

CIT: Kiedy działalność cyfrowa jest zakładem i gdzie podlega opodatkowaniu**Marcin Jamroży, [doradca podatkowy Warszawa](#), [radca prawny Warszawa](#), Rödl & Partner**

Strona internetowa nie określa gdzie jest prowadzona działalność gospodarcza, więc nie może być uznana za przedstawiciela zależnego. Stałą placówką może jednak być miejsce, w którym znajduje się serwer. Posiada on bowiem fizyczną lokalizację.

Dotychczasowe rozwiązania w zakresie opodatkowania zakładów, odwołujące się do fizycznej obecności przedsiębiorstwa na terytorium innego państwa, zostały przyjęte dla tradycyjnych przedsiębiorstw, które nie prowadzą działalności cyfrowej, w szczególności w internecie. Działalność cyfrowa opiera się natomiast w znacznym stopniu na wartościach niematerializowanych, takich jak dane użytkowników. Sprawa opodatkowania działalności cyfrowej ma charakter globalny, dlatego odnoszące się do tych zagadnień prace trwają m.in. na forum Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) oraz w Unii Europejskiej.

OBNIŻENIE OBCIĄŻEŃ PODATKOWYCH

Nierezydenci prowadzący działalność gospodarczą są objęci opodatkowaniem w państwie źródła jedynie wtedy, gdy utrzymują tam zakład, czyli stałą placówkę, poprzez którą wykonywana jest działalność gospodarcza. Przy czym placówka taka nie może mieć wyłącznie charakteru przygotowawczego lub pomocniczego.

Przedsiębiorca posiadający zagraniczny zakład, opodatkowuje dochody przypisane temu zakładowi w państwie jego położenia, natomiast w państwie rezydencji ma zastosowanie odpowiednia metoda unikania podwójnego opodatkowania (w przypadku Polski: dotychczas zwykle metoda zwolnienia). Ograniczenie lub eliminacja opodatkowania może się więc odbywać poprzez ograniczenie fizycznej obecności na zagranicznych rynkach zbytu, czyli poprzez organizację działalności gospodarczej w taki sposób, aby zyski ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług nie wiązały się ze stałą placówką położoną za granicą. Modele biznesowe mogą być kształtowane tak, aby nie zostały spełnione przesłanki obecności podatkowej, np. poprzez składanie zamówień w zautomatyzowany sposób za pośrednictwem stron internetowych, utrzymywanie kontaktu zdalnego z klientami (przez telefon, email, wideokonferencje), fragmentaryzację działalności, czy też działanie przez formalnie niezależnych zagranicznych pośredników.

Z tych względów istnieje daleko idąca zgoda co do potrzeby reformy służącej bardziej efektywnej alokacji dochodów z działalności cyfrowej do państwa źródła. W szczególności rozważana jest zmiana definicji zakładu podatkowego. Tego rodzaju zmiana stanowiłaby rozwinięcie obecnie obowiązującego systemu opodatkowania dochodów transgranicznych.

DECYDUJE LOKALIZACJA

Definicja zakładu w odniesieniu do działalności cyfrowej jest ściśle związana z lokalizacją urządzeń (serwera). Strona internetowa, będąca połączeniem oprogramowania oraz danych elektronicznych umieszczonych na serwerze, sama w sobie nie stanowi namacalnego (fizycznego) miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Nie posiada bowiem lokalizacji, która umożliwiłaby uznanie jej za placówkę (komentarz do art. 5 Konwencji Modelowej OECD, pkt 42.2). Strona internetowa, nie będąc „osobą”, nie może również zostać uznana za przedstawiciela zależnego. W odróżnieniu od strony internetowej, za stałą placówkę może już jednak zostać uznane miejsce, w którym urządzenie takie jak serwer jest używane. Serwer posiada bowiem fizyczną lokalizację.

