

*Artur Tim**

Międzynarodowe planowanie podatkowe w e-biznesie

1. Wstęp

Różnice w systemach podatków dochodowych poszczególnych państw są na tyle znaczne, że odprowadzanie podatku w mniejszej wysokości wobec innej jurysdykcji niż macierzysta, umożliwia osiągnięcie większych zysków, a często wręcz warunkuje opłacalność samego przedsięwzięcia. Międzynarodowa optymalizacja podatkowa stanowi przy tym efektywną metodę zmniejszenia poziomu opodatkowania nawet do zera (Wycisłok 2013: 64). Wskazana obserwacja ma szczególne znaczenie w odniesieniu do nowoczesnych przedsiębiorców, prowadzących działalność w strukturach e-biznesu. Rewolucja cyfrowa wpłynęła bowiem na wiele dziedzin życia społecznego – w tym na sposoby prowadzenia działalności gospodarczej. Kształt prawa i konstrukcje używane w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego muszą być dostosowywane do zmieniających się warunków nowoczesnej gospodarki. Zawierane pomiędzy państwami konwencje, rozdziałające roszczenia podatkowe w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, operują jednak pojęciami kształtowanymi w połowie XX wieku. W tak zarysowanym kontekście, społeczność międzynarodowa musi zmierzyć się z problemem traktowania strony internetowej oraz serwera, na którym została umieszczona, jako zakładu w rozumieniu art. 5 Konwencji Modelowych. Istotą omawianej problematyki jest to, że w przypadku uznania za zakład strony internetowej umieszczonej na serwerze państwa, z którym Polska posiada ratyfikowaną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i w której to umowie stosuje się metodę wyłączenia w odniesieniu do zysków przedsiębiorstw osiąganych przez zakład, dochód uzyskany za pośrednictwem strony internetowej, przypisany byłby państwu położenia serwera i opodatkowany w tym właśnie państwie, co umożliwiłoby określonej kategorii podmiotów (m.in. przedsiębiorcom prowadzącym sklepy internetowe) unikanie opodatkowania w niezwykle prosty sposób. Celem niniejszego artykułu jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy zaprezentowana powyżej konstrukcja traktująca stronę

* Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Łódzki.

internetową lub serwer jako zakład w rozumieniu art. 5 Konwencji Modelowej OECD i ONZ – może zostać wykorzystana przez przedsiębiorców działających w strukturach e-biznesu, skutkując optymalizacją ponoszonych obciążeń publicznoprawnych. Dla wyjaśnienia wskazanego zagadnienia i podkreślenia problemów, jakie w omawianym aspekcie stworzyła rewolucja technologiczna, niezbędne jest zarysowanie mechanizmu powstawania podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, wypracowanych metod jego unikania, znaczenia Konwencji Modelowej OECD i ONZ oraz komentarzy do nich, a także zwrócenie uwagi na specyfikę prowadzenia działalności gospodarczej, niewiążącej się z koniecznością występowania na terenie innej jurysdykcji jakichkolwiek materialnych składników.

2. Podwójne opodatkowanie w sensie prawnym

Uprawnienie do nakładania podatków to niezwykle silny element suwerenności państwowej, niewypływający z żadnego innego, zewnętrznego porządku prawnego (por. Selera 2010: 55). Możliwe – i powszechnie spotykane – jest opodatkowywanie stanów faktycznych lub prawnych zaistniałych nawet poza terytorium danej jurysdykcji, o ile tylko istnieje racjonalna więź między podatnikiem, a władzą podatkową (Biegalski 2012: 47). Każde państwo ma bowiem daleko idącą autonomię w określaniu materialnych i terytorialnych przesłanek obowiązku podatkowego, wynikającą wprost z zasady suwerennej równości państw (Fischer 1990: 68).

