

## Realizacja praw podatników (przedsiębiorstw cyfrowych) w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania

Marina Lapina\*, Savina Mikhaylova-Goleminova\*\*, Aleksey Ivanov\*\*\*

W artykule omówiono realizację prawa podatników – przedsiębiorstw cyfrowych – do zwolnienia z podatku w państwie źródle dochodu w kontekście umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanych dalej: UUPO). Na podstawie analizy norm zawartych w międzynarodowych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zaproponowano sposoby rozwiązania problemu opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych w ramach umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Autorzy artykułu wskazują na potrzebę dokonania nowelizacji przepisów UUPO, a w szczególności modyfikacji terminu „zakład stały”, proponują także wprowadzenie pojęcia „cyfrowego” zakładu stałego dla celów ustalania obecności podatkowej przedsiębiorstwa w odpowiedniej jurysdykcji, na podstawie lokalizacji użytkowników i klientów takich firm.

Słowa kluczowe: opodatkowanie, podatnik, UUPO  
JEL Classification: K34

- \* Doktor prawa, profesor • profesor na Wydziale Prawnej Regulacji Działalności Gospodarczej Uniwersytetu Finansów przy rządzie Federacji Rosyjskiej •  
✉ MALapina@fa.ru • ORCID: 0000-0003-0320-161X
- \*\* Adiunkt na Uniwersytecie Sofijskim im. św. Klemensa z Ochrydy •  
✉ mihajlova@uni-sofia.bg • ORCID: 0000-0003-1896-752X
- \*\*\* Student studiów podyplomowych na Uniwersytecie Finansów przy rządzie Federacji Rosyjskiej • ✉ a.e.iwanow@gmail.com

Wszelkie traktaty międzynarodowe, które w takiej czy innej formie regulują kwestie opodatkowania, można podzielić na dwie grupy. Pierwsza grupa obejmuje umowy międzynarodowe, które rozwiązują zarówno problemy związane z opodatkowaniem, jak i inne (konwencja wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych z 1961 r.<sup>1</sup>, konwencja

<sup>1</sup> Konwencja wiedeńska o stosunkach dyplomatycznych z 18.04.1961 r., Wiedomości Rady Najwyższej ZSRR, 29 kwietnia 1964 r., nr 18, s. 221–246.

wiedeńska o stosunkach konsularnych z 1963 r.<sup>2</sup>, traktaty dotyczące lokalizacji organizacji międzynarodowych, umowy handlowe, umowy o ochronie inwestycji). Grupa druga obejmuje umowy międzynarodowe, których głównym przedmiotem są zagadnienia podatkowe (umowy o informacjach międzynarodowych, współpracy administracyjnej

<sup>2</sup> Konwencja wiedeńska o stosunkach konsularnych z 24.04.1963 r., Zbiór traktatów międzynarodowych ZSRR, tom XLV–M, 1991 r., s. 124–147.

i prawnej w sferze podatkowej oraz o unikaniu podwójnego opodatkowania) (Шахмаматьев, 2014, s. 112). W niniejszym artykule przeanalizowano realizację praw podatników – przedsiębiorstw cyfrowych (firm świadczących usługi elektroniczne) – w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanych dalej UUPO).

UUPO stanowią traktaty międzynarodowe zawierane pomiędzy państwami, rządami lub poszczególnymi terytoriami, mające na celu ustalenie ich praw do poboru podatków (Finnerty, Merks, Petriccione, Russo, 2007, s. 11). W szerokim ujęciu celem UUPO jest stworzenie warunków do inwestowania oraz prowadzenia handlu transgranicznego poprzez usunięcie barier podatkowych dla przepływu kapitału (Arnold, Mcintyre, 2002, s. 104).

