

Magdalena Budziarek*

OBOWIĄZKI PŁATNIKA A OPODATKOWANIE MIĘDZYNARODOWYCH TRANSAKCJI GOSPODARKI CYFROWEJ W ŚWIETLE PROPOZYCJI OECD W RAMACH PROJEKTU BEPS¹ (WYBRANE ZAGADNIENIA)

Streszczenie. W raporcie końcowym OECD ws. przeciwdziałaniu BEPS proponuje się nałożenie podatku u źródła od dochodu (przychodu) z tytułu sprzedaży towarów lub usług cyfrowych przez podmioty będące rezydentem jednego państwa na rzecz rezydentów innego państwa. Obowiązki płatnicze miałyby spocząć na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą nabywających towar lub usługę cyfrową (B2B) oraz na instytucjach płatniczych obsługujących proces płatności za towar lub usługę cyfrową nabywaną przez konsumenta (B2C). Ocena możliwości ustanowienia poboru podatku przez płatnika w zakresie świadczeń z tytułu międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej uwzględnić musi charakter prawny obowiązków płatniczych. Obowiązki płatnika stanowią jedną z kategorii niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych w rozumieniu art. 84 Konstytucji, a przesłanki ich wprowadzenia podlegają badaniu prawnemu z punktu widzenia wymogów zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Propozycja OECD uczynienia płatnikiem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nabywających towar lub usługę cyfrową od podmiotu niebędącego rezydentem danego państwa budzi poważne wątpliwości natury konstytucyjnej. Stąd też rozważyć należałoby nałożenie obowiązków płatnika na instytucje obsługujące proces płatności za towar lub usługę cyfrową nabywaną nie tylko przez konsumenta, ale również przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Słowa kluczowe: płatnik, BEPS, opodatkowanie międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej

* Adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji UŁ.

¹ Ang. *Base Erosion Profit Shifting* – erozja podstawy opodatkowania oraz przenoszenie zysków.

1. WPROWADZENIE

Wprowadzenie podatku u źródła dla międzynarodowych transakcji cyfrowych stanowi jedną z trzech propozycji jaką OECD² wysunęło w zakresie opodatkowania międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej. Obok zmian w zakresie koncepcji stałego zakładu (ang. *permanent establishment*) w kontekście gospodarki cyfrowej oraz wprowadzenia podatku od wykorzystania pasma internetowego (ang. *bandwidth tax* lub *bit tax*)³ rozważa się nałożenie podatku u źródła od dochodu (przychodu) z tytułu sprzedaży towarów lub usług cyfrowych przez podmioty będące rezydentem jednego państwa na rzecz rezydentów innego państwa. Ciężar podatkowy w takim wypadku miałby być ostateczny oraz opierać się na wartości brutto. Obowiązki płatnicze miałyby natomiast spocząć na podmiotach prowadzących działalność gospodarczą nabywających towar lub usługę cyfrową od podmiotu niebędącego rezydentem danego państwa (w relacjach *business-to-business*; B2B) oraz na instytucjach płatniczych obsługujących proces płatności za towar lub usługę cyfrową nabywaną przez konsumenta od nierezydenta (w relacjach *business-to-consumer*; B2C)⁴.

Przedmiotem artykułu jest ocena propozycji OECD w zakresie opodatkowania międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej z punktu widzenia kategorii podmiotów, które miałyby pełnić funkcje płatnika w polskim prawie podatkowym. Poza zakresem zainteresowania pozostanie natomiast określenie zakresu transakcji gospodarki cyfrowej, które powinny zostać opodatkowane u źródła. Ustalenie powyższe ze względu na swoją złożoność, wymaga pogłębionych badań wykraczających poza ramy niniejszego opracowania.

² Ang. *Organisation for Economic Co-operation and Development* – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.

³ Więcej na ten temat: J. Warnieło, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej*, [w:] *Opodatkowanie dochodów transgranicznych* red. nauk. M. Jamróży, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 125–128; M. Jamróży, *Zakład zagraniczny w kontekście planu działań BEPS*, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, nr 294 2016, s. 67–69.

⁴ *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, 2015b, s. 113 i n.

2. CHARAKTER PRAWNY OBOWIĄZKÓW PŁATNICZYCH

Ocena możliwości nałożenia obowiązków płatnika w podatku od dochodów (przychodów) z tytułu międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej na wskazane w raporcie OECD kategorie podmiotów wymaga dokonania pewnych ustaleń wstępnych. Określić należy przede wszystkim charakter prawny obowiązków płatnika; ustalenie to determinuje bowiem prawne granice nakładania oraz kształtowania funkcji płatniczej.

