

The journal has had 7 points in Ministry of Science and Higher Education parametric evaluation. Part B item 1223 (26.01.2017).  
1223 Journal of Education, Health and Sport eISSN 2391-8306 7

© The Author 2017;

This article is published with open access at Licensee Open Journal Systems of Kazimierz Wielki University in Bydgoszcz, Poland

Open Access. This article is distributed under the terms of the Creative Commons Attribution Noncommercial License which permits any noncommercial use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original author(s) and source are credited. This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.

This is an open access article licensed under the terms of the Creative Commons Attribution Non Commercial License (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/>) which permits unrestricted, non commercial use, distribution and reproduction in any medium, provided the work is properly cited.

The authors declare that there is no conflict of interests regarding the publication of this paper.

Received: 03.06.2017. Revised: 20.06.2017. Accepted: 30.06.2017.

## Jurysdykcja podatkowa w przypadku działalności gospodarczej w branży *e-commerce* Tax jurisdiction and E-Commerce

Paweł Szwajdler

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

### Abstrakt

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie kluczowych koncepcji dotyczących jurysdykcji podatkowej w odniesieniu do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w branży *e-commerce*. Głównym zadaniem postawionym sobie przez autora niniejszego opracowania jest krytyczna ocena rozwiązań jurydycznych, idei doktrynalnych oraz propozycji podnoszonych na forach międzynarodowych dotyczących władztwa podatkowego wobec przedsiębiorstw internetowych. Przed przejściem do głównych zagadnień poruszanych w niniejszym artykule przedstawione zostaną definicje pośredniego oraz bezpośredniego *e-commerce*. W toku dalszych rozważań podjęta zostanie problematyka jurysdykcji podatkowej zarówno w przypadku podatków dochodowych, jak i podatków konsumpcyjnych. W ramach omawiania zagadnienia wskazanego w zdaniu poprzednim zastosowane zostanie kryterium podziału oparte o różnice pomiędzy bezpośrednim oraz pośrednim *e-commerce*. W podsumowaniu przedstawione zostaną wnioski dotyczące słuszności zastosowania zasady jurysdykcji państwa przeznaczenia w odniesieniu do podatków konsumpcyjnych. Autor zwróci także uwagę, że warto byłoby rozważyć wprowadzenie w oparciu o wiedzę techniczną z zakresu informatyki regulacji prawnych umożliwiających powiązanie osób fizycznych oraz prawnych -rezydentów określonych państw z przedsiębiorstwami z branży *direct e-commerce*.

## Abstract

The aim of this work is to show main ideas related to tax jurisdiction with reference to e-commerce. The author is going to evaluate legal solutions, scientific ideas and proposals of international organizations, which concern subject of this paper. In the beginning of the work, the author presents notions of direct and indirect e-commerce. The work also deals with tax jurisdiction in relation to income taxes and consumption taxes. The above-mentioned issues are discussed in relation to direct and indirect e-commerce. The author assesses positively regulations, which apply destination principle to consumption taxes. Furthermore, it is submitted that it is worth to consider entering into force regulations, which let find connection between persons and direct e-commerce enterprises so as to determine tax jurisdiction.

**Słowa kluczowe:** E-Commerce, Jurysdykcja podatkowa, Bezpośredni e-commerce, Pośredni e-Commerce

**Key words:** E-commerce, Tax jurisdiction, Direct e-commerce, Indirect e-commerce

## Wstęp

Rewolucja internetowa stanowi jedną z przyczyn postępującej globalizacji.<sup>1</sup> W wirtualnej rzeczywistości bariery geograficzne stają się coraz mniej wyraźne, a fizyczna odległość pomiędzy komunikującymi się ze sobą podmiotami praktycznie niezauważalna.<sup>2</sup> Wskazane powyżej cechy cyberprzestrzeni wykorzystane zostały przy tworzeniu przedsiębiorstw funkcjonujących w branży *e-commerce*. Istnienie tego typu podmiotów spowodowało jednak szereg problemów natury podatkowoprawnej, odnoszących się do jurysdykcji. Z uwagi na fakt, że rozwój regulacji prawnych nie nadążał za postępem technologicznym podjęto w doktrynie prawa podatkowego ożywioną dyskusję dotyczącą zagadnienia, które stanowi przedmiot niniejszego artykułu.<sup>3</sup> Równolegle na poziomie

---

<sup>1</sup> M. Czerny, R. Łuczak, J. Makowski, *Globalistyka. Procesy globalne i ich lokalne konsekwencje*, Wydawnictwo Naukowe PWN 2007, str. 11-15.

<sup>2</sup> K. Siliafis, *Taxation of e-commerce: a task for Jugglers*, Masaryk University Journal of Law and Technology 2014, str. 143.

<sup>3</sup> B. Downey, *E-commerce: Taxman's Nemesis*, *Asper Review of International Business and Trade Law* Vol. 2 2002, str. 53.

międzynarodowym starano się wypracować pewne ogólne założenia, które stanowić miały ramy dla projektowania przepisów prawa podatkowego zarówno krajowego, jak i międzynarodowego.<sup>4</sup> <sup>5</sup>Brak przepisów podatkowych odnoszących się do jurysdykcji wobec omawianych w niniejszym artykule przedsiębiorstw stanowi nie lada wyzwanie dla prawodawców. Problemy poruszane w niniejszej pracy nie są do dziś rozwiązane, a wśród przedstawicieli doktryny brakuje *opinio iuris communis* co do tych zagadnień. Stan ten utrzymuje się po dziś dzień, pomimo że przedmiotowa branża utraciła nowatorski charakter. Stąd też uzasadnione jest podjęcie tematu określonego w tytule niniejszego artykułu.

## **1. Znaczenie jurysdykcji podatkowej dla prowadzenia działalności gospodarczej w branży e-commerce**

Podjmując problematykę jurysdykcji podatkowej w przypadku prowadzenia działalności w branży e-commerce należy zwrócić uwagę zarówno na kwestie podatkowoprawne, jak i ekonomiczne. Truizmem wydaje się stwierdzenie, że powiązanie przedsiębiorcy internetowego z konkretnym państwem bywa często zadaniem wysoce skomplikowanym i problematycznym z uwagi chociażby na różne państwa rejestracji domeny internetowej oraz fizycznej lokalizacji serwera.<sup>6</sup> Powyższe zagadnienie staje się jeszcze trudniejsze, gdy działalność ma charakter *stricte* wirtualny.<sup>7</sup> Brak regulacji prawnych dotyczących podlegania obowiązkowi podatkowemu w dającym się konkretnie określić państwie może doprowadzić przedsiębiorcę działającego w branży e-commerce do poniesienia negatywnych konsekwencji zarówno na gruncie prawa podatkowego, jak i prawa karnego skarbowego. Jednocześnie mało klarowne przepisy lub ich brak mogą być wykorzystywane do uchylania się od opodatkowania przez nieuczciwych podatników z branży e-commerce poprzez rejestrację serwerów w rajach podatkowych.<sup>8</sup> Szereg ekonomistów postuluje jednocześnie, aby przedsiębiorstwa działające w przedmiotowej branży w ogóle nie podlegały opodatkowaniu.<sup>9</sup> Wynika to z liberalnej koncepcji dotyczącej

---

<sup>4</sup> O. Abdulkarimli, *Taxation of E-commerce*, Baku State University Law Review Vol.1 2015, str. 103.