Cel nadrzędny uzupełniają cele szczegółowe. Jak sugeruje ich nazwa, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są zawierane, aby zapobiegać występowaniu podwójnego opodatkowania (Finnerty i in., 2007, s. 13), a przede wszystkim międzynarodowego, prawnego podwójnego opodatkowania rozumianego jako pobór porównywalnych podatków w dwóch (lub kilku) krajach od tego samego podatnika, od tego samego przedmiotu i za ten sam okres (Baker, 1994, s. 12). Jak słusznie zauważył J.F.A. Jones, we współczesnych warunkach inwestowania i handlu transgranicznego „podatnicy stają się globalni” (Jones, 2000, s. 37). To dość oczywiste, dlaczego z ekonomicznego punktu widzenia podwójne opodatkowanie jest w takich warunkach niewłaściwe: podatnik odczuwa jego negatywne skutki, co hamuje przepływ kapitału z jednego kraju do drugiego (Пепеляев, 2015, s. 484).

Jednakże, tak samo jak podwójne opodatkowanie tworzy bariery dla handlu międzynarodowego, zwolnienie z podwójnego opodatkowania jest źródłem nieuczciwej przewagi konkurencyjnej w takim handlu. W tym zakresie cel UUPO uzupełnia i wyśrodkowuje inny cel – zapobieganie uchylaniu się od opodatkowania (Finnerty i in., 2007, s. 13; Arnold, Mcintyre, 2002, s. 106). Należy mieć to na uwadze, również rozpatrując prawa podatników w świetle UUPO. Ponadto cele

UUPO obejmują: podział dochodów podatkowych pomiędzy krajami, zapobieganie dyskryminacji w obszarze opodatkowania cudzoziemców oraz nierezydentów (Baker, 1994, s. 13), a także wymianę informacji pomiędzy organami podatkowymi (Finnerty i in., s. 107; Пепеляев, 2015, s. 445). Wygląda na to, że analizując prawa podatników w świetle UUPO (w tym prawa podatników-przedsiębiorstw cyfrowych), należy wziąć pod uwagę wszystkie wymienione powyżej cele i założenia UUPO.

Stronami UUPO są kraje<sup>3</sup> (ich terytoria<sup>4</sup>) lub rządy<sup>5</sup>. Tak jak w przypadku innych traktatów międzynarodowych, dosłownie interpretowane zapisy UUPO sugerują, że tworzą one prawa i obowiązki przede wszystkim dla samych stron umowy (Arnold, Mcintyre, 2002, s. 104).

Jednakże UUPO należy także przyporządkować do traktatów międzynarodowych, które w momencie wejścia w życie, tworzą prawa także dla podmiotów prywatnych. UUPO zawierane są pomiędzy krajami (rządami, terytoriami), lecz adresatami zawartych w nich przepisów są podatnicy. Zgodnie z zasadą egzekwowania kontraktu przez jej podmioty (strony umowy) w dobrej wierze należałoby założyć, że zasadę uzasadnionych ocze-

<sup>3</sup> Na przykład, Umowa pomiędzy Federacją Rosyjską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych oraz majątkowych z dnia 29.05.1996 r. ze zmianami wprowadzonymi Protokołem z 15.10.2007 r., Zbiór aktów prawnych Federacji Rosyjskiej z 23.02.1998 r., nr 8, art. 913; Zbiór aktów prawnych Federacji Rosyjskiej z 17.08.2009 r., nr 33, art. 4065.

<sup>4</sup> Na przykład, Umowa pomiędzy Rządem Jersey a Rządem Specjalnego Regionu Administracyjnego Hongkong Chińskiej Republiki Ludowej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od podatków dochodowych z dnia 15.02.2012 r., [www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/LD%20HongKongDTA%2020120312.pdf](http://www.gov.je/SiteCollectionDocuments/Tax%20and%20your%20money/LD%20HongKongDTA%2020120312.pdf) (data dostępu: 02.11.2019 r.).