Aby jednak mówić o powstaniu zakładu, przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą za pomocą strony internetowej powinno posiadać do własnej dyspozycji serwer, na którym strona taka jest zainstalowana oraz pomieszczenie, w którym serwer się znajduje. Przede wszystkim serwer musi znajdować się w określonym miejscu przez odpowiednio długi czas, a poprzez stronę internetową zainstalowaną na serwerze musi być prowadzona w całości lub części działalność gospodarcza, która nie stanowi wyłącznie działalności pomocniczej czy

przygotowawczej. Ponadto, funkcje jakie wypełnia serwer, powinny stanowić istotną część działalności prowadzonej przez przedsiębiorstwo. Do takich funkcji należy z pewnością automatyczne zawarcie transakcji (umów) online.

PERSONEL NIE JEST KONIECZNY

Serwer może stanowić zakład również w przypadku, gdy w miejscu jego lokalizacji nie jest wymagane utrzymywanie personelu, który zapewnia jego prawidłowe użytkowanie (komentarz do art. 5 Konwencji Modelowej OECD, pkt 42.6). Również zgodnie z interpretacją indywidualną dyrektora Izby Skarbowej z 16 września 2016 r. (PPB5/4510-685/16-5/RS) obecność personelu nie jest konieczna w przypadku handlu elektronicznego, jak i każdego innego, gdzie ma zastosowanie automatyczne urządzenie. Jeżeli serwer, oprócz przechowywania danej strony internetowej, służy do wykonywania automatycznie funkcji związanych np. ze sprzedażą (zawieranie umów, płatności, dostawa produktów), to nie można uznać takich funkcji za działalność przygotowawczą lub pomocniczą.

UMOWA Z DOSTAWCĄ USŁUG HOSTINGOWYCH

Jeżeli natomiast serwer jest kontrolowany przez inny podmiot, np. przez dostawcę usług hostingowych (ISP), to nie powstaje zagraniczny zakład dla przedsiębiorstwa prowadzącego działalność cyfrową. Popularne jest rozwiązanie, że właściciel strony internetowej umieszcza ją na serwerze firmy będącej dostawcą powierzchni dyskowej (firmy hostingowej). Natomiast do rzadkości należy sytuacja, że firma hostingowa oddaje serwer do dyspozycji właściciela strony. Stąd właściciel strony internetowej posiada tylko pewną powierzchnię dyskową na serwerze, która nie może być utożsamiana ze stałą placówką. Co do zasady, firma hostingowa nie jest również przedstawicielem zależnym.

Należy zwrócić uwagę, że oddanie przez firmę hostingową do dyspozycji właściciela strony internetowej potrzebnego mu miejsca na dysku jest świadczeniem usługi, a nie dzierżawą serwera rozumianą jako oddanie rzeczy do używania i pobierania z niej pożytków (zob. np. WSA w Poznaniu w wyroku z 13 czerwca 2017 r., I SA/Po 1643/16). W tym ostatnim przypadku może dodatkowo pojawić się problematyka poboru podatku u źródła z tytułu użytkowania urządzeń przemysłowych lub handlowych.

PRZYKŁAD

Jan Nowak mieszka w Polsce i prowadzi działalność gospodarczą w zakresie prowadzenia płatnego, anglojęzycznego serwisu internetowego (strona WWW). Serwer, na którym zainstalowane są strony, znajduje się na Malcie. Jeżeli Jan Nowak posiada do wyłącznej dyspozycji serwer i pomieszczenie na Malcie, to trzeba uznać, że w aktualnym stanie prawnym posiada on zakład zagraniczny na Malcie. W takiej sytuacji zyski firmy Jana Nowaka mogą być opodatkowane na Malcie, ale tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi.