<sup>5</sup> B. Van de Merwe, *VAT and E-commerce*, South African Mercantile Law Journal Vol. 15 2003, str. 371- 372.

<sup>6</sup> O. Abdulkarimli, *op. cit.* str. 99.

<sup>7</sup> *Ibidem.* str. 107

<sup>8</sup> *Ibidem.*, str. 106.

<sup>9</sup> J. Sununu, *The Taxation of Internet Commerce Policy Essay*, Harvard Journal on Legislation Vol. 39 (2002), str. 331-334.

Internetu, zgodnie z którą nie powinien być on regulowany przez żadne władze państwowe.<sup>10</sup> Słusznie jednak zauważa się, że takie podejście prowadziłyby do naruszenia zasady neutralności podatkowej oraz zakłóciłyby funkcjonowanie rynku.<sup>11</sup> Jednocześnie należy podkreślić, że na liberalizację taką zdecydował się Kongres USA, który wprowadził w 1998 roku czasowe zwolnienie z *sales tax* pewnych produktów oferowanych w przestrzeni wirtualnej.

## 2. Definicja przedsiębiorstwa z branży *e-commerce*

Pojęcie *e-commerce* można przełożyć na język polski jako handel internetowy. Tłumaczenie to nie oddaje jednak istoty przedmiotowego zjawiska, gdyż budzi skojarzenia związane li tylko z wymianą dóbr. Natomiast w literaturze anglojęzycznej zauważa się, że omawiane pojęcie dotyczy szeregu przedsięwzięć o charakterze gospodarczym, takich jak chociażby oferowanie usług finansowych za pośrednictwem sieci Internet.<sup>12</sup> Można jednak spotkać także pogląd, że *e-commerce* to po prostu kupno i sprzedaż towarów oraz usług za pośrednictwem stron www.<sup>13</sup> Wyjątkowo istotny podział internetowych przedsięwzięć gospodarczych wiąże się rozróżnieniem bezpośredniego oraz pośredniego *e-commerce*.<sup>14</sup>

### 2.1. *Direct e-commerce*

Termin *direct e-commerce*, czyli w tłumaczeniu na język polski bezpośredni handel internetowy oznacza oferowanie dóbr wirtualnych<sup>15</sup>, a zatem towarów lub usług wyłącznie w zdigitalizowanej formie<sup>16</sup>. Warto wskazać, że brak jest konsensusu co do klasyfikacji tychże dóbr, ponieważ bywają one uznawane za towary, usługi, licencje, a nawet prawa.<sup>17</sup> Należy podkreślić, że w przypadku takich przedsiębiorstw znacznie prostszym jest manipulowanie jurysdykcją podatkową poprzez rejestrowanie serwerów w wybranych państwach.<sup>18</sup> Zresztą tego typu podmioty nie mają często fizycznej lokalizacji.<sup>19</sup> Wydaje się

---

<sup>10</sup> K. Siliafis, *op.cit.*, str. 143.

<sup>11</sup> S. Salter, *E-Commerce and International Taxation*, New England Journal of International and Comparative Law, Vol. 8, Issue 1 (2002), str. 9.

<sup>12</sup> B. Van de Merwe, *op. cit.*, str. 371.

<sup>13</sup> B. Brooks, *E-Commerce and State Sales Tax*, Journal of State Taxation, Vol. 24, Issue 1 (Summer 2005), str. 48.

<sup>14</sup> O. Abdulkarimli, *op. cit.*, str. 101.

<sup>15</sup> K. Siliafis, *op. cit.*, str. 144.

<sup>16</sup> O. Abdulkarimli, *op. cit.*, str. 101.

<sup>17</sup> S. Salter, *op. cit.* str. 6.

<sup>18</sup> M. Prettie, *Are There Any Tax Heavens in Electronic Commerce*, North Carolina Journal of Law & Technology, Vol. 3, Issue 1 (Fall 2001), str.28.

<sup>19</sup> B. Downey, *op. cit.* str. 57.

także, że w przypadku opisywanych przedsiębiorstw dużo istotniejszym byłoby określenie w sposób normatywny jurysdykcji podatkowej, tak aby na podstawie pewnych łączników doprowadzić do ich opodatkowania. Oczywiście z uwagi na nowatorstwo tego typu podmiotów gospodarczych oraz brak wyraźnych związków z terytorium można wyobrazić sobie zarówno brak opodatkowania, jak i wielokrotne opodatkowanie w przypadku takich podatników. Dlatego proponowane regulacje szczególnie na poziomie międzynarodowym powinny wskazywać w sposób wyraźny państwo posiadające władztwo podatkowe. Problemy z opodatkowaniem podatkiem dochodowym wydają się szczególnie skomplikowane w sytuacji, gdy przedsiębiorstwa nie są ani zarejestrowane w żadnym państwie, ani nie posiadają fizycznej siedziby. W przypadku natomiast podatków obrotowych przy zastosowaniu postulowanej jurysdykcji państwa przeznaczenia<sup>20</sup> problem mógłby wynikać z niemożności ustalenia związku pomiędzy państwem, a często anonimowymi nabywcami dóbr wirtualnych.

## 2.2. *Indirect e-commerce*

*Indirect e-commerce*, czyli pośredni handel internetowy wiąże się z prowadzeniem klasycznej działalności gospodarczej przy użyciu sieci elektronicznej, która służy tylko pośrednictwu pomiędzy klientem a podmiotem gospodarczym.<sup>21</sup> Przedsiębiorcy trudniący się tą formą działalności bywają nazywani handlarzami cybernetycznymi.<sup>22</sup> Ten rodzaj handlu wiąże się z elektronicznym składaniem zamówień na fizycznie dostarczane dobra.<sup>23</sup> Można dokonać spostrzeżenia, że w przypadku tego typu przedsięwzięć powiązanie przedsiębiorcy z określoną lokalizacją, a w efekcie ustalenie jurysdykcji podatkowej wydaje się znacznie prostsze, gdyż przedsiębiorstwo oferujące fizycznie dostarczane towary lub usługi funkcjonuje w rzeczywistości niewirtualnej. Dużo prostsza wydaje się również kwestia związana z jurysdykcją w odniesieniu do podatków obrotowych, ponieważ fizycznie istnieje miejsce przeznaczenia towaru lub usługi, tak jak i miejsce ich świadczenia.

Należy także zwrócić uwagę, że identyczne produkty w tym samym sklepie internetowym można nabyć np. w formie zapisu na dostarczanej wysyłkowo płycie lub *online* w formie zdigitalizowanej.<sup>24</sup> Nasuwają się zatem pytania czy teoretycznie ten sam produkt powinien

---

<sup>20</sup> O. Abdulkarimli, *op. cit.* 102-103.

<sup>21</sup> *Ibidem.* str. 101.

<sup>22</sup> *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, Wolters Kluwer Business 2011, str. 138.

