent Establishment: The OECD's Response*, „Inter Lawyer” 2002.
- Cohen G., Salomon I., Nijkamp P., *Information-communications technologies (ICT) and transport: does knowledge underpin policy?*, „Telecommunications Policy” 2002, 26, s. 31–52.

<sup>27</sup> BEPS ACTIONS 8–10 TRANSFER PRICING – Intangibles, Risks & Capital, High-Risk Transactions, OECD Paris.

<sup>28</sup> Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od transakcji finansowych i KOM/2011/0594.

- Geurts M., *Server as a permanent establishment?*, „Intertax” 2000, 28(4).
- Hongler P., Pistone P., *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, „WU International Taxation Research Paper Series” 2015, 15.
- Konkluzje Rady z dnia 5 grudnia 2017 r. – Reagowanie na wyzwania związane z opodatkowaniem zysków z gospodarki cyfrowej (FISC 346 ECOFIN 1092).
- Lasiński-Sulecki K., *Stały zakład w warunkach gospodarki elektronicznej*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, przeł. K. Bany, Warszawa 2016.
- Posiedzenie Rady Europejskiej (w dniu 19 października 2017 r.) – konkluzje (dok. EUCO 14/17).
- Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD Publishing, Paris 2018.
- Warnieło J., *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowe*, [w:] M. Jamroży (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016.
- Wniosek Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca z 21 marca 2018 r., KOM(2018) 147 wersja ostateczna (dalej: „Dyrektywa”).
- Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od transakcji finansowych, KOM/2011/0594.
- Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, KOM(2018) 148 wersja ostateczna.
- Zasiewska M., Oktawiec A., Chorążka J. (red.), *Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Komentarz*, Warszawa 2011.