Jak wynika z art. 8 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁵ płatnikiem jest podmiot zobowiązany na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zakres oraz charakter obowiązków ciążyących na płatniku wskazuje, iż jest on podmiotem, który udziela państwu pomocy w zakresie wymiaru i poboru należności podatkowych. Prawidłowe spełnienie obowiązków płatniczych przez podmiot nimi obciążony zapewnia tani i skuteczny pobór podatków.

Obowiązki płatnicze uznać należy za jedną z kategorii niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych w rozumieniu art. 84 Konstytucji⁶. Zgodnie z tym przepisem „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”.

Obowiązki płatnicze są obowiązkami o pierwotnie niepieniężnym charakterze. Płatnik nie jest bowiem podmiotem zobowiązanym do spełnienia świadczenia pieniężnego, lecz do wykonania obowiązków związanych ze spełnieniem takiego świadczenia przez inny podmiot (podatnika). Dopiero w chwili upływu terminu wpłaty, o którym mowa w art. 47 § 4 o.p.,

⁵ Dz.U. z 2017 r., poz. 201 t.j., dalej: o.p. lub ustawa Ordynacja podatkowa.

⁶ M. Budziarek, *Prawo notariusza do rekompensaty za wykonywanie czynności płatnika w podatkach stanowiących dochody gmin*, „Łódzki Biuletyn Notarialny” nr 13, lipiec 2009 r., s. 89, też, *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 3–4/2010, s. 62; tak też: T. Dębowska-Romanowska, *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, CH BECK 2010, s. 124–125; A. Huchla, *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 142; P. Kociubiński, *Powojenne przekształcenia własnościowe w świetle konstytucji*, Warszawa 2013, s. 149; inaczej: H. Dzwonkowski, *Płatniczy stosunek podatkowopravny (ujęcie funkcjonalne)*, [w:] *Institucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 156–157.

zobowiązanie płatnicze z niepieniężnego przekształca się w zobowiązanie o charakterze pieniężnym. Płatnik staje się wówczas podmiotem zobowiązanym do zapłaty należności płatniczych odpowiadających kwocie nieopobranego podatku lub pobranego, a niewpłaconego.

Obowiązek spełnienia powyższego świadczenia pieniężnego również uznawać należy za szczególnego rodzaju ciężar i świadczenie publiczne w rozumieniu art. 84 Konstytucji. Należność uiszczana przez płatnika stanowi jednak odrębną od świadczenia podatkowego kategorię świadczenia publiczno-prawnego wynikającego z norm prawa podatkowego. Świadczenie to – ze względu na brak ustawowego określenia w sposób generalny i abstrakcyjny jego wysokości w pieniądzu – nie jest również inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji⁷.

3. OCENA KONSTYTUCYJNOŚCI USTANOWIENIA OBOWIĄZKÓW PŁATNICZYCH Z PUNKTU WIDZENIA ZASADY PROPORCJONALNOŚCI

Ustalenie w przedmiocie charakteru prawnego obowiązków płatniczych przesądza o konieczności oceny konstytucyjności instytucji płatnika w zakresie statuowania oraz kształtowania tej funkcji z punktu widzenia zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zasada proporcjonalności wyznacza granice ingerencji ustawodawcy w sferę gwarantowanych konstytucyjnie wolności i praw⁸. W aspekcie formalnym art. 31 ust. 3 Konstytucji wymaga, by ograniczenia te były ustanawiane „tylko w ustawie”, zaś w aspekcie materialnym dopuszcza on ustanawianie ograniczeń „tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym

⁷ Więcej na ten temat: T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1–86*, pod red. M. Safjan, L. Bosek, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1883.

⁸ Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wartości konstytucyjne nie są prawem absolutnym przez co dopuszczalne są ich ograniczona dla realizacji innej normy konstytucyjnej, poddającej pod ochronę dobro, które w danym przypadku posiada pierwszeństwo. Ograniczenia są dopuszczalne, jeżeli umożliwiają ochronę bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, zdrowia, moralności publicznej, środowiska albo wolności lub praw innych osób. Muszą one być zgodne z zasadą proporcjonalności. Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 czerwca 2005 r., sygn. akt K 4/04, Dz.U. z 2005 r., nr 124, poz. 1042.

państwie” ze względu na wskazane w tym przepisie wartości⁹. Dodatkową limitacją dopuszczalnego zakresu ograniczeń jest zakaz naruszania „istoty” wolności i praw¹⁰.

Tym samym w każdym wypadku ustanowienia obowiązków płatniczych oraz kształtowania sytuacji prawnej podmiotu pełniącego taką funkcję należy ocenić, czy obowiązki te są właściwe dla osiągnięcia zamierzonych przez ustawodawcę celów, czy są niezbędne dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym są związane oraz czy ich efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do zakresu ciężarów nakładanych na obywatela¹¹.