<sup>23</sup> K. Siliakis, *op. cit.* str. 144

<sup>24</sup> *Ibidem.* str. 146

być opodatkowany w sposób odmienny oraz czy naruszałoby to zasadę neutralności podatkowej w stosunku do branży *e-commerce*. Pytania te są wyjątkowo istotne z punktu widzenia prawodawcy. Jednakże udzielenie na nie jednoznacznej odpowiedzi nie jest łatwe, gdyż wymagałoby dokonania wyboru, czy ważniejsza jest ściągalność podatków, czy równe traktowanie podatników. Dla wielu prawodawców istotniejszy byłby prawdopodobnie interes fiskalny, ale na przykład wewnątrz UE rozwiązania prawne traktujące w sposób odmienny towary materialne oraz zdigitalizowane mogłyby zostać uznane za zakazaną pomoc publiczną.

### 3. Zagadnienia ogólne dotyczące opodatkowania *e-commerce*

#### 3.1. Poglądy doktrynalne

Przedstawiciele nauk ekonomicznych rozważali, czy handel internetowy powinien być w ogóle opodatkowany.<sup>25</sup> Wśród szeregu argumentów za opodatkowaniem na szczególną uwagę zasługuje stwierdzenie, że możliwość nakładania podatków na przedsiębiorstwa internetowe wiąże się wykonywaniem suwerenności państwowej także w przestrzeni wirtualnej.<sup>26</sup> Zwolennicy opodatkowania handlu internetowego zauważają, że rozwój *e-commerce* wiąże się ze zmniejszonym zainteresowaniem klasycznymi modelami biznesowymi i co za tym idzie spadkiem dochodów budżetowych z konwencjonalnych, a zatem niewirtualnych źródeł.<sup>27</sup> Pomimo jednak wielu istotnych argumentów za opodatkowaniem przedmiotowych przedsiębiorstw od lat 90 XX wieku do początku XXI wieku w Stanach Zjednoczonych obowiązywało częściowe moratorium podatkowe dotyczące branży *e-commerce*<sup>28</sup>, które służyć miało ułatwieniu rozwoju tejże gałęzi gospodarki.<sup>29</sup> Podobne regulacje w państwach członkowskich Unii Europejskiej byłyby jednak niemożliwe z uwagi na zakaz pomocy państwa dla przedsiębiorców na podstawie selektywnych kryteriów.<sup>30</sup>

Wśród przedstawicieli doktryny prawa podatkowego rozważano także, czy zastosowanie do branży *e-commerce* powinny mieć dotychczasowe przepisy, czy należałoby

---

<sup>25</sup> B. Downey, *op. cit.* str. 53.

<sup>26</sup> *Ibidem.*

<sup>27</sup> J. Bick, Implementing E-Commerce Tax Policy, *Harvard Journal of Law and Technology* Vol. 13, No 3, (Summer 2000), str. 597.

<sup>28</sup> B. Brooks, *op. cit.* str. 49.

<sup>29</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Internet\\_Tax\\_Freedom\\_Act](https://en.wikipedia.org/wiki/Internet_Tax_Freedom_Act)

<sup>30</sup> Art. 107 i następane Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE 2012/C 326/01).

raczej rozwinąć lub nawet w sposób znaczący przekształcić system podatkowy.<sup>31</sup> Na marginesie można zwrócić uwagę, że w doktrynie dyskutowano nawet nad zastosowaniem zamiast klasycznych podatków konsumpcyjnych i dochodowych w odniesieniu do branży *e-commerce*, podatku telekomunikacyjnego od korzystania z cybersprzestrzeni, którego podstawa opodatkowania zależna byłaby od ilości przesłanych i odebranych danych.<sup>32</sup> Byłoby to jednak rozwiązanie godzące w wolność Internetu szczególnie w odniesieniu do aktywności wirtualnych o charakterze niekomercyjnym. Bez względu jednak na różne poglądy dotyczące sposobu opodatkowania przedmiotowych przedsiębiorstw powszechna jest opinia, że w związku z rozwojem branży *e-commerce* coraz istotniejsze zaczęły stawać się zagadnienia dotyczące jurysdykcji w stosunku do e-transakcji oraz nakładania się na siebie jurysdykcji różnych państw.<sup>33</sup> Poniżej przedstawione zostaną kluczowe idee oraz rozwiązania dotyczące poruszanego w niniejszym artykule zagadnienia.

### 3.2. Poglądy wyrażane na forum OECD

Problemy związane z opodatkowaniem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą przez Internet z uwagi na jej ponadnarodowy charakter poruszane były na forach międzynarodowych ze szczególnym uwzględnieniem Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). W odniesieniu do podatków dochodowych OECD w 1999 roku zaproponowała swoim członkom, aby państwem jurysdykcji w przypadku transakcji *e-commerce* było państwo lokalizacji serwera, pod warunkiem że pomiędzy państwem rezydencji e-przedsiębiorcy, a państwem położenia serwera zawarta byłaby umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania.<sup>34</sup> Rozwiązanie to nie zostało jednak zaadoptowane między innymi z obawy przed umieszczeniem serwerów w rajach podatkowych.<sup>35</sup> Należy podkreślić, że wskazany powyżej warunek zawarcia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pozwoliłby na rezygnację z opodatkowania pewnych dochodów tylko w przypadkach zaakceptowanych przez państwo rezydencji e-dostawcy. Należy także zwrócić uwagę, że o ile w przypadku *direct e-commerce* stosowanie zasady lokalizacji serwera byłoby dość uzasadnione, o tyle w przypadku przedsiębiorców trudniących się sprzedażą

---

<sup>31</sup> K. Siliadis, *op. cit.* str. 144.

<sup>32</sup> J. Bick, *op. cit.* str. 602-604.

<sup>33</sup> *Ibidem.* str. 598.

<sup>34</sup> S. Salter, *op. cit.* str. 13.

<sup>35</sup> *Ibidem.*

wysyłkową mogłoby to prowadzić do stanowiącego naruszenie prawa podatkowego wyboru jurysdykcji, zwanego *treaty shopping*.<sup>36</sup>

W 1998 roku na konferencji ministrów finansów z państw członkowskich OECD w Ottawie stwierdzono, że podatek VAT w przypadku *e-commerce* powinien być nakładany w państwie konsumpcji, a nie w kraju pochodzenia towaru lub usługi, a ponadto uznano, że dostawa zdigitalizowanych produktów jest świadczeniem usług.<sup>37</sup> Jest to o tyle uzasadnione, że często znacznie łatwiej określić miejsce przeznaczenia towaru lub usługi, gdy dostawa ma charakter wirtualny. Rozwiązanie takie wspomaga również lokalnych dostawców, ponieważ oczywistym jest, że podatki konsumpcyjne wpływają na cenę, a ich odmienne stawki w stosunku do takich samych towarów mogłaby faworyzować zagranicznych dostawców. Na marginesie warto także wspomnieć, że w 2000 roku Komisja Europejska zobligowała e-sprzedawców do doliczania podatku VAT do swoich produktów.<sup>38</sup> W ramach działalności OECD został natomiast zaprezentowany Raport Komitetu ds. Podatkowych pt. „*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*”, w którym zaproponowano w stosunku do handlu elektronicznego tzw. zasady ottawskie, na które składa się neutralność, pewność, efektywność, uczciwość, elastyczność i wydajność.<sup>39</sup> Należy jednak podkreślić, że są to idee bez wyraźnego wpływu na regulacje prawne.