Powszechnie stosowanymi zasadami, przy wyznaczaniu zakresu roszczeń podatkowych, są zasada rezydencji oraz zasada źródła (Banach 2000: 56). Na gruncie podatków dochodowych, zasada rezydencji polega na opodatkowaniu dochodów rezydentów (podmiotów podlegających jurysdykcji podatkowej danej władzy, na mocy opisanego wyżej, niezwykle silnego uprawnienia do nakładania podatków), bez względu na miejsce, w którym dochody te zostały osiągnięte. Rezydenci podlegają zatem danej jurysdykcji podatkowej nawet w stosunku do dochodów osiągniętych poza jej terytorium. Zasada źródła natomiast odwołuje się do kryterium miejsca powstania dochodu. Jeśli podmiot niebędący rezydentem osiąga dochód na terytorium danej jurysdykcji, dochód taki także zostanie opodatkowany przez tę jurysdykcję. Należy silnie podkreślić, iż wskazane zasady stosowane są przez społeczność międzynarodową równolegle, co w naturalny i logiczny sposób prowadzi do równoczesnego nałożenia przez dwie autonomiczne władze podatkowe, podatku podobnego rodzaju, na tego samego podatnika, za ten sam okres, w odniesieniu do tego samego przedmiotu – powstania

zjawiska podwójnego opodatkowania w sensie prawnym¹. Opisywane zjawisko jest oceniane negatywnie, przede wszystkim jako hamujące rozwój gospodarczy. Aby zilustrować skutki, do jakich może doprowadzić brak działań podejmowanych w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania, podaje się przykład gospodarki Libii i Kuby (Banach 2000: 58). Z tego też względu, społeczność międzynarodowa wypracowała środki trojakiego rodzaju, służące zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu w sensie prawnym: jednostronne, dwustronne i wielostronne. Środki jednostronne – zawarte wyłącznie w prawie wewnętrznym – polegają na odstąpieniu przez daną jurysdykcję od wystosowywania wobec podatnika roszczeń podatkowych. Wprowadzane są jednak bez koordynacji ze społecznością międzynarodową, co wskazuje na ich jurydyczną niedoskonałość. Zarówno na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych², jak i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³, istnieje jednostronny środek służący unikaniu podwójnego opodatkowania, znajdujący zastosowanie bądź subsydiarnie – wówczas, gdy Rzeczpospolita Polska nie ratyfikowała umowy dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania z daną jurysdykcją – bądź gdy umowa taka istnieje, ale przewiduje metodę zwykłego kredytu podatkowego. Wskazana metoda może być jednak niekorzystna dla podatników, o czym świadczy chociażby tylko uchwalenie ustawy o abolicji podatkowej i konieczność re-negocjacji umowy dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią. Stosowana pierwotnie we wspomnianej umowie metoda zwykłego kredytu podatkowego była bowiem krzywdząca dla Polaków, osiągających na terytorium Wielkiej Brytanii dochody z pracy najemnej (Kukulski 2014: 887).

Środki wielostronne, polegające na zawieraniu multilateralnych umów międzynarodowych, są skuteczną metodą unikania podwójnego opodatkowania, przede wszystkim ze względu na zaangażowanie wielu aktorów społeczności międzynarodowej. Jednak ich największa zaleta stanowi jednocześnie ich największą słabość – wymagają osiągnięcia *consensu* pomiędzy licznymi jurysdykcjami, często o spornych interesach fiskalnych. Nie znajdują zatem poparcia na forum międzynarodowym⁴. Aktualnie najszerzej stosowanym, i z tego względu najskuteczniejszym, sposobem eliminowania podwójnego opodatkowania jest zawieranie dwustronnych umów międzynarodowych. Polska zawarła aktualnie

¹ Takie cechy podwójnego opodatkowania w sensie prawnym zostały wyróżnione w J. Fiszer (1990: 72).

² Art. 27 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, T. J. Dz.U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.

³ Art. 20 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, T. J. Dz.U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm.