<sup>5</sup> Na przykład, Konwencja pomiędzy Rządem Federacji Rosyjskiej a Rządem Królestwa Danii dotycząca unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania uchylaniu się od podatków dochodowych oraz majątkowych z dnia 02.08.1996 r., Zbiór aktów prawnych Federacji Rosyjskiej z 05.05.1997 r., nr 18, art. 2106.

kiwań powinni uwzględniać również sami podatnicy (Хаванова, 2015, s. 34). UUPO przypisują podatnikom prawa, a także pośrednio nakładają obowiązki, wynikające z tych praw (np. uzasadniają istnienie prawa do otrzymania odpowiednich korzyści, wynikających z UUPO).

Najbardziej ogólnym i kluczowym prawem jakie UUPO nadaje podatnikowi jest prawo do wyeliminowania podwójnego opodatkowania dochodu oraz majątku. Aby wyegzekwować to prawo o charakterze ogólnym, UUPO zabezpiecza pewne bardziej szczegółowe prawa podatnika: prawo do zwolnienia z podatku lub odpisu podatku uiszczanego w kraju rezydencji podatkowej, prawo do niedyskryminacji podatkowej, prawa przysługujące w ramach procedury wymiany informacji pomiędzy organami podatkowymi oraz w ramach wspólnie ustalonej procedury obowiązującej pomiędzy organami podatkowymi.

W kontekście realizacji praw podatników-przedsiębiorstw cyfrowych w świetle UUPO najciekawsze jest prawo do zwolnienia z podatku w państwie źródle dochodu. Prawo to zdejmuje z podatnika, który jest rezydentem danego kraju, obowiązek zapłaty podatku od dochodu wypracowanego (powstałego) w innym państwie (państwie źródle dochodu). To prawo podatnika ma zastosowanie do pewnych rodzajów dochodu (zysk, majątek) wyszczególnionych w UUPO<sup>6</sup>. Przede wszystkim dochód z działalności gospodarczej podlega zwolnieniu w państwie źródle dochodu, jeżeli podatnik nie zaznaczył zdecydowanie swojej obecności podatkowej w państwie źródle dochodu; to znaczy, gdy tego typu działalność nie jest prowadzona przez zakład stały (ros. *постоянное представительство*) w tym kraju<sup>7</sup>.

Na podobnych warunkach jest realizowane prawo podatnika do zwolnienia z podatku lub zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej w sto-

<sup>6</sup> W dalszej części artykułu przepisy Modelowej konwencji podatkowej Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (zwanej dalej „Modelową konwencją OECD”) posłużą za przykład, jak również przepisy poszczególnych UUPO zawartych przez Federację Rosyjską.

<sup>7</sup> Zobacz paragraf 1, art. 7 Modelowej konwencji OECD.

sunku do zysków w formie dywidend, odsetek oraz należności licencyjnych<sup>8</sup>.

Termin *постоянное представительство* sam w sobie powstał w wyniku przekładu angielskiego terminu *permanent establishment* („zakład stały”), który nie odzwierciedla istoty tej struktury, jednakże zdążył już na stałe wpisać się w terminologię podatkową i jest powszechnie rozpoznawalny (Коннов, 2002, s. 7).

Zasadniczo definicja „zakładu stałego” jest zawarta w art. 5 UUPO (Lang, 2013, s. 91). Zgodnie z tą definicją w celu wyegzekwowania prawa podatnika do zwolnienia z podatku zysków z działalności gospodarczej prowadzonej w państwie źródle dochodu działalność taka w tym państwie nie powinna być wykonywana całościowo ani częściowo przez stałą placówkę, natomiast zysk powinien być generowany za pośrednictwem stałej placówki.

UUPO nie zawiera definicji „działalności gospodarczej”, jednak termin ten można wywnioskować z treści UUPO (Lang, 2013, s. 91). UUPO nie zawiera także definicji stałej placówki, jednakże panuje przekonanie, że w tym przypadku kluczowe jest istnienie istotnych powiązań ekonomicznych z innym państwem (Vogel, 1996, s. 237) lub fizycznej lokalizacji pozostającej do stałej dyspozycji podatnika (Arnold, McIntyre, 2002, s. 21).