#### **4. Jurysdykcja podatkowa w przypadku podatków dochodowych**

U podstaw międzynarodowego prawa podatkowego leży chęć przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu, to znaczy opodatkowaniu tego samego dochodu w dwóch różnych państwach.<sup>40</sup> W związku z czym wyróżnia się dwa rodzaje obowiązku podatkowego, a mianowicie obowiązek ograniczony, czyli opodatkowanie u źródła<sup>41</sup> oraz nieograniczony obowiązek podatkowy.<sup>42</sup> Pierwszy ze wskazanych powyżej obowiązków wiązać się może z uzyskiwaniem dochodów przez podatnika w innym państwie, niż państwo jego rezydencji bez prowadzenia w tym pierwszym działalności w sposób zorganizowany lub w przypadku prowadzenia jej w formie zakładu, filii lub oddziału.<sup>43</sup> Nieograniczony obowiązek

---

<sup>36</sup> R. Reinhold, *What is Tax Treaty Abuse-(Is Treaty Shopping an Outdated Concept)*, Tax Lawyer Vol. 53 (1999-2000), str. 664.

<sup>37</sup> S. Salter, *op. cit.* str. 13.

<sup>38</sup> *Ibidem.* str. 14.

<sup>39</sup> K. Siliadis, *op. cit.* str. 148.

<sup>40</sup> H. Hamaekers, H. Kevin, J. Głuchowski i inni, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Lexis Nexis 2006, str. 41.

<sup>41</sup> *Ibidem.* str. 38.

<sup>42</sup> *Ibidem.* str. 36.

<sup>43</sup> *Ibidem.* str. 38-40.



podatkowy realizowany jest natomiast w państwie rezydencji podatkowej.<sup>44</sup> Należy zauważyć, że w przypadku przedsiębiorstw działających w branży *e-commerce* może istnieć szereg powiązań z różnymi państwami, takimi jak państwo rejestracji domeny internetowej, lokalizacji serwera, siedziby podmiotu będącego właścicielem domeny internetowej, czy usytuowania fizycznej infrastruktury przedsiębiorstwa. W związku z powyższym w odniesieniu do wirtualnych podmiotów gospodarczych można zaryzykować stwierdzenie, że dotychczasowy podział na opodatkowanie u źródła oraz opodatkowanie w państwie rezydencji wymaga przynajmniej głębszej refleksji, jeśli nie wprowadzenia szczegółowych przepisów. Zagadnienie związane z klasyfikowaniem produktów zdigitalizowanych jako towarów, usług, praw lub licencji<sup>45</sup> może prowadzić do kolejnego problemu prawnego, a mianowicie do rozważenia, czy dochody związane z ich sprzedażą stanowią należności licencyjne, dla których istnieją odrębne regulacje w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.<sup>46</sup> Należy zatem spostrzec, że rozwój technologii stał się wyzwaniem zarówno dla prawodawców, jak i przedstawicieli nauki prawa podatkowego. W nauce rozważano także wprowadzenie nowych rozwiązań legislacyjnych(ang. „*active action*”), jak i pozostawienie przepisów w niezmienionej formie(ang. „*passive action*”, „*status quo action*”).<sup>47</sup> Trudno jest jednak jednoznacznie określić, które z rozwiązań byłoby właściwsze.

Podjmując zagadnienia związane z jurysdykcją podatkową w odniesieniu do podmiotów działających w branży *e-commerce* należy odnieść się do *pojęcia permanent establishment, czyli stałego zakładu*, którego obecność w danym państwie umożliwia opodatkowanie u źródła, czyli uzasadnia władztwo podatkowe.<sup>48</sup> W Komentarzu do Modelowej Konwencji w sprawie podatku od dochodu i majątku wyjaśniono, że strona internetowa wraz z danymi nie może stanowić zakładu, ponieważ nie jest pomieszczeniem.<sup>49</sup> Zgodnie z Komentarzem sam serwer również nim nie jest.<sup>50</sup> Jednakże zakład stanowić może pomieszczenie, w którym serwer jest umiejscowiony, pod warunkiem że pozostaje on w dyspozycji podatnika.<sup>51</sup> Zwraca się jednak uwagę, że w większości przypadków serwer nie pozostaje w dyspozycji przedsiębiorstwa z branży *e-commerce* lecz we władaniu dostawcy

---

<sup>44</sup> H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht. Aussensteuerrecht. Doppelbesteuerungsrecht*, Otto Schmidt Verlag 2017, str. 134-135.

<sup>45</sup> S. Salter, *op. cit.* str. 6.

<sup>46</sup> *Ibidem.* str. 6-7.

<sup>47</sup> J. Bick, *op. cit.*, str. 601.

<sup>48</sup> K. Siliakis, *op. cit.* str. 147.

<sup>49</sup> *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, Wolter Kluwer Business 2011, str. 136.

<sup>50</sup> *Ibidem.*

<sup>51</sup> *Ibidem.*

usług internetowych i nie można wówczas łączyć lokalizacji serwera z zakładem.<sup>52</sup> Nie można także uznawać za zakład serwera, gdy czynności dokonywane przy pomocy strony internetowej umieszczonej na nim mają charakter li tylko pomocniczy lub przygotowawczy w stosunku do głównego przedmiotu aktywności przedsiębiorcy internetowego.<sup>53</sup> Ponadto stwierdza się, że w przypadku tzw. handlarzy cybernetycznych, czyli właścicieli sklepów wysyłkowych działalność w miejscu lokalizacji serwera ma właśnie pomocniczy charakter.<sup>54</sup> Wydaje się to w pełni uzasadnione, gdyż działalność wysyłkowych sklepów internetowych prowadzona jest w większości przypadków tam gdzie przesyłki są pakowane, a towary przechowywane. W związku z powyższym to właśnie wskazana w zdaniu poprzednim lokalizacja powinna określać jurysdykcję w stosunku do podatków dochodowych.

#### 4.1.Regulacje amerykańskie

Amerykański Departament Skarbu zainicjował politykę neutralności wobec handlu internetowego i ogłosił, że także w przypadku tej branży stosowane będzie opodatkowanie według rezydencji podatnika lub według źródła dochodu, co wydaje się jednak niezbyt udanym pomysłem z uwagi na fakt, że rezydencja i źródło dochodu z punktu widzenia działalności w branży *e-commerce* mogą być łatwo manipulowane.<sup>55</sup> Zwraca się także uwagę, że samo ustalenie państwa źródła dochodu na podstawie dotychczasowych rozwiązań znanych międzynarodowemu prawu podatkowemu może być bardzo skomplikowane.<sup>56</sup> Niepokojącym zjawiskiem w USA dotyczącym opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorców z branży *e-commerce* jest stosowanie koncepcji ekonomicznego powiązania („*economic nexus*”) obok reguły rezydencji oraz źródła dochodu.<sup>57</sup> Przepisy takie wprowadzono chociażby w stanach Connecticut, Michigan, Washington, Ohio, Nowy Jork, czy Teksas.<sup>58</sup> Dzięki tym regulacjom możliwe jest opodatkowanie podatkiem dochodowym przedsiębiorców z branży *e-commerce* wysyłających towary z państwa trzeciego do wskazanych powyżej stanów.<sup>59</sup> Podobne przepisy funkcjonują w odniesieniu do podatków konsumpcyjnych w UE o czym w dalszej części artykułu. Należy jednak pamiętać, że podatki konsumpcyjne mają całkowicie odmienny charakter, a konsumpcja następuje w państwie

---

<sup>52</sup> *Ibidem.* str. 136-137.