⁴ W Europie istnieje aktualnie tylko jedna wielostronna umowa dotycząca unikania podwójnego opodatkowania, zawarta pomiędzy państwami nordyckimi (por. Kukulski 2015: 49).

takie umowy z 91 Państwami bądź terytoriami zależnymi⁵. Wszystkie zawarte umowy są wzorowane na Konwencji Modelowej OECD (zwana dalej *Konwencją*) oraz Konwencji Modelowej ONZ⁶. Do obu konwencji modelowych opracowano przy tym oficjalne komentarze, które – choć nie stanowią źródeł prawa – są powszechnie uwzględniane przy dokonywaniu wykładni konkretnych umów dotyczących unikania podwójnego opodatkowania. Stosownie do utrwalonej linii orzeczniczej, organy administracji podatkowej są wręcz zobligowane do używania komentarza do *Konwencji*, w trakcie uzasadniania swego stanowiska⁷. Takie podejście, wzmacnianie dodatkowo zaleceniami OECD skierowanymi do Państw Członkowskich, wskazującymi na konieczność używania modelu w procesie negocjacji konkretnych umów, jest w pełni aprobowane przez doktrynę (Brzeziński 2013: 179).

3. Międzynarodowe planowanie podatkowe

Aby zrozumieć istotę konstrukcji wykorzystywanych w optymalizacji podatkowej, należy silnie podkreślić, iż unikanie opodatkowania nie tylko przynosi wymierną korzyść przedsiębiorcom, ale – umiejętnie dokonane – nie wiąże się z ryzykiem odpowiedzialności karnej, karnoskarbowej czy nałożeniem sankcji administracyjnej. Unikanie opodatkowania – w przeciwieństwie do uchylania się od opodatkowania – polega bowiem na podejmowaniu czynności legalnych, z zamiarem zredukowania obciążenia podatkowego, będąc przy tym zjawiskiem prawnie neutralnym (Lipowski 2004: 64–68). Charakter unikania opodatkowania dobrze oddaje *zasada westminsterska*, sformułowana w Wielkiej Brytanii w 1936 roku: „każdemu przysługuje uprawnienie do takiego zgodnego z prawem prowadzenia swoich spraw, by zapłacić jak najniższy podatek. Jeśli komuś uda się osiągnąć taki skutek, chociażby jego pomysłowość nie została doceniona przez Commissioners of Inland Revenue [Brytyjski organ podatkowy – przyp. autora] albo innych podatników, nie może być on zmuszony do płacenia podatku w wyższej wysokości”⁸ (*Orzeczenie Brytyjskiej Izby Lordów...* 2004: 88). Również w polskim orzecznictwie można znaleźć przejaw zasady westminsterskiej⁹.

⁵ Dane opublikowane na stronie internetowej Ministerstwa Finansów RP, <http://www.finance.mf.gov.pl>, (data dostępu 14.05.2015).

⁶ Znaczenie Konwencji Modelowej ONZ jest często bagatelizowane (szerzej na ten temat: Kukulski 2015: 63).

⁷ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 maja 2008, III SA/Wa 2071/07, publ. CBOSA, wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2013, III SA/Wa 3009/12, publ. CBOSA.

⁸ Tłumaczenie Autora.

⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 marca 2004 r., III SA 2984/02, publ. CBOSA: „Jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi moż-

W literaturze podnosi się ponadto istnienie zasady wolności unikania opodatkowania w znaczeniu szerszym, polegającą na takim kształtowaniu okoliczności faktycznych, aby nie stanowiły one urzeczywistnienia normatywnego stanu faktycznego, z którym ustawa wiąże opodatkowanie (Karwat 2002: 33).

Międzynarodowe planowanie podatkowe polega na wypracowaniu takich struktur biznesowych, które pozwolą, w oparciu o prawodawstwa krajów o łagodniejszym reżimie podatkowym lub poprzez wykorzystanie przepisów poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, dopasować obciążenie podatkowe do rzeczywistych zysków (Wyciśłok 2013: 64–65). Warto przy tym przytoczyć niezwykle wymowne stwierdzenie, iż „istotą działalności gospodarczej jest maksymalizacja zysków, a nie zobowiązań podatkowych” (Chmara, *Istotą działalności gospodarczej...*; Wyciśłok 2013: 64–65). Międzynarodowe planowanie podatkowe umożliwia efektywne zmniejszenie obciążeń podatkowych nawet do zera (Wyciśłok 2013: 64), zatem – stosownie do przedstawionej wyżej zależności – stanowi jeden ze środków prowadzących do osiągnięcia tego, co stanowi wręcz istotę działalności gospodarczej.