Ocena obowiązków płatniczych z punktu widzenia rygorów zasady proporcjonalności dokonywana jest w pierwszym rzędzie w płaszczyźnie ustalenia, czy nałożenie obowiązków płatniczych jest „niezbędne” („konieczne”) dla osiągnięcia celów wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji (zasada konieczności) oraz, czy owe obowiązki są również w stanie doprowadzić do zamierzonych przez prawodawcę skutków (zasada przydatności). Ustanowienie wymogu spełnienia zasady konieczności oznacza, iż nie wystarczy, aby obowiązki płatnicze „sprzyjały tym celom”, czy też aby „ułatwiały ich osiągnięcie” albo „były wygodne” dla władzy, która ma je wykorzystać do osiągnięcia tych celów¹². „Konieczność” oznacza, że tego samego celu (efektu) nie można osiągnąć przy użyciu innych środków, mniej uciążliwych dla obywatela, bo słabiej (bardziej płytko) ingerujących w sferę jego praw i wolności¹³.

Ocena niezbędności oraz przydatności obowiązków płatniczych z punktu widzenia zasady proporcjonalności odbywać się powinna biorąc pod uwagę wysoki stopień skuteczności działań płatnika w zakresie poboru

⁹ Ograniczenia w zakresie korzystania z tychże wolności i praw mogą być ustanawiane – jak stanowi art. 31 ust. 3 Konstytucji – tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób.

¹⁰ Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, Dz. U. z 2000 r., nr 3, poz. 46.

¹¹ Za: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, Dz.U. z 2004 r., nr 237, poz. 2382; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 listopada 2016 r., sygn. akt K 13/15, OTK-A 2016/8.

¹² Zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, M.P. z 2002 nr 56 poz. 763.

¹³ Za: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98, Dz. U. z 2000, nr 3, poz. 46.

podatku. Szczególna skuteczność poboru płatniczego jest powszechnie podkreślana zarówno w literaturze krajowej¹⁴, jak i zagranicznej¹⁵.

Płatnik mimo, że nie jest organem podatkowym, ma większą skuteczność w zakresie poboru podatków aniżeli tenże organ. Owa skuteczność wynika – po pierwsze – z zasad odpowiedzialności, której podmiot ten podlega. Płatnik, który nie wykonał obowiązku obliczenia i pobrania od podatnika podatku oraz wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany, a niewpłacony. Odpowiedzialność ta ma charakter osobisty nieograniczony¹⁶. Płatnik odpowiada zatem całym swoim majątkiem za niewykonanie ciężących na nim obowiązków skutkujących uszczerbkiem majątkowym po stronie podmiotu publicznoprawnego, z jednoczesnym brakiem jakiegokolwiek odpowiedzialności publicznoprawnej za nieprawidłowe wykonanie obowiązków, które takiego skutku nie wywołało. Z zasad odpowiedzialności płatniczej wynika, iż płatnik jest zainteresowany pobraniem podatku w wyższej wysokości aniżeli należna lub też czyni to nawet z ostrożności, gdyż w takim wypadku nie ponosi odpowiedzialności majątkowej.

Po drugie, wysoka skuteczność działań płatnika jest pochodną jego statusu. Płatnik nie jest organem administracji publicznej i wypełnia swoje obowiązki niewładczo. Ustawodawca nakładając obowiązki płatnika na daną kategorię podmiotów „jest zmuszony” – mając na względzie interes publiczny – zapewnić im skuteczność w wykonywaniu tej funkcji. W przypadku instytucji płatnika moment i warunki poboru podatku muszą być tak przez ustawodawcę ustalone, aby gwarantowały płatnikowi egzekwawalność podatku, jaką mają organy wyposażone w uprawnienia władcze, a więc w uprawnienie stosowania środków egzekucyjnych. Rezultat taki uzyskano poprzez powiązanie terminu poboru z tzw. ustawowym przymusem sytuacyjnym, który polega na uprzedniości lub też równoczesności poboru z dokonaniem czynności podlegających opodatkowaniu. Wysoki

¹⁴ Zob. np. A. Huchla, *Pobranie podatku jako czynność płatnika*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, s. 126; J. Naczyńska, *Odpowiedzialność podatkowa*, Sosnowiec 2003, s. 32.

¹⁵ Zob. H.B. Spaulding, *The income tax in Great Britain and The United States*, London 1927, s. 229; E. Soos Piroška, *The Origins of Taxation at Source in England*, IBFD Publications 1997, s. 1.

¹⁶ Więcej na ten temat: M. Budziarek, *Komentarz do art. 30 Ordynacji podatkowej*, [w:] *Komentarz do ustawy Ordynacja podatkowa* pod red. H. Dzwonkowskiego, CH Beck, Warszawa 2016, s. 333–342.

poziom skuteczności działań płatnika (uprzedniość lub równoczesność poboru umożliwia mu działanie bardziej skuteczne niż działanie organu podatkowego) nie powoduje, iż podmiot ten staje się przez to organem podatkowym, czy też podmiotem, który spełnia swe funkcje tak jak organ. Płatnik w dalszym ciągu wypełnia swoje obowiązki niewładczo.