<sup>53</sup> *Ibidem.*, str. 138.

<sup>54</sup> *Ibidem.* str. 138

<sup>55</sup> J. Bick, *op. cit.* str. 599-600.

<sup>56</sup> S. Salter, *op. cit.* str. 6.

<sup>57</sup> J. Yang, *Emerging Issues in E- Commerce Taxation, Journal of State Taxation, Vol. 31, Issue 4 (May-June 2013)*, str. 21.

<sup>58</sup> *Ibidem.*

<sup>59</sup> *Ibidem.*

przeznaczenia towaru. <sup>60</sup>Wydaje się, że związek ekonomiczny („*economic nexus*”) w przypadku podatków dochodowych znacząco wykracza poza znaną międzynarodowemu prawu podatkowemu koncepcję źródła dochodu. Utrzymywanie relacji gospodarczych z państwem trzecim nie powinno być źródłem obowiązków podatkowych w przeciwieństwie do prowadzenia działalności w formie oddziału, filii, czy uzyskiwania dochodu pasywnego (odsetek, należności licencyjnych etc. ). Należy jednocześnie zauważyć, że działalność w wypadku wysyłkowego sklepu internetowego prowadzona jest w państwie nadania towaru. Natomiast samo miejsce przeznaczenia towaru nie powinno rodzić obowiązku podatkowego na gruncie podatku dochodowego, ponieważ dochód jest wynikiem działalności prowadzonej w miejscu siedziby przedsiębiorcy działającego w branży *e-commerce*. W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy w przypadku gdyby obywatel amerykański nabył w Polsce towar osobiście lub przez pełnomocnika i przetransportowałby go do USA za pośrednictwem firmy kurierskiej to powstałby obowiązek podatkowy na gruncie podatku dochodowego w USA. Odpowiedź na powyższe pytanie jest bez wątpienia przecząca. Warto jednak zastanowić się, kiedy nastąpiło wydanie towaru. Dla przykładu zgodnie z polskim prawodawstwem wydanie towaru nastąpiło w razie wątpliwości w momencie przekazania towaru kurierowi.<sup>61</sup> Zatem dochód zrealizowany został na terytorium RP przez polskiego przedsiębiorcę. W związku z powyższym należy stwierdzić, że w przypadku opodatkowywania dochodów pochodzących z zagranicznego przedsiębiorstwa prowadzącego działalność *direct e-commerce* poszczególne stany przekraczają granicę swojej jurysdykcji podatkowej. Należy podkreślić również, że powyższe regulacje nie znajdują nawet odzwierciedlenia w modelowym amerykańskim traktacie podatkowym. <sup>62</sup>Warto zwrócić uwagę, że obowiązujący do dziś *Interstate Income Act* z 1959 stanowi, że w USA nie może zostać opodatkowany dochód uzyskany przez przedsiębiorcę wysyłającego towary (dosł. „*tangible personal property*”) do USA z państwa trzeciego, pod warunkiem że nie prowadzi innej działalności na terenie USA. <sup>63</sup> Należy zatem zauważyć, że przepis ten wydaje się być naruszany w przypadku opodatkowywania dochodów internetowych przedsiębiorstw wysyłkowych. W literaturze przedmiotu zauważa się, że przepis ten nie ma zastosowania do dóbr o charakterze niematerialnym, a zatem

---

<sup>60</sup> A. Cockfield, W. Hellerstein, R. Millar, C. Waerzeggers, *Taxing Global Digital Commerce*, Wolters Kluwer 2013, str. 68-73.

<sup>61</sup> Art. 544 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 Kodeks cywilny (Dz. U. 2017, poz. 1132).

<sup>62</sup> US Model Tax Convention, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>

<sup>63</sup> §381 Interstate Income Act. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/15/381>, [en.wikipedia.org/wiki/Interstate\\_Income\\_Act\\_of\\_1959](https://en.wikipedia.org/wiki/Interstate_Income_Act_of_1959)

wirtualnych, czyli związanych z *direct e-commerce*.<sup>64</sup> Nie ma to jednak związku ze sprzedażą wysyłkową.

Kolejnym interesującym zagadnieniem jest koncepcja, zgodnie z którą związek polegający na fizycznej obecności wypełniony jest przez lokalizację serwera, który swoimi funkcjami odpowiada przedstawicielowi lub pracownikowi na terenie USA.<sup>65</sup> O ile próba powiązania serwera ze stałym zakładem (*permanent establishment*)<sup>66</sup> lub wprowadzenie do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania regulacji dotyczących opodatkowania w państwie lokalizacji serwera wydają się uzasadnione, o tyle próba definiowania fizycznej obecności w USA poprzez funkcjonowanie serwera wydaje się być nadużyciem, gdyż jest to obecność czysto techniczna i bez istotnego znaczenia. Próby tego typu jej pojmowania służą zdaniem autora niniejszego artykułu nieuprawnionemu rozszerzeniu amerykańskiej jurysdykcji podatkowej. Należy jednak podkreślić, że w wielu stanach takich jak chociażby California, Minnesota, czy Virginia regulacje prawne stanowią *explicite*, że lokalizacja serwera nie stanowi fizycznej obecności. W związku z czym należy podkreślić, że nawet wewnątrz USA istnieją rozbieżności co do pojmowania obecności przedsiębiorcy rozumianej jako lokalizacja serwera i co za tym idzie brak jest jednolitego podejścia do zagadnienia jurysdykcji w zakresie podatków dochodowych w odniesieniu do podmiotów z branży internetowej.

## **5. Jurysdykcja w przypadku podatków konsumpcyjnych w odniesieniu do branży e-commerce .**

### **5.1. Zagadnienia ogólne**

Podstawowe zasady dotyczące jurysdykcji w przypadku podatków konsumpcyjnych zostały skonstruowane w całkowicie odmienny sposób, niż przy podatkach dochodowych.<sup>67</sup> Władztwo podatkowe w odniesieniu do podatków konsumpcyjnych może być oparte o dwie reguły. Pierwsza z nich to zasada państwa pochodzenia towaru lub usługi, a druga to zasada państwa ich przeznaczenia.<sup>68</sup> Zwraca się uwagę, że pierwsza z nich jest realizowana na wcześniejszym etapie dostawy towaru, natomiast druga oznacza opodatkowanie w państwie konsumpcji, a to właśnie konsumpcja winna być opodatkowana przedmiotowymi daninami

---

<sup>64</sup> J. Bick, *op. cit.* str. 599.

<sup>65</sup> J. Yang, *op. cit.* str. 21.

<sup>66</sup> O. Abdulkamiri, *op. cit.* str. 105

<sup>67</sup> A. Cockfield, W. Hellerstein, R. Millar, C. Waerzeggers, *op.cit.* str. 67.

<sup>68</sup> *Ibidem*.

publicznymi.<sup>69</sup> Obie zasady odgrywają istotną rolę w przypadku *e-commerce*, co zostanie wskazane poniżej na przykładzie unijnej Dyrektywy VAT oraz polskich, francuskich i amerykańskich regulacji prawnych.