Należy także podkreślić, iż w procesie optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem bezpośrednich inwestycji zagranicznych można skutecznie wykorzystywać wyłącznie bezpośrednie inwestycje w jurysdykcjach, z którymi Polska ratyfikowała umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, i w której to umowie w odniesieniu do określonej kategorii dochodu bądź przewidziano zastosowanie metody wyłączenia (zwolnienia) bądź przyznano innej jurysdykcji wyłączne uprawnienie do opodatkowania danego dochodu. Jeśli stopa podatku w państwie źródła nie przekracza stopy podatku w państwie rezydencji, w przypadku stosowania metody kredytu podatkowego (zaliczenia), obciążenie podatkowe przy ukonstytuowaniu zakładu pozostaje niezmienione. W przeciwnym wypadku (gdy stopa podatku w państwie rezydencji jest niższa aniżeli stopa podatku w państwie źródła) – przy zastosowaniu metody zwykłego kredytu podatkowego – od podatku należnego w państwie rezydencji, podatnik nie może odliczyć nadwyżki zapłaconej w państwie źródła, ponad kwotę podatku, jaką zapłaciłby, gdyby wykonywał działalność w państwie rezydencji (Fischer, Panek 2010: 1131). Występowanie w tym drugim przypadku innego wariantu omawianej metody – pełnego kredytu podatkowego – także nie spowoduje opłacalności optymalizacji z wykorzystaniem bezpośrednich inwestycji zagranicznych. Efektywna stopa opodatkowania pozostanie bowiem taka, jak w przypadku wykonywania działalności wyłącznie w państwie źródła – w tym wariantcie z założenia o niekorzystnej polityce podatkowej.

liwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa”.

4. Stały zakład

Genezy pojęcia *stały zakład* (*Betriebsstätte*) należy upatrywać w ustawodawstwie pruskim z 1885 roku (Morawski 2010: 318). Na gruncie konwencji międzynarodowych określenie to pojawiło się po raz pierwszy w umowie niemiecko-włoskiej z 1925 roku (Kukulski 2015: 34). Intensywne prace Ligii Narodów nad stworzeniem jednolitego modelu, na którym oparte byłyby wszystkie umowy zawierane pomiędzy państwami w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w sensie prawnym, nie doprowadziły do przyjęcia oficjalnego wzorca. Mimo to daje się zauważyć wpływ ówczesnych działań na strukturę i treść współczesnego Modelu Konwencji OECD, której projekt pochodzi z 1963 roku (Kukulski 2015: 38–40). Do tej pory, *Konwencja* była nowelizowana dziesięciokrotnie (Kukulski 2015: 38–40). Nie wszystkie zmiany znajdują jednak odzwierciedlenie w praktyce traktatowej państw¹⁰. Alternatywna dla Konwencji Modelowej OECD, Konwencja Modelowa ONZ, pochodząca z 1980 roku, miała stanowić wzorzec bardziej korzystny dla państw rozwijających się, poprzez ochronę ich interesów fiskalnych (Kukulski 2015: 41). Jak zatem łatwo zauważyć – nomenklatura, jaką posługują się obie konwencje, kształtowana była w zupełnie odmiennych realiach społecznych i gospodarczych.