Zatem w celu realizacji prawa podatnika do zwolnienia z podatku dochodów z działalności gospodarczej w państwie źródle dochodów, na terytorium tego państwa nie może istnieć siedziba firmy podatnika, jego oddział, biuro, fabryka, warsztat, kopalnia, odwiert naftowy lub szyb gazowy, kamieniołom lub dowolny inny plac wydobywania minerałów<sup>9</sup> czy też plac budowy bądź montażowy przez czas dłuższy niż okres ustalony w UUPO<sup>10</sup>.

Z treści paragrafu 5, art. 5 Modelowej konwencji OECD wynika także, że realizacja prawa do zwolnienia z opodatkowania jest możliwa, jeśli działalność podatnika w innym państwie nie jest prowadzona za pośrednictwem zależnego agenta, które-

<sup>8</sup> Zobacz paragraf 4, art. 10, paragraf 5, art. 11 i paragraf 3, art. 12 Modelowej konwencji OECD.

<sup>9</sup> Zobacz paragraf 2, art. 5 Modelowej konwencji OECD.

<sup>10</sup> Zobacz paragraf 3, art. 5 Modelowej konwencji OECD.

go upoważniono do zawierania umów w imieniu podatnika i który regularnie z tego upoważnienia korzysta.

Przy czym za pośrednictwem stałej placówki lub zależnego agenta podatnik prowadzi działania związane z utrzymywaniem asortymentu produktów i dóbr należących do przedsiębiorstwa podatnika bezpośrednio w celu przechowywania, prezentowania, dostarczania, przetwarzania ich samodzielnie bądź przez inną firmę, a wykorzystywanie stałej placówki lub zależnego agenta wyłącznie w celu zaopatrywania przedsiębiorstwa-podatnika w produkty lub towary bądź gromadzenie informacji dla podatnika, a także prowadzenie działań przygotowawczych i pomocniczych dla przedsiębiorstwa nie prowadzi do ustanowienia zakładu stałego i nie wpływa na realizację prawa podatnika do zwolnienia z podatku<sup>11</sup>. Również prowadzenie przez podatnika działań w innym państwie za pośrednictwem agenta prowizyjnego, brokera czy innego niezależnego agenta nie wpływa na realizację tego prawa, pod warunkiem, że osoby takie podejmują typowe dla siebie działania<sup>12</sup>.

Tradycyjne pojmowanie terminu „zakład stały” nie przystaje do warunków, w jakich rozwija się współczesna gospodarka cyfrowa. Nawiązanie wyłącznie do „obecności fizycznej” przedsiębiorstw w państwie źródle dochodów jest niewystarczające w przypadku opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych.

Współczesne przedsiębiorstwa cyfrowe mogą być zarejestrowane, fizycznie obecne i posiadać siedzibę w samych tylko jurysdykcjach podatkowych typu *offshore* lub stosujących niskie stawki podatkowe, w których panuje korzystny reżim podatkowy (np. Irlandia, Luksemburg), a jednocześnie prowadzić działalność o zasięgu globalnym. Przedsiębiorstwa cyfrowe mogą nie utworzyć zakładu stałego w państwie źródle dochodów i będą podlegać opodatkowaniu wyłącznie w jurysdykcjach podatkowych *offshore* lub stosujących niskie stawki podatkowe, w których są rezydentami podatkowymi.

<sup>11</sup> Zobacz paragraf 4, art. 5 Modelowej konwencji OECD.

<sup>12</sup> Zobacz paragraf 6, art. 5 Modelowej konwencji OECD.

Aby uniknąć sytuacji, w której przedsiębiorstwa cyfrowe nie podlegają opodatkowaniu w państwie źródle dochodów, niektóre kraje wprowadzają już tak zwany „podatek od przedsiębiorstwa cyfrowego”. Tego typu opodatkowanie stawką 3% wprowadzono już retrospektywnie we Francji 1 stycznia 2019 r. (*France: Digital services tax (3%) is enacted*, 2019). Niektóre inne jurysdykcje także planują wprowadzenie podobnego podatku o zasięgu krajowym, szczególnie Wielka Brytania (*UK: Proposal for digital services tax, in draft Finance Bill*, 2019), Włochy (*Italy: Digital services tax proposed to apply beginning 1 January 2020*, 2020), Austria (*Austria: Legislation introducing digital services tax*, 2019), Czechy (*Czech Republic Czech Republic: Digital services tax, update*, 2019) i Turcja (*Turkey: Legislative proposal for digital services tax*, 2019).