## 5.2. Regulacje zawarte w Dyrektywie VAT

Jednym z najistotniejszych z punktu widzenia niniejszego artykułu przepisów zawartych w Dyrektywie VAT są artykuł 32 i jednostki redakcyjne następujące po nim, które regulują kwestie związane ze sprzedażą wysyłkową, a zatem przede wszystkim z opisanym powyżej *indirect e-commerce*. Wskazane w zdaniu poprzednim przepisy określają w sposób szczegółowy miejsce dostawy towarów lub usług w przypadku ich wysłania lub transportu dokonywanego przez dostawcę. Oczywiście w przypadku przedsiębiorstw omawianych w niniejszym artykule mowa przede wszystkim o wysyłce. Wracając jednak do uregulowań Dyrektywy VAT należy zwrócić uwagę, że zgodnie z art. 32 zasadniczo miejscem dostawy jest miejsce rozpoczęcia transportu lub wysyłki<sup>70</sup>, ale dostawa następuje w miejscu zakończenia wysyłki lub transportu w przypadku, gdy dotyczy towarów zwolnionych z podatku VAT lub przeznaczonych dla osób niebędących jego podatnikami, pod warunkiem że dostarczane towary nie są nowymi środkami transportu lub towarami dostarczanymi po montażu lub instalacji.<sup>71</sup> Jednakże zgodnie z art. 34 Dyrektywy miejscem dostawy jest państwo rozpoczęcia wysyłki lub transportu w sytuacji, gdy dostarczonymi towarami nie są towary akcyzowe, a całkowita wartość netto dostarczanych do jednego państwa UE przez dany podmiot towarów nie przekracza w danym lub poprzednim roku kalendarzowym kwoty 100 000 Euro lub innej sumy nie mniejszej niż 35 000 Euro, gdy istnieje obawa poważnego zakłócenia konkurencji.<sup>72</sup> Należy w tym miejscu podkreślić, że miejsce dostawy towaru determinuje jurysdykcję podatkową. Można zatem zauważyć, że w przypadku sprzedaży wysyłkowej o charakterze wewnątrzunijnym występuje zarówno jurysdykcja państwa pochodzenia, jak i państwa przeznaczenia towaru, opisane powyżej. Jurysdykcja podatkowa w myśl wskazanych w niniejszym akapicie przepisów zależy za wyjątkiem towarów akcyzowych, nowych oraz używanych środków transportu, a także towarów używanych, dzieł

---

<sup>69</sup> Ibidem. str. 68-73.

<sup>70</sup> Art. 32 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

<sup>71</sup> art. 33 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

<sup>72</sup> art. 34 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

sztuki oraz przedmiotów kolekcjonerskich<sup>73</sup> od wartości sprzedanych przez podatnika na terytorium innego państwa członkowskiego dóbr. Można przypuszczać, że powyższa regulacja służy ułatwieniu wewnątrznijnej sprzedaży wysyłkowej o charakterze incydentalnym lub o nieznacznej w skali roku wartości. Jednocześnie należy stwierdzić, że przedmiotowe przepisy prawa unijnego pozwalają na realizację swobody przepływu towarów wewnątrz UE, a także ułatwiają konsumentom dokonywanie wewnątrznijnych zamówień dzięki wyłączeniu znacznie bardziej uciążliwych dla nabywcy przepisów o wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów. Nie wolno jednak zapominać, że przepisy zawarte w Dyrektywie mają charakter generalny, a uszczegółowione zostały w krajowych porządkach prawnych państw członkowskich. W związku z powyższym należy przedstawić regulacje obowiązujące w wybranych krajach UE.

### 5.3.Regulacje polskie

Regulacje zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług stanowią, że dostawa towarów przy sprzedaży wysyłkowej następuje w państwie przeznaczenia tychże dóbr, chyba że całkowita wartość wysyłanych towarów niepodlegających akcyzie nie przekracza progów określonych przez poszczególne państwa członkowskie.<sup>74</sup> Przepis ten jak łatwo zauważyć stanowi transpozycję regulacji zawartych w Dyrektywie. Należy jednak zwrócić uwagę na kolejne ustępy art. 23 omawianej ustawy. Otóż zgodnie z art. 23 ust. 5 podatnicy, którzy dostarczają towary o całkowitej wartości poniżej kwoty określonej przez państwo członkowskie ich przeznaczenia mogą fakultatywnie po uprzednim zawiadomieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego zdecydować się na opodatkowanie w innym kraju należącym do UE. Jest to szczególnie istotne w sytuacji, gdy stawka odpowiednika podatku od towarów i usług w innym państwie europejskim jest niższa niż w RP. Dzięki temu przepisowi polscy podatnicy mogą zmniejszyć cenę brutto oferowanych przez siebie towarów w sklepach internetowych, a jednocześnie dokonać wyboru jurysdykcji podatkowej zgodnie z zasadą państwa przeznaczenia towaru. Artykuł 23 ust. 14 i następne określa jakie obowiązki informacyjne wobec polskich urzędów podatkowych należy spełnić, aby dostawa towarów, których cena zawiera zagraniczny podatek VAT nie została opodatkowana w Polsce. Na marginesie rozważań można zwrócić uwagę, że podmioty z innych państw członkowskich stają się zobowiązane do naliczania polskiego podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy

---

<sup>73</sup> art. 35 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

<sup>74</sup> art. 23 ust.1 i ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług( Dz. U. 2017 poz. 1221).

wartość dostarczanych przez nich drogą wysyłkową towarów do Polski w roku podatkowym przekracza 160 000 PLN.<sup>75</sup>

#### 5.4. Regulacje francuskie

Jako przykład regulacji dotyczącej sprzedaży wysyłkowej wskazać można francuski art. 258 b *Code Générale des Impôts*, który stanowi, że miejscem dostawy jest Francja, gdy wartość przesłanych lub przetransportowanych na jej terytorium towarów przez podmiot z innego państwa członkowskiego wynosi ponad 35 000 Euro w danym lub poprzednim roku kalendarzowym. Na uwagę zasługuje również fakt, że w przypadku przekroczenia wartości 35 000 Euro w ciągu danego lub poprzedniego roku podatkowego koniecznym jest zarejestrowanie się w ciągu 15 dni od osiągnięcia tejże wartości jako podatnik podatku TVA (*tax sur la valeur ajoutée*).<sup>76</sup> Obowiązek rejestracyjny należy spełnić poprzez złożenie w DRESG (*Direction des Residents a l'Étranger et des Services Généraux*) deklaracji podatkowej na formularzu TVA 1984- SD.<sup>77</sup> W powyższej deklaracji powinny zostać zamieszczone między innymi informacje takie jak przewidywany obrót w kontaktach handlowych z Francją oraz dane księgowego, który składał będzie kolejne deklaracje TVA.<sup>78</sup> Powyższy mechanizm wprowadza zasadę państwa przeznaczenia w miejsce reguły państwa pochodzenia w przypadku gdy wartość wysyłanych do Francji towarów m. in. przez sklep internetowy wyniesie w ciągu roku ponad 35 000 Euro.