Szczególna skuteczność działań płatnika w zakresie poboru podatków leżąca w interesie publicznym uzasadnia ingerencję ustawodawcy w prawa i wolności podmiotów obciążonych w tych sytuacjach, gdy istnieje wysokie ryzyko niezapłacenia podatku. Ryzyko takie niewątpliwie występuje w przypadku opodatkowania przychodów z tytułu transakcji gospodarki cyfrowej uzyskiwanych przez podatników niebędących polskimi rezydentami. Miejsce zamieszkania lub też siedziby takich podmiotów znajdujące się poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej uzasadnia w tym wypadku pobór podatku u źródła. Pobór płatniczy stanowi zatem środek, który uznać należy za konieczny i przydatny dla realizacji celu publicznego, jakim jest skuteczny i tani pobór podatków.

Ocena statuowania obowiązków płatniczych w świetle zasady proporcjonalności wymaga również ustalenia, czy zamierzone przez ustawodawcę efekty regulacji wprowadzającej owe obowiązki pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu)¹⁷. Środki służące realizacji założonych przez ustawodawcę celów muszą być – jak wynika z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – jak najmniej uciążliwe dla podmiotów obciążonych. Ustawodawca postępuje w zgodzie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków działania wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym, niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu¹⁸.

Obowiązki płatnicze mogą być nakładane na określone kategorie podmiotów pod warunkiem, iż są to – nie tylko – obowiązki możliwe do

¹⁷ Za: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 czerwca 2008 r., sygn. akt K 8/04, Dz.U. z 2008 r., nr 110, poz. 707; tak też: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, Dz.U. z 2004 r., nr 237, poz. 2382; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, M.P. z 2002 r., nr 56, poz. 763.

¹⁸ Za: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 24/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 33, s. 465.

spełnienia¹⁹, ale również takie, które nie uniemożliwiają płatnikowi jego normalnego funkcjonowania, ani też nie wymuszają podjęcia przez niego określonego sposobu działania, co świadczyło by o nich nadmiernej uciążliwości dla podmiotu obciążonego. Ustawodawca nie może również nakładać obowiązków płatniczych na daną kategorię podmiotów jednocześnie oczekując, że spośród wielu możliwych i dopuszczalnych prawnie sposobów działania podmioty te wybiorą taki sposób, aby owe obowiązki płatnicze były możliwe do wykonania²⁰.

Tego rodzaju ograniczenie swobody wyboru sposobu działania po stronie płatnika, wskazujące na nadmierną uciążliwość obowiązków płatniczych, wystąpi w przypadku zobowiązania do poboru podatku u źródła podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą nabywającego towar lub usługę cyfrową od nierezydenta. Podmioty prowadzące działalność gospodarczą dokonując zakupów towarów lub usług cyfrowych mogą wspólnie korzystać z różnych form płatności bezgotówkowej. W przypadku wyboru najpopularniejszych obecnie form płatności np. za pomocą karty płatniczej lub poprzez systemy pośrednictwa płatności (np. PayU, DotPay, czy przelewy24), podmioty te nie będą mieć możliwości potrącenia podatku z należności uiszczanej za towar lub usługę cyfrową. Powyższe formy płatności bezgotówkowej – tak, jak i inne obecnie dostępne na rynku (np. e-transfery, zwane również *Pay by link*) nie pozwalają bowiem na modyfikację wysokości płaconej należności poprzez potrącenie z niej podatku u źródła. Możliwość taką płatnik miałby wyłącznie w przypadku wyboru formy płatności w postaci polecenia przelewu i taką formę płatności musiałby wybrać, aby móc spełnić ciężące na nim obowiązki związane z poborem podatku. Nałożenie zatem obowiązków płatniczych na podmioty prowadzące działalność gospodarczą i nabywające towar lub usługę cyfrową od nierezydenta budzi poważne wątpliwości konstytucyjne. Obowiązki te skutkujące ograniczeniem swobody wyboru zachowania się podmiotu obciążonego w zakresie korzystania z form płatności za towar lub usługę cyfrową uznać należy za nadmierne dla nich uciążliwe.

¹⁹ W świetle zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) nie jest dopuszczalne nakładanie na określoną kategorię podmiotów obowiązków oraz ustanawianie odpowiedzialności za ich niewykonanie w sytuacji, w której podmiot odpowiedzialny nie może własnym działaniem wywiązać się z tych obowiązków.