PRZYKŁAD

Spółka Z GmbH ma siedzibę w Niemczech i prowadzi działalność w zakresie handlu internetowego na terytorium Niemiec oraz innych krajów Europy Zachodniej. Serwer, na którym umieszczona jest strona internetowa, zlokalizowany jest w Niemczech. Z GmbH rozpoczęła sprzedaż internetową na rzecz polskich klientów. Działalność Z GmbH na terytorium Polski nie spełnia warunków odnośnie do istnienia placówki (stałego miejsca prowadzenia działalności), gdyż brak jest pomieszczeń pozostających w dyspozycji Z GmbH, w których wykonywałaby ona swoją działalność gospodarczą w Polsce. Serwer, na którym będą umieszczone strony internetowe, za pośrednictwem których zawierane będą umowy z klientami z Polski, zlokalizowany jest na terytorium Niemiec (zob. w podobnym stanie faktycznym interpretację dyrektora IS w Warszawie z 16 września 2016 r., IPPB5/4510-685/16-5/RS).

W POSZUKIWANIU NOWYCH ROZWIĄZAŃ

Możliwość oddziaływania przez przedsiębiorstwa na rynki zagraniczne i generowanie przychodów ze źródeł położonych za granicą bez utrzymywania fizycznej obecności, przy jednoczesnym powiązaniu opodatkowania dochodów z utrzymywaniem pewnego poziomu fizycznej obecności, czyni obecny system nieadekwatnym do realiów gospodarki cyfrowej. Obowiązujące przepisy podatkowe, opracowane dla tradycyjnych modeli biznesowych, nie odzwierciedlają cyfrowych modeli biznesowych, choćby pod kątem tego, w jaki sposób w otoczeniu cyfrowym i zautomatyzowanym technologicznie tworzona jest wartość. Zasady opodatkowania w relacjach międzynarodowych trudno zastosować do transgranicznego handlu z wykorzystaniem internetu, niewymagającego często fizycznej obecności na terytorium innego państwa.

Potrzeby te wyartykułowała Komisja Europejska w komunikacie „Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego” przyjętym 21 września 2017 r. W konsekwencji, KE przedstawiła w marcu 2018 r. dwa wnioski (projekty) dyrektyw >patrz ramka.

dr hab. Marcin Jamróży jest prof. SGH, doradcą podatkowym, radcą prawnym, partnerem w Rödl & Partner

Podstawa prawna: OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (komentarz do art. 5 Konwencji Modelowej OECD), Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca (wniosek z 21 marca 2018 r., 2018/0072),

Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych (wniosek z 23 marca 2018 r., 2018/0073)

KOMISJA EUROPEJSKA PROPONUJE ZMIANY W PRZEPISACH

Zaproponowana przez Komisję Europejską dyrektywa Rady 2018/0072 ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, wprowadza m.in. zasady określania więzi podatkowej w przypadku przedsiębiorstw cyfrowych prowadzących działalność transgraniczną, które nie posiadają fizycznej obecności handlowej („znacząca obecność cyfrowa”). Określa także zasady przypisywania zysków do działalności cyfrowej. Zgodnie z art. 4 projektu tej dyrektywy uznaje się, że w danym państwie członkowskim istnieje w danym okresie rozliczeniowym „znacząca obecność cyfrowa”, jeżeli wykonywana za jej pośrednictwem działalność gospodarcza polega całkowicie lub częściowo na świadczeniu usług cyfrowych za pośrednictwem interfejsu cyfrowego. Drugi wniosek Komisji Europejskiej (2018/0073) dotyczy wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych (DST). Co do zasady, usługi cyfrowe oznaczają usługi świadczone za pomocą internetu lub sieci elektronicznej, których świadczenie, ze względu na ich charakter, jest zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonywanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe. KE kierowała się tym, aby był to środek ukierunkowany na przychody pochodzące z dostarczania określonych usług cyfrowych, który jest łatwy do wdrożenia i pomocny w zachowaniu równych warunków działania w okresie przejściowym, do momentu wprowadzenia rozwiązania kompleksowego. Stawka tego podatku ma wynosić 3 proc. i zostać zastosowana do (części) przychodów podlegających opodatkowaniu, uzyskanych przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym, traktowanych jako uzyskane w danym państwie członkowskim.

Źródło: <http://www.rp.pl/Podatek-dochodowy/306259988-CIT-Kiedy-dzialalnosc-cyfrowa-jest-zakladem-i-gdzie-podlega-opodatkowaniu.html>