#### 5.5. Regulacje amerykańskie

Podjęwając rozważania na temat regulacji amerykańskich należy na samym początku zwrócić uwagę, że jurysdykcja podatkowa w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej oparta być musi o związek (*nexus*) pomiędzy podatnikiem a państwem.<sup>79</sup> Związek ów nie jest konceptem li tylko teoretycznym, lecz wynika z XIV poprawki do amerykańskiej konstytucji, a zatem nadużywanie przez państwo przedmiotowej idei mogłoby zostać uznane za niekonstytucyjne.<sup>80</sup> Należy podkreślić, że dopóki związek (*nexus*) nie istnieje pomiędzy e-sprzedawcą a terytorium USA, dopóty nie powstanie obowiązek podatkowy dotyczący

---

<sup>75</sup> art. 24 ust. 2 ustawy z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2017 poz. 1221)

<sup>76</sup> art. 286 *Code Générale des Impôts*.

<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>.

<sup>77</sup> <https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/questions/quelles-sont-les-modalites-dimmatriculation-au-siee-service>.

<sup>78</sup> [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/formulaires/1984-sd/2015/1984-sd\\_1377.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/formulaires/1984-sd/2015/1984-sd_1377.pdf)

<sup>79</sup> J. Bick, *op. cit.*, str. 597.

<sup>80</sup> B. Brooks, *op. cit.*, str. 48.

amerykańskiego odpowiednika europejskiego podatku VAT, a mianowicie *sales tax*.<sup>81</sup> Zresztą podobnie funkcjonuje jurysdykcja podatkowa w przypadku handlu między poszczególnymi stanami wchodzącymi w skład USA, gdzie możliwość opodatkowania *sales tax* uzależniona jest od występowania fizycznej obecności przedsiębiorcy z branży wysyłkowej.<sup>82</sup> Związek taki może być rozumiany jako miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium USA, lub nawet zatrudnianie pracowników lub korzystanie z usług przedstawicieli handlowych.<sup>83</sup> Na marginesie należy zauważyć, że powyższe problemy podatkowe dotyczące związku przedsiębiorstwa z terytorium USA lub poszczególnym stanem rozwiązywane były już od początku lat 40 w związku z działalnością przedsiębiorstw trudniących się sprzedażą wysyłkową za pośrednictwem gazetowych katalogów.<sup>84</sup> Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że w Stanie Nowy Jork w 2008 roku wprowadzono tzw. Amazon Tax Law zgodnie z którym sprzedawca spoza stanu Nowy Jork dostarczający towar nabywcy z tego stanu zobowiązany jest naliczyć *sales tax* w przypadku, gdy jego roczny dochód brutto dotyczący tego typu transakcji z rezydentami podatkowymi Stanu Nowy Jork jest większy lub równy 10 000 USD.<sup>85</sup> Taka forma relacji gospodarczej z rezydentami rozumiana jest jako związek ekonomiczny („*economic nexus*”).<sup>86</sup> Można bez trudu zauważyć, że regulacja ta bardzo przypomina tę obowiązującą wewnątrz Unii Europejskiej. Jednakże kwota w Stanie Nowy Jork jest znacznie niższa od europejskiej. Należy także podkreślić, że część stanów takich jak chociażby Arkansas wprowadziło przepisy, które zobowiązują do naliczania *sales tax* także przez e- sprzedawców kontrolowanych przez rezydentów tych stanów lub przez podmioty mające nawet identyczną nazwę jak rezydenci.<sup>87</sup> Wydaje się, że ostatni z tych przepisów stanowić może zbyt daleką ingerencję państwa, ponieważ sama nazwa nie musi wiązać się z rzeczywistymi związkami o charakterze kapitałowym. Warto nadmienić, że w USA rozważano pobór *sales tax* przez poborców, którymi byliby dostawcy usług z zakresu internetowych płatności kartami płatniczymi i kredytowymi., co jest dopuszczalne w niektórych stanach.<sup>88</sup> Podobne rozwiązanie jest także postulowane w stosunku do innych systemów płatności jak chociażby przelewy internetowe, czy *PayPal*.<sup>89</sup> Byłoby to rozwiązanie uniemożliwiające nieodprowadzanie podatku przez przedsiębiorstwa

---

<sup>81</sup> J. Yang, *op. cit.* str. 15.

<sup>82</sup> B. Brooks, *op. cit.* str. 48.

<sup>83</sup> J. Yang, *op. cit.* str. 15.

<sup>84</sup> Szerzej o poszczególnych sprawach J. Yang, *op. cit.* str. 18-19.

<sup>85</sup> J. Yang, *op. cit.* str. 20.

<sup>86</sup> *Ibidem*.

<sup>87</sup> B. Brooks, *op. cit.* str. 50.

<sup>88</sup> J. Bick, *op. cit.* str. 611-613.

<sup>89</sup> B. Brooks, *op. cit.* str. 51.



z branży e-commerce.<sup>90</sup> Rozwiązanie takie wydaje się szczególnie pożądane, ponieważ zauważa się w literaturze, że e-transakcje bywają ukrywane przed organami podatkowymi oraz anonimowe, a co za tym idzie mogą wiązać się między innymi z nieuiszczaniem podatków.<sup>91</sup> W przypadku poboru podatku przez instytucje pieniądza elektronicznego problemy zarysowane w zdaniu poprzednim zniknęłyby, a ustalenie jurysdykcji podatkowej zgodnie z zasadą państwa przeznaczenia towaru następowałoby na podstawie informacji o nabywcy przekazywanych przez podmiot obsługujący e-płatności. Rozwiązanie to mogłoby mieć zastosowanie zarówno do branży *direct e-commerce*, jak *indirect e-commerce*.

## 6. Uwagi końcowe

Na podstawie informacji przedstawionych w niniejszym artykule *prima facie* nasuwa się spostrzeżenie, że zagadnienia związane z jurysdykcją podatkową w odniesieniu do przedsiębiorstw z branży *e-commerce* są niezwykle różnorodne. Wśród specjalistów zajmujących się poruszonym w niniejszym artykule problemem spotkać można przedstawicieli wielu nurtów. Szczególnie wśród ekonomistów oraz zwolenników wolności Internetu obecne są nawet poglądy, zgodnie z którymi sfera wirtualna powinna być całkowicie zwolniona z opodatkowania.<sup>92</sup> Można zresztą wskazać, że w Stanach Zjednoczonych w latach 90 XX wieku obowiązywało moratorium podatkowe dotyczące przedsiębiorstw działających w omawianej w niniejszym artykule branży.<sup>93</sup> Warto jednak podkreślić raz jeszcze, że było to rozwiązanie tymczasowe będące wsparciem dla raczkującej wówczas technologii.<sup>94</sup> Nie przyjęły się również pomysły związane z opodatkowaniem przesyłu danych przez sieć wirtualną zamiast stosowania klasycznych podatków, w przypadku których jurysdykcja mogłaby być niepewna oraz manipulowana.<sup>95</sup> Wydaje się jednak, że byłoby to rozwiązanie godzące w niekomercyjną aktywność użytkowników wirtualnej rzeczywistości. W związku z brakiem akceptacji dla nowatorskich i przełomowych rozwiązań podatkowych rozpoczęto prace nad przystosowaniem dotychczasowych przepisów do zmieniającego się świata. W ramach tego procesu rozważano, czy miejsce lokalizacji serwera może być uznane za stały zakład („*permanent establishment*”).<sup>96</sup> Należy jednak zwrócić uwagę, że rozwiązanie to mogłoby mieć zastosowanie tylko w przypadku

---

<sup>90</sup> Ibidem.