Stały zakład posiada fundamentalne znaczenie na gruncie obu konwencji modelowych, a z uwagi na ich powszechne zastosowanie w praktyce traktatowej – także na gruncie międzynarodowego prawa podatkowego. Pojęcie to determinuje bowiem nie tylko przypisanie ogólnych zysków osiąganych przez przedsiębiorstwo do konkretnej jurysdykcji (art. 7 *Konwencji*), ale także wpływa na określenie miejsca opodatkowania dywidend (Art. 10 ust. 4 i ust. 5 *Konwencji*), należność licencyjnych (12 ust. 3 *Konwencji*), zbycia majątku ruchomego (art. 13 ust. 2 *Konwencji*), dochodu osiąganego przez pracowników (art. 15 ust. 2 lit. c *Konwencji*) oraz jest częścią uzupełniających regulacji art. 21 *Konwencji*. Należy także podkreślić istnienie gwarancji niedyskryminacyjnego traktowania zakładu (art. 24 ust. 3 *Konwencji*) (Morawski 2010: 319). W kontekście zysków osiąganych przez przedsiębiorstwa, uznanie, iż przedsiębiorstwo posiada zakład na terenie innego państwa aniżeli państwo rezydencji (ustalone stosownie do postanowień art. 4 *Konwencji*), warunkuje możliwość przypisania dochodu osiąganego przez zakład państwu źródła.

Definicja stałego zakładu wynikająca z art. 5 *Konwencji*, ma charakter autonomiczny w stosunku do postanowień prawa wewnętrznego. Choć w polskim

¹⁰ Doskonałym przykładem jest aktualnie obowiązująca umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Francuską, pochodząca z 1976 roku, która w sposób oczywisty nie może uwzględniać dziewięciu z dziesięciu nowelizacji modelu, dokonanych po jej wejściu w życie.

systemie prawnym istnieją także regulacje dotyczące definicji zakładu¹¹, zgodnie z hierarchią ustanowioną w art. 91 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483, z późn. zm.), będą one miały zastosowanie wyłącznie w odniesieniu do stanów faktycznych, w które zaangażowane jest państwo, z którym Polska nie posiada ratyfikowanej umowy międzynarodowej dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania. Z uwagi na dużą ilość ratyfikowanych przez Polskę umów dotyczących problematyki, będącej przedmiotem niniejszej analizy, definicje wewnętrzne nie odgrywają w praktyce większego znaczenia. Także doktryna stanowczo stoi na stanowisku niedopuszczalności używania definicji prawa wewnętrznego do – nawet pomocniczego – dookreślania znaczenia *zakładu* na gruncie konkretnej konwencji, wskazując na autonomiczność tej koncepcji (Morawski 2010: 320).

Stosownie do treści ustępu 1 art. 5 *Konwencji*, zakładem jest stała placówka, przez którą całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza przedsiębiorstwa. Art. 5 ust 2 *Konwencji* zawiera przykładowe wyliczenie obiektów uznawanych za zakład. Są to: siedziba zarządu, filia, biuro, zakład fabryczny, warsztat, kopalnia, źródło ropy naftowej lub gazu, kamieniołom, każde inne miejsce wydobywania zasobów naturalnych. Stosownie do dyspozycji ustępu 3 art. 5 *Konwencji*, plac budowy, prace budowlane lub instalacyjne będą stanowiły zakład tylko, jeśli trwają dłużej niż 12 miesięcy. Ustęp 4 zawiera negatywną listę placówek nieuznawanych za zakład, nawet jeśli spełniają wszystkie wymogi ustanowione innymi postanowieniami artykułu 5 *Konwencji*. Do wskazanego katalogu należy przede wszystkim utrzymywanie stałej placówki wyłącznie w celu prowadzenia dla przedsiębiorstwa działalności o charakterze przygotowawczym lub pomocniczym. Działalność polegająca na użytkowaniu placówek służących wyłącznie do składowania, wystawiania lub dostawy dóbr lub towarów należących do przedsiębiorstwa została *expressis verbis* wymieniona jako niemogąca doprowadzić do ukonstytuowania zakładu. W doktrynie ponadto podkreśla się, iż zakład powinien mieć przymiot stałości (zarówno w aspekcie geograficznym jak i czasowym) (Morawski 2010: 323), a definiowanie zakładu jako *placówka*, oznacza konieczność istnienia „rzeczowych (namacalnych) aktywów” (Morawski 2010: 321) (pojęcie to o wiele lepiej oddaje angielska wersja językowa: *tangible assets*).