²⁰ Inaczej: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 18 lipca 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 759/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Zauważyć również należy, iż powyższe trudności w potrąceniu podatku przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą i nabywający towar lub usługę cyfrową od nierezydenta skutkować będą w praktyce przerzuceniem ciężaru podatku z podatnika na płatnika. Płatnik, który nie pobrał podatku, bo nie miał takiej możliwości, bardzo często zdecyduje się dokonać zapłaty należności odpowiadającej kwocie niepobranego podatku. Działanie takie ma na celu wykluczenie odpowiedzialności majątkowej, której podmiot podlega na podstawie art. 30 § 1 i 4 o.p.

W tym wypadku dojdzie również do paradoksalnej sytuacji, w której takiemu płatnikowi nie będzie przysługiwało wynagrodzenie z tytułu pełnienia funkcji płatniczej. Jak wynika z art. 28 § 1 o.p. ustawodawca uzależnia bowiem prawo płatnika do wynagrodzenia od spełnienia dwóch przesłanek: pobrania podatku od podatnika oraz jego terminowej wpłaty na rzecz wierzyciela podatkowego²¹. Tymczasem należność uiszczona przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą nabywający towar lub usługę cyfrową, który nie pobrał podatku, ze względu na brak takiej możliwości, nie jest podatkiem, ani też inną daniną publiczną, o której mowa w art. 217 Konstytucji. Obowiązek zapłaty takiej należności nie wynika z obowiązku podatkowego (art. 4 o.p.), lecz ma swoje źródło w innej konstrukcji prawnej – odpowiedzialności za niewykonanie obowiązków płatniczych. Należność uiszczana przez płatnika stanowi odrębną od świadczenia podatkowego kategorię świadczenia publiczno-prawnego wynikającego z norm szeroko rozumianego prawa podatkowego.

W związku z wątpliwościami, co do konstytucyjności nałożenia obowiązków płatnika na podmioty prowadzące działalność gospodarczą nabywające towar lub usługę cyfrową, rozważyć można uczynienie płatnikiem instytucji pośredniczącej tj. obsługującej proces płatności, również w relacjach *business-to-business* (B2B). Nałożenie obowiązków płatnika na instytucje płatnicze zaproponowano w raporcie OECD wyłącznie w relacjach *business-to-consumer* (B2C).

Propozycja uczynienia instytucji pośredniczących płatnikiem podatku od transakcji gospodarki cyfrowej w relacjach B2C jest konsekwencją odrzucenia możliwości nałożenia obowiązków płatnika na konsumentów. Uzasadniając powyższe stanowisko wskazano na niski poziom wiedzy osób

²¹ Za: M. Budziarek, *Komentarz do art. 28 Ordynacji podatkowej*, [w:] *Komentarz do ustawy Ordynacja podatkowa* pod red. H. Dzwonkowskiego, CH Beck, Warszawa 2016, s. 323–326; tak też: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 maja 2013 r., III SA/Wa 234/13, CBOSA.

prywatnych o prawie podatkowym oraz znaczne obciążenie organów podatkowych, które – w przypadku uczynienia konsumentów płatnikami – byłyby zobowiązane egzekwować niskie kwoty podatków od znacznej liczby płatników.

Nie kwestionując słuszności podnoszonych zarzutów zauważyć należy, iż obciążenie konsumentów obowiązkami płatnika – tak, jak i podmiotów prowadzących działalność gospodarczą w relacjach B2B – uznać należy za nieodpowiadające konstytucyjnym wymogom zasady proporcjonalności *sensu stricto*. Obowiązki płatnicze nie powinny spoczywać na konsumentach ze względu na ich nadmierną dla tej grupy uciążliwość.

O nadmiernej uciążliwości obowiązków płatniczych dla konsumentów świadczy nie tylko mała wiedza tych osób o prawie podatkowym, ale również ograniczenie swobody działania po stronie konsumentów związane z nałożonymi na nich obowiązkami płatniczymi oraz zakres tychże obowiązków.

Konsumenci – podobnie, jak podmioty prowadzące działalność gospodarczą nabywające towar lub usługę cyfrową – aby móc spełnić ciężące na nich obowiązki płatnicze nie mogliby stosować dowolnie wybranej przez siebie formy płatności bezgotówkowej spośród obecnie dostępnych. Podmioty te zobowiązane byłyby dokonać wyboru tej formy płatności, która umożliwia modyfikację wysokości uiszczanej należności poprzez potrącenie z niej kwoty podatku. Swoboda wyboru zachowania się konsumentów ograniczona byłby zatem koniecznością zapewnienia im faktycznej możliwości wykonania obowiązków płatniczych.

Za nadmiernie uciążliwy dla konsumentów uznać należy również obowiązek uzyskania od podatnika certyfikatu rezydencji podatkowej. Tymczasem od jego posiadania przez płatnika zależy prawidłowe wykonanie ciężących na nim obowiązków w przypadku opodatkowania dochodów (przychodów) osiąganych przez nierezydentów.