<sup>91</sup> S. Salter, *op. cit.*, str. 5.

<sup>92</sup> O. Abdulkarimli, *op. cit.* str. 100.

<sup>93</sup> B. Brooks, *op. cit.* str. 49.

<sup>94</sup> [https://en.wikipedia.org/wiki/Internet\\_Tax\\_Freedom\\_Act](https://en.wikipedia.org/wiki/Internet_Tax_Freedom_Act)

<sup>95</sup> J. Bick, *op. cit.* str. 62.

<sup>96</sup> O. Abdulkamiri, *op. cit.* str. 105.

przedsiębiorstw z branży *direct e-commerce* i wiązałyby się z pewnością z wieloma przypadkami manipulacji jurysdykcją. Wydaje się, że wciąż trudnym do rozwiązania pozostaje problem związany z władztwem podatkowym państwa w odniesieniu do podatków dochodowych i przedsiębiorstw z branży *direct e-commerce*. Być może słusznym rozwiązaniem byłoby poszukiwanie związków pomiędzy działalnością *direct e-commerce*, a osobami fizycznymi lub prawnymi, będącymi beneficjentami tejże aktywności. Wówczas możliwe byłoby ustalenie jurysdykcji podatkowej określonego państwa w oparciu o rezydencję beneficjentów. W przypadku natomiast przedsiębiorstw działających w branży *indirect e-commerce* zastosowanie powinny znaleźć wypracowane na przestrzeni lat przepisy dotyczące sprzedaży wysyłkowej.<sup>97</sup> Zarówno w UE, jak i USA obecne są regulacje zgodnie z którymi dostawa towarów lub usług zamówionych za pośrednictwem Internetu opodatkowana jest podatkami konsumpcyjnymi w państwie ich przeznaczenia. W odniesieniu do podatków dochodowych jurysdykcja podatkowa powinna być natomiast określona zgodnie z fizycznym położeniem przedsiębiorstwa, chociaż w USA można spotkać stany, w których do opodatkowania wystarczy sama obecność serwera. Na samym końcu rozważań należy zwrócić uwagę, że o ile w przypadku przedsiębiorstw *indirect e-commerce* wszystkie problemy podatkowe wydają się dość jasne, o tyle w odniesieniu do aktywności w branży *direct e-commerce* należy rozpocząć dialog pomiędzy przedstawicielami prawa podatkowego oraz nauk informatycznych, tak aby umożliwić ustalenie jurysdykcji podatkowej zarówno z punktu widzenia regulacji prawnych oraz rozwiązań technologicznych.<sup>98</sup> Najlepszym rozwiązaniem byłoby chyba opodatkowanie tego typu przedsiębiorstw podatkiem dochodowym według państwa rezydencji ich beneficjentów. Natomiast w przypadku podatków konsumpcyjnych warto byłoby rozważyć ustalenie władztwa podatkowego według rezydencji nabywców wirtualnych usług i towarów. Stworzenie postulowanych regulacji prawnych wymaga z pewnością nie tylko pogłębionych badań, ale także konsensusu na poziomie międzynarodowym.

---

<sup>97</sup>J. Yang, *op. cit.* str. 15.

<sup>98</sup>O. Abdukarimli, *op. cit.* str. 99-100.

## Bibliografia

1. M. Czerny, R. Łuczak, J. Makowski, *Globalistyka. Procesy globalne i ich lokalne konsekwencje*, Wydawnictwo Naukowe PWN 2007.
2. K. Siliafis, *Taxation of e-commerce: a task for Jugglers*, Masaryk University Journal of Law and Technology 2014.
3. B. Downey, *E-commerce: Taxman's Nemesis*, *Asper Review of International Business and Trade Law* Vol. 2 (2002).
4. O. Abdulkarimli, *Taxation of E-commerce*, *Baku State University Law Review* Vol.1 (2015).
5. B. Van de Merwe, *VAT and E-commerce*, *South African Mercantile Law Journal* Vol. 15 (2003).
6. J. Sununu, *The Taxation of Internet Commerce Policy Essay*, *Harvard Journal on Legislation* Vol. 39 (2002).
7. S. Salter, *E-Commerce and International Taxation*, *New England Journal of International and Comparative Law*, Vol. 8, Issue 1 (2002).
8. B. Brooks, *E-Commerce and State Sales Tax*, *Journal of State Taxation*, Vol. 24, Issue 1 (Summer 2005).
9. M. Prettie, *Are There Any Tax Heavens in Electronic Commerce*, *North Carolina Journal of Law & Technology*, Vol. 3, Issue 1 (Fall 2001).
10. J. Bick, *Implementing E-Commerce Tax Policy*, *Harvard Journal of Law and Technology* Vol. 13, No 3, (Summer 2000).
11. R. Reinhold, *What is Tax Treaty Abuse-(Is Treaty Shopping an Outdated Concept)*, *Tax Lawyer* Vol. 53 1999-2000.
12. H. Hamaekers, H. Kevin, J. Głuchowski i inni, *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Lexis Nexis 2006.
13. H. Schaumburg, *Internationales Steuerrecht. Aussensteuerrecht. Doppelbesteuerungsrecht*, Otto Schmidt Verlag 2017.
14. *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, Wolter Kluwer Business 2011.
15. J. Yang, *Emerging Issues in E-Commerce Taxation*, *Journal of State Taxation*, Vol. 31, Issue 4 (May-June 2013).
16. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 Kodeks cywilny (Dz. U. 2017, poz. 1132).
17. A. Cockfield, W. Hellerstein, R. Millar, C. Waerzeggers, *Taxing Global Digital Commerce*, Wolters Kluwer 2013.
18. *Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona. Lipiec 2010*, Wolters Kluwer Business 2011.

19. US Model Tax Convention, <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>.
20. Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE 2012/C 326/01).
21. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.
22. Ustawa z 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług( Dz. U. 2017 poz. 1221).
23. Code Générale des Impôts  
<https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069577>.
24. <https://www.impots.gouv.fr/portail/international-professionnel/questions/quelles-sont-les-modalites-dimmatriculation-au-siee-service>.
25. [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/formulaires/1984-sd/2015/1984-sd\\_1377.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/formulaires/1984-sd/2015/1984-sd_1377.pdf)
26. [https://en.wikipedia.org/wiki/Internet\\_Tax\\_Freedom\\_Act](https://en.wikipedia.org/wiki/Internet_Tax_Freedom_Act).
27. Interstate Income Act. <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/15/381>.
28. [en.wikipedia.org/wiki/Interstate\\_Income\\_Act\\_of\\_1959](https://en.wikipedia.org/wiki/Interstate_Income_Act_of_1959).
29. [https://en.wikipedia.org/wiki/Internet\\_Tax\\_Freedom\\_Act](https://en.wikipedia.org/wiki/Internet_Tax_Freedom_Act).

e-mail: pawel.szwajdler@onet.pl