Jednakże wprowadzenie takich podatków w poszczególnych jurysdykcjach może okazać się nie do końca skutecznym rozwiązaniem i doprowadzić do sytuacji, w której jedna i ta sama firma będzie podlegać opodatkowaniu w licznych jurysdykcjach w wyniku różnic w podejściu do opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych oraz w zastosowanych zapisach. To z kolei może prowadzić do naruszenia praw podatników-przedsiębiorstw cyfrowych w świetle UUPO.

W związku z tym od maja 2019 r. Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) pracuje nad wypracowaniem spójnego podejścia do opodatkowania międzynarodowych przedsiębiorstw cyfrowych, a efektem tych prac jest projekt opublikowany 9 października 2019 r. (OECD, 2019). Oczekuje się, że projekt ten wraz z uwagami otrzymanymi od zainteresowanych stron będzie omawiany na poziomie OECD pod koniec 2019 r.

Kluczowym elementem projektu opracowanego przez OECD jest przyznanie prawa do opodatkowania zysków przedsiębiorstw cyfrowych krajom, w których są zlokalizowani użytkownicy usług świadczonych przez przedsiębiorstwa cyfrowe, nawet jeśli te firmy nie są fizycznie obecne w tych jurysdykcjach.

Z uwagi na koszty administracyjne tego typu podejście ma mieć zastosowanie wyłącznie do du-

zych firm, pozostających w bezpośrednim kontakcie z klientem, których przychody przekraczają pewien próg (np. w krajach członkowskich UE planuje się wprowadzenie progu 7 milionów euro), a liczba użytkowników także przekracza wyznaczony próg (np. w krajach członkowskich UE planuje się wprowadzenie progu 100 000 użytkowników) (OECD, 2019).

Po pierwsze nowe podejście ma być stosowane wobec przedsiębiorstw, których istotnym elementem działalności jest zdalny kontakt z użytkownikami, praca z danymi cyfrowymi oraz marketing. Mogą to być przede wszystkim firmy IT, sklepy online, wyszukiwarki internetowe, sieci społecznościowe, a także firmy świadczące usługi reklamowe online, zapewniające dostęp do wirtualnego magazynu danych (w chmurze), a nawet prowadzące płatne kursy na odległość (nauka online).

Uważa się, że nowe podejście do opodatkowania, uwzględniające lokalizację użytkowników usług, nie powinno dotyczyć przedsiębiorstw wydobywczych. Prowadzone są także dyskusje dotyczące możliwego wykluczenia innych sektorów z grupy, do której zastosowanie ma mieć nowe podejście, a w szczególności branży finansowej (OECD, 2019) (a jednocześnie podejście to można zastosować do bankowości online).

W tym przypadku jednym z zasadniczych problemów związanych z zastosowaniem nowego podejścia do opodatkowania w miejscu lokalizacji użytkowników usług jest procedura podziału zysków, które będą podlegały opodatkowaniu w każdej poszczególnej jurysdykcji. Ten aspekt może mieć kluczowe znaczenie dla przedsiębiorstw cyfrowych, prowadzących działalność i świadczących usługi w licznych jurysdykcjach.

Możliwe kryteria, na podstawie których pewna część zysków takiego przedsiębiorstwa cyfrowego zostanie przypisana danej jurysdykcji, mogą obejmować liczbę użytkowników lokalnych lub klientów, wielkość sprzedaży internetowej (np. w przypadku sklepów online), istnienie i obsługiwane strony internetowej w odpowiednim języku narodowym. Ponadto z uwagi na fakt, że wszelkie informacje istotne z punktu widzenia podziału całkowitego dochodu pomiędzy poszczególne ju-

rysdykcje znajdują się w wyłącznym posiadaniu samych przedsiębiorstw cyfrowych, punktem wyjścia podziału dochodu podlegającego opodatkowaniu może być podział zysków pomiędzy jurysdykcje oraz płatności dokonywane przez same te przedsiębiorstwa (które następnie można dostosować do wymienionych kryteriów).