Certyfikat rezydencji potwierdzając dla celów podatkowych miejsce zamieszkania²² lub miejsce siedziby²³ podatnika przesądza bowiem, którą z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Rzeczpospolitą Polską płatnik zobowiązany jest stosować celem określenia, czy

²² Art. 5a pkt 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. z 2018 r., poz. 200 t.j.; dalej: ustawa o pit.f

²³ Art. 4a pkt 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2017 r., poz. 2343 t.j.; dalej: ustawa o cit.

dany przychód może być opodatkowany w państwie źródła; jego posiadanie pozwala również skorzystać z preferencji wynikających z tejże umowy.

W praktyce jednakże uzyskanie przez konsumenta pełniącego funkcję płatnika certyfikatu rezydencji mogłoby okazać się skomplikowane, a nawet wręcz niemożliwe – biorąc zwłaszcza pod uwagę szeroko prezentowane w interpretacjach organów podatkowych oraz orzecznictwie sądowym stanowisko, co do wymaganej formy certyfikatu²⁴. Można przypuszczać, że podmiot prowadzący działalność gospodarczą nie będący rezydentem Rzeczypospolitej Polskiej nie będzie „skory do współpracy” w tym zakresie z konsumentem, co więcej nie będąc zainteresowanym zapłaceniem w Polsce podatku w ogóle – będzie wymuszał, aby konsument „wziął na siebie ciężar podatku”.

Zauważyć również należy, iż płatnik oprócz obowiązku obliczenia, pobrania i wpłaty podatku zobowiązany jest spełnić liczne obowiązki o charakterze instrumentalnym. Należą do nich – przykładowo – obowiązki informacyjne, a więc obowiązek sporządzania deklaracji i informacji podatkowej oraz przesłania ich organowi podatkowemu i podatnikowi mającemu miejsce zamieszkania lub siedziby poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, czy też obowiązek przechowywania dokumentów związanych z poborem podatków (np. certyfikatu rezydencji podatkowej). Nałożenie na konsumentów obowiązków sporządzenia i przesłania dokumentów związanych z poborem podatnikom mającym miejsce zamieszkania lub siedziby poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jak i następnie ich przechowywania do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania, a więc przez okres 5 lat liczonych od końca roku, w którym upłynął termin

²⁴ Obecnie powszechnie przyjmuje się bowiem, iż możliwość zastosowania przepisów danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zależy od posiadania przez płatnika oryginału lub poświadczonej za zgodność z oryginałem kopii certyfikatu rezydencji albo też – gdy w danym kraju nie ma możliwości uzyskania certyfikatu w wersji papierowej – jego wersji elektronicznej. Zob. wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 czerwca 2016 r., sygn. akt I SA/Kr 104/16, CBOSA; tak też: interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 stycznia 2013 r., nr IPPB4/415-319/11/13-10/S/SP; interpretacja indywidualna Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 marca 2016 r., nr ITPB3/4510-16/16/DK. Wprawdzie w dniu 26 czerwca 2017 r. Szef Krajowej Administracji Skarbowej (DPP7.8221.33.2017.GFQV) dokonał zmiany interpretacji indywidualnej w tym zakresie – dopuszczając możliwość uznania przez płatnika certyfikatu nie tylko w formie papierowej, ale i w formie elektronicznej (jeśli obie formy są wydawane przez właściwy organ podatkowy danego państwa i mają status równorzędny w świetle prawa tego państwa), to stanowisko to – jak na razie – jest odosobnione.

wpłaty pobranego podatku, budzi poważne wątpliwości konstytucyjne ze względu na nadmierną uciążliwość tychże obowiązków dla podmiotów obciążonych.

Za odpowiadającą konstytucyjnym uwarunkowaniom nakładania obowiązków płatniczych uznać natomiast należy propozycję OECD uczynienia płatnikiem podatku od przychodów z międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej instytucji pośredniczących w płatnościach za towary lub usługi cyfrowe. Podmioty te mogłyby pełnić taką funkcję zarówno w relacjach *business-to-consumer*, jak i *business-to-business*.

Ustanowienie instytucji pośredniczących płatnikiem podatku bez względu na status stron danej transakcji wydaje się być rozwiązaniem korzystnym dla państwa oraz – w pewnym sensie – również i dla samych podmiotów obciążonych. Z punktu widzenia sprawności poboru podatku uczynienie instytucji pośredniczącej płatnikiem uznać należy za w pełni uzasadnione. Instytucja bezpośrednio zaangażowana w proces płatności oraz będąca podmiotem profesjonalnym daje swoistego rodzaju „gwarancję” prawidłowego wykonania obowiązków płatnika.