Definicja *zakładu* wykorzystywana na gruncie Konwencji Modelowej ONZ ma szerszy zakres pojęciowy aniżeli wynikająca z Konwencji Modelowej OECD – z jej wykorzystaniem częściej dojdzie do ustanowienia zakładu. Tym samym promuje się interesy państw rozwijających się (Kukulski 2015: 174). Z uwagi na ograniczony zakres niniejszego artykułu, Autor ograniczy się jedynie do wskazania istotnej – z punktu widzenia przedsiębiorców działających

¹¹ Art. 5a pkt 22 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 4a pkt 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

w ramach e-biznesu – różnicy pomiędzy modelami konwencji. W negatywnej liście z art. 5 ust. 4 Konwencji ONZ, nie zawarto sformułowania dotyczącego dostawy towarów lub dóbr. Oznacza to, iż na gruncie wskazanego aktu, działalność polegająca na dostawie towarów lub dóbr – o ile nie stanowi działalności pomocniczej lub przygotowawczej – także będzie mogła ukonstytuować zakład.

5. Status strony internetowej i serwera

Mając na uwadze powyższe, należy zarysować status serwera i strony internetowej na gruncie *Konwencji*. Model w żadnym miejscu nie odnosi się bezpośrednio do problematyki niematerialnych składników, mogących ukonstytuować zakład. Do efektu rewolucji technologicznej, należy zatem stosować wypracowane dotychczas reguły. We wskazanym procesie, pomocny może być Komentarz do *Konwencji*, którego niezwykle silna pozycja została już w niniejszej pracy zaznaczona. Stosownie do treści Komentarza, strona internetowa nigdy nie doprowadzi do ukonstytuowania zakładu, z uwagi na brak *namacalności* (ang. *tangibility*). Namacalność jest bowiem cechą niezbędną dla uzyskania przymiotu *placówki*. Strona internetowa – jako ciąg znaków zapisanych w pamięci urządzenia – nie stanowi zatem placówki, a przez to nie może być traktowana jak zakład na gruncie *Konwencji*. Zupełnie inaczej należy potraktować serwer, który jako urządzenie elektroniczne, jest tworem materialnym, obecnym fizycznie w pomieszczeniu. To pomieszczenie, wraz z serwerem, a za jego pośrednictwem ze stroną internetową, może zatem konstituować zakład (Bany 2006: 107), o ile tylko spełnia pozostałe wymogi przewidziane w art. 5 *Konwencji* (przede wszystkim zatem nie stanowi działalności przygotowawczej lub pomocniczej). Rozwiązanie proponowane przez Komentarz zostało jednak poddane krytyce. Z uwagi na ograniczone funkcje serwera, porównuje się go z telefonem czy magazynem sprzedaży wysyłkowej (Lasiński-Sulecki 2010: 392). Niemieckie organy podatkowe wprost korzystały z wskazanej argumentacji, uznając że serwer – pomimo posiadania przymiotu *namacalności* – w praktyce nigdy nie doprowadzi do ukonstytuowania stałego zakładu (Eicker 2000: 128, cyt. przez Lasiński-Sulecki 2010: 392). Należy w pełni zgodzić się z przedstawionymi wątpliwościami doktryny. W odniesieniu do prowadzenia działalności za pośrednictwem strony internetowej, dokonany podział na *software*, który *per se* nie może ustanowić zakładu, oraz na *hardware*, mogący, pod wieloma obwarowaniami, utworzyć zakład, stanowi konstrukcję sztuczną. W przypadku ponownego wprowadzenia klauzuli obejścia prawa podatkowego¹², działania polegające na najmie