Wspomniana inicjatywa OECD w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych obejmuje także opodatkowanie dochodów takich przedsiębiorstw, prowadzących działalność i świadczących usługi na terenie Rosji. Z kolei firmy rosyjskie, świadczące usługi cyfrowe w innych krajach, mogą w ramach inicjatywy OECD także podlegać opodatkowaniu w odpowiednich jurysdykcjach.

Obecnie prawodawcy rosyjscy uważnie przyglądają się inicjatywie OECD. Dlatego też w *Wytycznych w zakresie polityki budżetowej oraz stawek podatkowych i celnych na 2020 r. oraz planu na lata 2021–2022* (zwanym dalej Wytycznymi), które uzyskały aprobatę ministra finansów Federacji Rosyjskiej, wskazano potrzebę wypracowania „nowego podejścia do opodatkowania przedsiębiorstw, działających w tej branży, dzięki któremu podatek dochodowy będzie trafiał do budżetów państw, w których powstaje zysk” w związku z globalnym rozwojem cyfrowego sektora gospodarki (*Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов*, 2019).

W Wytycznych zaznaczono, że istotne wady zasad opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych powodują, że efektywna stawka opodatkowania zysków tych firm jest znacznie niższa niż w przypadku podmiotów działających w innych branżach, ponieważ przedsiębiorstwa cyfrowe z zasady nie są fizycznie obecne bądź są fizycznie obecne w nieznanym stopniu, w jurysdykcjach, gdzie zlokalizowani są użytkownicy ich usług oraz klienci, którzy z tych usług korzystają. Podkreśla się, że dla uniknięcia strat budżetowych konieczne jest uważne przeanalizowanie przepisów podatkowych, które umożliwiłyby przypisanie dla celów podatkowych dochodów do tych jurysdykcji, w których zlokalizowani są użytkownicy

i klienci przedsiębiorstw cyfrowych oraz w których generowany jest dochód w wyniku przyciągania użytkowników, wchodzenia z nimi w interakcje lub w związku z ich płatnościami, i konieczne jest także ustanowienie nowych zasad podziału dochodów pomiędzy jurysdykcje w związku z wykorzystaniem niematerialnych wartości marketingowych. W tym zakresie Wytyczne wspominają także, że niektóre kraje już skorygowały zasady opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych i wdrażają nowe narzędzia opodatkowania. Wskutek tego nowe podejście do opodatkowania dochodów przedsiębiorstw cyfrowych musi zostać opracowane z uwzględnieniem międzynarodowych doświadczeń tych państw (*Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов*, 2019).

Jednocześnie, by rozwiązać problem opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych w ramach międzynarodowego ustawodawstwa podatkowego, z pewnością konieczne będzie wprowadzenie zmian w przepisach UUPO, a w szczególności zmodyfikowanie terminu „zakład stały” i odejście od nawiązań wyłącznie do fizycznej obecności firm w odpowiedniej jurysdykcji. Wobec tego należy wprowadzić konstrukcję „cyfrowego” zakładu stałego dla celów ustalenia obecności podatkowej przedsiębiorstwa w odpowiedniej jurysdykcji, na podstawie lokalizacji użytkowników i klientów takich firm.

Przy jednocześnie współistniejącej tradycyjnej definicji zakładu stałego w UUPO, a w niektórych przypadkach zamiast niej (w zależności od umiejscowienia w tekście UUPO pomiędzy stronami) możliwe wydaje się zwłaszcza wprowadzenie następującej definicji „cyfrowego” oddziału: „Miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego przedsiębiorstwo regularnie prowadzi całość lub część działań przedsiębiorczych (co obejmuje zaznaczenie swojej obecności cyfrowej), a także w którym znajduje się jego źródło użytkowników oraz miejsce generowania dochodów”.