Zauważyć również należy, iż uczynienie instytucji pośredniczącej płatnikiem w relacjach *business-to-business* nie wpłynie, aż tak diametralnie na sytuację prawną tego podmiotu, który status płatnika posiadać już będzie w relacjach *business-to-consumer*. Można zatem zastanowić się, czy uczynienie płatnikiem tych podmiotów w każdym wypadku pośredniczenia w płatnościach za towary lub usługi cyfrowe nabywane od nierezydenta, a więc niezależnie od statusu podmiotu zlecającego płatność, nie uprościłoby *de facto* wykonania obowiązków płatniczych. W takim wypadku odpadłby bowiem obowiązek badania, czy zakupu towaru lub usługi cyfrowej dokonuje konsument, czy też podmiot prowadzący działalność gospodarczą jako warunkujące powinność dokonania wymiaru i poboru płatniczego. Z drugiej jednak, strony uczynienie instytucji pośredniczącej płatnikiem zarówno w relacjach *business-to-consumer*, jak i *business-to-business* oznaczałoby znaczny wzrost liczby transakcji, od których te podmioty zobowiązane byłyby pobierać podatek, co nie pozostałoby obojętne dla odpowiedzialności za niewykonanie obowiązków płatniczych.

Nałożenie obowiązków płatnika na instytucje płatnicze obsługujące proces płatności za towary lub usługi cyfrowe wymaga wprowadzenia przez ustawodawcę dodatkowych rozwiązań prawnych związanych ze szczególną pozycją podmiotu, który zobowiązany byłby do obliczenia, pobrania i wpłaty podatku. Płatnikiem w takim wypadku nie będzie bowiem

podmiot dokonujący zapłaty za towar lub usługę cyfrową, lecz wyłącznie pośredniczący w takiej płatności dokonywanej w formie internetowej. Zachodzi zatem wysokie ryzyko, iż podmiot ten może „widzieć” wyłącznie płaconą kwotę z takim opisem transakcji, który nie pozwoli na dokonanie właściwej kwalifikacji prawno-podatkowej świadczenia, którego dotyczy dana transakcja. W związku z powyższym konieczne jest zapewnienie płatnikowi dostępu do takich informacji dotyczących danej transakcji, które umożliwiają mu ocenę, czy powstaje w danym wypadku obowiązek podatkowy, czy też nie. Instytucje płatnicze obsługujące proces płatności muszą mieć zatem możliwość identyfikacji, czy transakcja jest transgraniczna, określenia statusu podmiotu dokonującego płatności (konsument, czy też podmiot prowadzący działalność gospodarczą) oraz ustalenia charakteru danego dochodu według kategorii dochodów wskazanych w przepisach prawa podatkowego jako podlegających opodatkowaniu. Nie jest bowiem dopuszczalne domniemanie, że każda transakcja internetowa podlega opodatkowaniu (art. 217 Konstytucji).

Zaproponowanym przez OECD rozwiązaniem tego problemu jest wprowadzenie obowiązkowego systemu rejestracji nierezydentów, w którym podmioty dokonujące sprzedaży towarów lub usług cyfrowych zobowiązane byłyby wskazać rachunek bankowy na który wpływać miałyby wpłaty dokonane przez konsumentów. Podmioty pośredniczące byłyby z kolei zobowiązane do potrącania należnych podatków tylko z płatności dokonanych na taki określony rachunek bankowy. Rozwiązanie to – jako ograniczające ryzyko braku informacji o charakterze świadczenia – oceniać należy z tego punktu widzenia pozytywnie. Z drugiej jednak strony zauważyć należy, iż tkwi w nim pewne ryzyko dysfunkcyjności poboru podatku u źródła. Instytucje pośredniczące obsługujące proces płatności nie będą bowiem w stanie określić, czy powstaje obowiązek i zobowiązanie podatkowe, a przez to i same obowiązki płatnicze, gdy podatnik będący nierezydentem nie dokona rejestracji. Ów problem mogłoby rozwiązać wprowadzenie takiego systemu, w którym każda płatność dokonywana na rzecz zagranicznego serwera automatycznie umożliwiałaby identyfikację płatności oraz statusu podatkowego podmiotu jej dokonującego, czyli podatnika.

Na zakończenie zauważyć należy, iż wprowadzenie obowiązkowego systemu rejestracji nierezydentów wymaga dodatkowo określenia przez ustawodawcę np. terminu w jakim płatnik zobowiązany byłby dokonać poboru podatku liczonego od dnia wpłynięcia środków na takie konto. Termin ten z jednej strony – nie może być zbyt krótki – gdyż uwzględnić musi

możliwości podmiotu pełniącego funkcje płatnika dokonania czynności obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku od znacznej liczby transakcji opłaconych za pośrednictwem jego systemu, a z drugiej – zbyt odległy – aby środki należne podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą nie były zbyt długo zablokowane na takim rachunku bankowym.