¹² Wprowadzenie klauzuli jeszcze w lutym 2015 roku było oceniane jako zupełnie realne. Zob. Przyjęte przez Radę Ministrów w dniu 18 marca 2014 r. *Założenia projektu ustawy o zmianie*

pomieszczeń, w których umieszczany byłby serwer, na którym stawiana byłaby strona internetowa, w ocenie Autora mogłoby zostać uznane za konstrukcję sztuczną, tym bardziej jeśli dokonywane by było w jurysdykcjach o korzystniejszych systemach podatkowych niż polski lub na terenie podlegającym jurysdykcji, z którą Polska zawarła korzystną dla podatnika umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Tymczasem właśnie rozwiązanie budzące tak daleko idące wątpliwości jest *expressis verbis* proponowane przez Komentarz do *Konwencji*. Możliwość zastosowania klauzuli dotyczącej unikania opodatkowania, będzie jednak obwarowana licznymi przesłankami, których kształtu można się aktualnie jedynie domyślać – z tego też względu Autor poprzestanie na wskazaniu możliwości uznania omawianej propozycji optymalizacyjnej za konstrukcję sztuczną na gruncie stanów faktycznych zaistniałych po wejściu w życie planowanych regulacji. Ponadto, nawet akceptując wskazaną konstrukcję, pojawiają się daleko idące wątpliwości, co do jej użyteczności w praktyce. W szczególności problematyczne może być ustalenie, czy działalność serwera stanowi działalność pomocniczą lub przygotowawczą w rozumieniu art. 5 ust. 4 *Konwencji*. Komentarz, jako przykłady wskazanego rodzaju aktywności, *expressis verbis* wymienia działalność w zakresie promocji i reklamy. Taka działalność nie doprowadzi na gruncie żadnej z konwencji modelowych do ukonstytuowania zakładu. Należy także zastanowić się, na ile serwer może być traktowany jako agent zależny i tym samym ukonstytuować zakład. Zastosowanie przywołanej konstrukcji wymagałoby zbadania, czy serwer na gruncie danego ustawodawstwa może posiadać podmiotowość stosownie do uregulowań ustaw o podatku dochodowym (Łunarski 2010: 352). W ocenie Autora, uznanie samego tylko serwera za zależnego przedstawiciela jest zatem wątpliwe. Dokładna analiza i rozwinięcie wątku, przekracza jednak ramy objętościowe wyznaczone dla niniejszego artykułu, mającego z założenia jedynie sygnalizować istotę międzynarodowego planowania podatkowego w e-biznesie, w odniesieniu do serwera i strony internetowej.

6. Podsumowanie

Optymalizacja podatkowa, której beneficjentami byłiby przedsiębiorcy działający w strukturach e-biznesu, w szczególności prowadzący działalność główną za pośrednictwem strony internetowej, stwarza w dobie rewolucji technologicznej zarówno duże możliwości, jak i niesie z sobą pewne ryzyko. Teoretycznie jest możliwe stworzenie konstrukcji, umożliwiającej takie rozdzielenie roszczeń podatkowych pomiędzy zaangażowane jurysdykcje, by dochód wygenerowany za pośrednictwem strony internetowej na nim umieszczonej, został efektywnie

opodatkowany wyłącznie przez jurysdykcję właściwą dla miejsca położenia serwera. W ocenie Autora także w praktyce istnieje możliwość przypisania dochodu generowanego przez stronę internetową innej jurysdykcji niż państwo rezydencji przedsiębiorcy. Wymaga to jednak zachowania szeregu warunków, umożliwiających uznanie nie samej strony internetowej, ale pomieszczenia, w którym znajduje się serwer, na którym strona została umieszczona, za stały zakład. Ponadto, konstrukcja zależnego przedstawiciela w rozumieniu art. 5 ust. 5 *Konwencji* będzie mogła zostać wykorzystana wyłącznie w wariantcie pośrednim – sam serwer nie posiada bowiem podmiotowości na gruncie podatków dochodowych. Przy stosowaniu wskazanej konstrukcji, należy jednak pamiętać o zachowaniu szeregu warunków. Niniejsza publikacja przeznaczona jest przede wszystkim dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w strukturach e-biznesu. Zamierzającym czerpać korzyści z międzynarodowego planowania podatkowego, należy zatem sugerować skorzystanie z profesjonalnej i wyspecjalizowanej pomocy prawnej. Wskazana problematyka budzi bowiem wątpliwości nawet wśród wąskiej kategorii specjalistów i jedynie ostrożne przeprowadzenie procesu optymalizacji podatkowej w aspekcie międzynarodowym może skutkować – stosownie do cytowanego już spostrzeżenia A. Chmary – wystąpieniem istoty prowadzenia działalności gospodarczej, czyli legalną maksymalizacją osiągniętych zysków.