Zachowanie frazy „miejsce prowadzenia działalności gospodarczej” w definicji jest podyktowane tym, że ustalenie przynależności terytorial-

nej jest niezbędne dla funkcjonowania mechanizmów stosowanych w nowoczesnych systemach opodatkowania oraz administracji podatkowej (w przeciwnym razie konieczne byłoby radykalne przededefiniowanie podejścia do koncepcji suwerenności podatkowej państw i poszczególnych jurysdykcji).

Potrzeba sprecyzowania definicji oraz objaśnienia frazy „obecność cyfrowa”, stanowiącej część definicji terminu „cyfrowy” zakład stały, w treści samych UUPO jest przedmiotem odrębnej analizy, a także wymaga uzgodnienia stanowisk państw będących stronami UUPO. Zdaje się, że punktem wyjścia ustalenia „obecności cyfrowej” mogłyby być takie kryteria, jak dostęp do strony internetowej, aplikacji mobilnej (aplikacji na urządzenie przenośne) na terenie danej jurysdykcji lub zdalny dostęp do programów czy urządzeń (np. w przypadku korzystania z wirtualnego magazynu danych w chmurze). W takich przypadkach należy wziąć pod uwagę istnienie zarówno dostępu w sensie technicznym (np. nieblokowanie strony internetowej, aplikacji czy zdalnego dostępu do programu w odpowiedniej jurysdykcji), jak i innych czynników wskazujących na to, że przedsiębiorstwo cyfrowe działa z zamiarem udzielenia dostępu do swoich usług na rynku danej jurysdykcji (np. zapewnia dostęp do strony, aplikacji czy programu w języku narodowym kraju).

Ponadto strony UUPO mogą także uzgodnić podejście do podziału zysków przedsiębiorstw cyfrowych, które będą podlegały opodatkowaniu w każdej jurysdykcji, w ramach samych zapisów UUPO lub oddzielnych protokołów. Jak wspomniano, kryteria w tym zakresie mogą dotyczyć liczby lokalnych użytkowników (klientów) lub wielkości sprzedaży online (punktem wyjścia w tym przypadku mogą być dane dotyczące podziału zysków w indywidualnych jurysdykcjach oraz płatności dokonywane przez samych podatników-przedsiębiorstwa).

Z jednej strony zmodyfikowanie tradycyjnej definicji „zakładu stałego” w UUPO oraz zrezygnowanie z wiążącego charakteru obecności fizycznej powinny pozwolić na rozszerzenie suveren-

ności podatkowej oraz prawa do opodatkowania dochodu na jurysdykcje, w których przedsiębiorstwa cyfrowe świadczą swoje usługi, mają użytkowników (klientów) i wypracowują zyski. Z drugiej zaś strony wspomniana zmiana w zakresie „za-

kładu stałego” w UUPO ustalona przez państwa strony UUPO pozwoli na opodatkowanie dochodu przedsiębiorstw cyfrowych zgodnie z ustawodawstwem krajowym bez naruszania praw podatników w świetle UUPO.

## Abstract

### Implementation of the Rights of Taxpayers: Digital Companies under Double Tax Avoidance Agreements

The article discusses the implementation of the right of taxpayers-digital companies in the framework of the double tax avoidance agreements (hereinafter referred to as the DTAA) to exemption from taxation in the state-source of income. As a result of the analysis of the norms contained in international agreements on the avoidance of double taxation, ways to address the issue of taxation of digital companies in the framework of international tax legislation are proposed. The authors of the article proved the need to amend the provisions of the DTAA and, in particular, change the term 'permanent establishment' and proposed the introduction of the concept of a 'digital' permanent establishment for the purpose of establishing the tax presence of a company in the relevant jurisdictions, with reference to the location of users and customers of such companies.