4. PODSUMOWANIE

Podsumowując stwierdzić należy, iż ocena możliwości nałożenia obowiązków płatnika w podatku od dochodów (przychodów) z tytułu międzynarodowych transakcji gospodarki cyfrowej uwzględniać musi charakter prawny obowiązków płatniczych. Obowiązki płatnika stanowią jedną z kategorii niedaninowych ciężarów i świadczeń publicznych w rozumieniu art. 84 Konstytucji, a przesłanki ich wprowadzenia podlegają badaniu prawnemu z punktu widzenia wymogów zasady proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Propozycja OECD uczynienia płatnikiem podmiotów prowadzących działalność gospodarczą nabywających towar lub usługę cyfrową od podmiotu niebędącego rezydentem danego państwa budzi poważne wątpliwości natury konstytucyjnej. Stąd też rozważyć należałoby nałożenie obowiązków płatnika na instytucje obsługujące proces płatności za towar lub usługę cyfrową nabywaną nie tylko przez konsumenta, ale również przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą.

Obciążenie obowiązkami płatnika stosunkowo wąskiej i wyspecjalizowanej grupy podmiotów pośredniczących oceniać należy jako rozwiązanie racjonalne. Funkcję płatnika powierzono by wówczas podmiotom profesjonalnym dającym swoistą „gwarancję” starannego wywiązywania się z tych obowiązków, przy jednoczesnym najmniejszym ich obciążeniu. W istotę instytucji płatnika wpisana jest pewna niedogodność funkcji płatniczej dla podmiotu obciążonego, co nie oznacza jednakże, że może być ona nadmierna.

BIBLIOGRAFIA

- Budziarek M., *Charakter prawny poboru podatku przez płatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, 2010, nr 3–4, s. 47–70.
- Budziarek M., *Komentarz do art. 28 i 30 Ordynacji podatkowej*, [w:] *Komentarz do ustawy Ordynacja podatkowa*, red. H. Dzwonkowski, CH Beck, Warszawa 2016.

- Budziarek M., *Prawo notariusza do rekompensaty za wykonywanie czynności płatnika w podatkach stanowiących dochody gmin*, „Łódzki Biuletyn Notarialny” nr 13, lipiec 2009, s. 77–100.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną*, CH Beck, Warszawa 2010.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Komentarz do art. 84 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP*, Tom I. *Komentarz do art. 1–86*, red. M. Safjan, L. Bosek, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H., *Płatniczy stosunek podatkowopravny (ujęcie funkcjonalne)*, [w:] *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, red. W. Miemieć, K. Sawicka, Warszawa 2014, s. 155–169.
- Huchla A., *Ciężary i świadczenia publiczne a podatki w świetle art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P. J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 138–148.
- Huchla A., *Pobranie podatku jako czynność płatnika*, [w:] *Sanacja finansów publicznych w Polsce. Aspekty prawne i ekonomiczne*, Szczecin 2005, s. 123–128.
- Jamróży M., *Zakład zagraniczny w kontekście planu działań BEPS*, *Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach*, nr 294, 2016, s. 59–72.
- Kociubiński P., *Powojenne przekształcenia własnościowe w świetle konstytucji*, Warszawa 2013.
- Naczyńska J., *Odpowiedzialność podatkowa*, Sosnowiec 2003.
- Soos Piroška E., *The Origins of Taxation at Source in England*, IBFD Publications, 1997.
- Spaulding H.B., *The income tax in Great Britain and The United States*, London 1927.
- Warnieło J., *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej*, [w:] *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, red. nauk. M. Jamróży, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 114–131.

Abstract. The OECD Final Report on Prevention of BEPS proposes to impose withholding tax on income from the sale of digital goods or services by entities resident in one country to residents of another country. The withholding agent's obligations would rest on entities conducting business activity purchasing digital goods or services (B2B relations) and on payment institutions servicing the payment process for digital goods or services purchased by the consumer (B2C relations). The assessment of the possibility of establishing the withholding agent's obligations should take into account the legal nature of this obligations. The withholding agent's obligations constitute one of the categories of non-monetary burdens and public services within the meaning of art. 84 of the Constitution, and the conditions for their introduction are subject to legal examination from the point of view of the requirements of the principle of proportionality, referred to in art. 31 sec. 3 of the Constitution. The OECD's proposal to impose the withholding agent's obligations on entities conducting business activity purchasing digital goods or services from a non-resident entity raises serious constitutional doubts. Therefore, consideration should be given to imposing the obligations of the withholding agents on payment institutions servicing the payment process for a digital good or service purchased not only by the consumer, but also by an entity conducting business activity.

Keywords: withholding agent, BEPS, taxation of international digital economy transactions.