BIBLIOGRAFIA

- Banach J. (2000), *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania*, Warszawa.
- Bany K. (2006), *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku*, wersja skrócona, Warszawa.
- Brzeziński B. (2010), *Model konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa.
- Brzeziński B. (2013), *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk.
- Eicker K. (2000), *Tax E-efficient Structures for Electronic Business: The Challenge for Corporate Structures and Business Models*, „Intertax”, vol. 28, issue 3.
- Fiszer J. (1990), *Międzynarodowe podwójne opodatkowanie (problemy definicji)*, „Państwo i Prawo”, z. 3.
- Fiszer J., Panek M. (2010), *Artykuł 23A i 23B. Metody eliminacji podwójnego opodatkowania*, [w:] Brzeziński B., *Model konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa.
- <http://www.finance.mf.gov.pl>, (data dostępu 14.05.2015).
- Karwat P. (2002), *Obejście prawa podatkowego: natura zjawiska i sposoby przeciwdziałania mu*, Warszawa.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483, z późn. zm.
- Królak J. (2015), *Bat na podatników został połamany*, „Puls Biznesu”, 5 maja 2015 r.
- Kukulski Z. (2015), *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa.
- Kukulski Z. (2014), *Komentarz do art. 27*, [w:] Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk.
- Lipowski T. (2004), *Raje podatkowe a unikanie opodatkowania*, Warszawa.

- Lasiński-Sulecki K. (2010), *Stały zakład w warunkach gospodarki elektronicznej*, [w:] Brzeziński B., *Model konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa.
- Łunarski O. (2010), *Komentarz do art. 5 ust. 5 i 6*, [w:] Brzeziński B., *Model konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa.
- Morawski W. (2010), *Komentarz do art. 5 ust. 1*, [w:] Brzeziński B., *Model konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa.
- Nykiel W., Mariański A. (red.) (2014), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Gdańsk.
- Orzeczenie Brytyjskiej Izby Lordów w sprawie IRC v Duke of Westminster [1936]* (2004), AC 1, s. 19, Grundy M. (red.), *GITC Review*, vol. IV, no 1, London.
- Przyjęte przez Radę Ministrów w dniu 18 marca 2014 r. Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, nr PK4/0301/7/ZAP/2012-14/Rd-28083 LZW-31630.
- Selera P. (2010), *Międzynarodowe i unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania przedsiębiorstw*, Warszawa.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, T. J. Dz.U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, T. J. Dz.U. z 2014 r., poz. 851, z późn. zm.
- Wyciślik J. (2013), *Optymalizacja podatkowa*, Warszawa.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 maja 2008*, III SA/Wa 2071/07.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 30 marca 2004*, III SA 2984/02.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 kwietnia 2013*, III SA/Wa 3009/12.

INTERNATIONAL TAX PLANNING IN E-BUSINESS

SUMMARY

International tax planning allows entrepreneurs to reduce income tax burden even to zero. Activities within the scope of the e-business have had an increasing importance over last years. Author proves that international tax law is not prepared for the challenges that digital economy poses for the Permanent Establishment concept. Such circumstances cause a risk (but also are a big hope) for entrepreneurs acting in the e-business structures – it is troublesome to recognise if website or server might be treated as the Permanent Establishment on the ground of double tax treaties. Author outlines the significance of international double taxation, OECD – and UN – Model Tax Convention, describes the essence of international tax planning and points out that there is a possibility to use the Permanent Establishment concept in the e-business in order to avoid taxes in a legal way.