Keywords: taxation; taxpayer; DTAA

JEL Classification: K34

## Bibliografia

- Arnold, B.J., McIntyre, M.J. (2002). *International Tax Primer*, 2nd edition. Hague: Kluwer Law International.
- Austria: *Legislation introducing digital services tax* (2019). [home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-austria-legislation-introducing-digital-services-tax.html](https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-austria-legislation-introducing-digital-services-tax.html) (dostęp: 2.11.2019).
- Baker, Ph. (1994). *Double Taxation Conventions and International Tax Law*. London: Sweet & Maxwell.
- Czech Republic *Czech Republic: Digital services tax, update* (2019). [home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tmf-czech-republic-digital-services-tax-update.html](https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tmf-czech-republic-digital-services-tax-update.html) (dostęp: 2.11.2019).
- Finnerty, C.J., Merks, P., Petriccione, M., Russo, R. (2007). *Fundamentals of International Tax Planning*. Amsterdam: IBFD.
- France: *Digital services tax (3%) is enacted* (2019). [home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tmf-france-digital-services-tax-enacted.html](https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tmf-france-digital-services-tax-enacted.html) (dostęp: 2.11.2019).
- Italy: *Digital services tax proposed to apply beginning 1 January 2020* (2020). [home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-italy-digital-services-tax-apply-beginning-1-january-2020.html](https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/10/tmf-italy-digital-services-tax-apply-beginning-1-january-2020.html) (dostęp: 2.11.2019).
- Jones, J.F.A. (2000). Are Tax Treaties Necessary?, *Tax Law Review*, issue 53.
- Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, 2nd edition. Amsterdam: IBFD and Linde.
- OECD (2019). *Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, [www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf) (dostęp: 2.11.2019).
- Turkey: *Legislative proposal for digital services tax* (2019). [home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tmf-turkey-legislative-proposal-for-digital-services-tax.html](https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/11/tmf-turkey-legislative-proposal-for-digital-services-tax.html) (dostęp: 2.11.2019).
- UK: *Proposal for digital services tax, in draft Finance Bill* (2019). [home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tmf-uk-proposal-for-digital-services-tax-in-draft-finance-bill.html](https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tmf-uk-proposal-for-digital-services-tax-in-draft-finance-bill.html) (dostęp: 2.11.2019).
- Vogel, K. (Ed.). (1996). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. Hague: Kluwer Law International.
- Коннов, О.Ю. (2002). *Институт постоянного представительства*. Москва: МЗ Пресс.
- Mihaylova-Goleminova, S. (2018). *Challenges Facing Member States and Candidate Countries of the European Union in the Field of Taxation*. Sofia: Ciela Publishing.
- Михайлова-Големинова, С. (2019), *Предизвикателства пред държавите членки и кандидатките за членство в Европейския съюз в областта на данъчното облагане и финансовото право*. София: Сиела.
- Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и на плановый период 2021 и 2022 годов* (2019). Приложение 2: «Меры налоговой политики по видам налогов. Международное налогообложение». [www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_334706/#dsto](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_334706/#dsto) (dostęp: 20.11.2019).
- Пепеляев, С.Г. (ред.). (2015). *Налоговое право: учебник*. Москва: МГУ.

Хаванова, И.А. (2015). Международные договоры России об избежании двойного налогообложения и особенности их толкования, *Финансовое право*, no. 10.

Шахмаметьев, А.А. (2014). Международное налоговое право. Международные отношения. Москва: Статут.



Centrum Analiz i Studiów Podatkowych  
Centre for Analyses and Studies of Taxation

· WYDAWCA ·

CENTRUM ANALIZ I STUDIÓW PODATKOWYCH SGH · Warszawa 02-554 · Al. Niepodległości 162  
DOMINIK J. GAJEWSKI (redaktor naczelny) · GRZEGORZ GOŁĘBIOWSKI · TOMASZ GRZYBOWSKI (sekretarz redakcji)

· KONTAKT ·

analysesandstudies@sgh.waw.pl · analysesandstudies.sgh.waw.pl · casp.sgh.waw.pl