



Edward Juchniewicz

Uniwersytet Gdański

e.juchniewicz@prawo.ug.edu.pl

STOSUNEK PRAWNOPODATKOWY A HANDEL ELEKTRONICZNY

Wprowadzenie

W prawie występują różne określenia stosunków prawnych, które także mają specyfikę właściwą dla poszczególnych gałęzi prawa¹. Stosunek prawny stanowi więź lub zespół więzi prawnych łączących strony (podmioty) stosunku prawnego. Następstwem stosunku prawnego jest powstawanie jakichś następstw prawnych. Przykładowo, aby nadać relacjom międzyludzkim (stosunkom społecznym) status stosunku prawnego, zawsze muszą powstać jakieś następstwa prawne. Dlatego nie wszystkie stosunki społeczne mogą mieć charakter stosunków prawnych². Stosunki prawnopodatkowe stanowią rodzaj stosunków finansowo-prawnych, a ich wyodrębnienie następuje zawsze ze względu na cele i zadania państwa w zakresie działalności finansowej. W stosunku finansowo-prawnym mamy zawsze do czynienia z zachowaniem organu finansowego oraz zachowaniem podmiotu biernego. Zachowania te dotyczą własnych uprawnień i obowiązków. Będąc zobowiązanym, można mieć uprawnienia do zachowania się drugiego podmiotu,

¹ Według podziału prawa na gałęzi możemy mówić o stosunku cywilnoprawnym, stosunku administracyjnoprawnym, stosunku prawnopodatkowym (w szerszym ujęciu finansowoprawnym). Należy mieć świadomość, że sam podział jest dyskutowany w literaturze, tak jak podział na samodzielne gałęzie prawa, zob. także Н.Н. Вопленко, *Правовые отношения: понятие и классификация*, „Вестник ВолГУ. Серия 5: Юриспруденция” 2003, n. 6, <http://cyberleninka.ru/article/n/pravovyye-otnosheniya-ponyatie-i-klassifikatsiya> [dostęp: 26.06.2018]; por. Э.И. Иванов, *Правовое отношение как особый вид общественных отношений*, „Пробелы в российском законодательстве” 2011, n. 2, <http://cyberleninka.ru/article/n/pravovoe-otnoshenie-kak-osobyiy-vid-obschestvennyh-otnosheniy> [dostęp: 26.06.2018].

² Zob. И.Б. Ломакина, А.В. Дашин, В.Ф. Мартынов, *Виды обычно-правовых отношений*, „Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России” 2005, n. 3, <http://cyberleninka.ru/article/n/vidy-obychno-pravovyh-otnosheniy> [dostęp: 26.06.2018].

polegające na możliwości żądania od niego, by zachował się w sposób nakazany mu przez obowiązek ustalony dla niego w normie prawnej³.

Transformacja stosunków społecznych spowodowana konkurencją w gospodarce wolnorynkowej doprowadziła do przekształcenia konstrukcji prawnej i treści stosunku prawnopodatkowego. Rozwój stosunków prawnopodatkowych jest ściśle powiązany z różnymi teoriami opodatkowania. Wybierając z różnych teorii opodatkowania koncepcję umowy społecznej, według której społeczeństwo jako kolektywny płatnik otrzymuje pewne dobra bądź usługi państwowe po ustalonych cenach (albo wybierając traktowanie podatków jako koszty produkcji, za pomocą których możemy stymulować przyrost zasobów finansowych), odczytamy odmienne treści od współczesnych treści stosunków prawnopodatkowych. We współczesnym prawie podatkowym w określeniu stosunków prawnopodatkowych akcentujemy przede wszystkim cechę podporządkowania jako główną cechę stosunków prawnopodatkowych.

Występujący w teorii prawa pogląd, że stosunki prawne mogą wiązać podmioty zarówno w warunkach świadomości, jak i nieświadomości stanowi szczególnie przykładowy przykład dla handlu elektronicznego. Z uwagi na jego pewne novum stosunki prawne związane z prowadzeniem działalności gospodarczej poprzez sieci komputerowe oraz ich treści często wiążą te podmioty w sposób dla nich nieświadomy. Złożony charakter transakcji i środowisko, w którym działalność gospodarcza jest prowadzona, są powodami nieświadomości uczestnictwa w stosunkach prawnych.

Stosunki prawne w Internecie

Specyfiką handlu elektronicznego jest to, że przedmiotem regulacji są stosunki prawne odbywające się w cyberprzestrzeni (Internecie). Jak wspomniano, istota cyberprzestrzeni (Internetu) jest skomplikowana sama w sobie oraz ma cechy właściwe tylko dla siebie. Wychodząc poza zakres handlu elektronicznego, przez pojęcie stosunków prawnych w Internecie należy rozumieć stosunki społeczne, które powstają w związku z wykorzystaniem sieci komputerowych (Internetu). Innym sposobem rozumowania można określić wszelkie stosunki prawne z elementem Internetu. Na wzór stosunków międzynarodowych Internet stanowi cechę odróżniającą je od innych stosunków prawnych. Na treść tych stosunków składają się przetwarzane przez komputery i inne środki teleinformatyczne informacje. W szeroki zakres tej definicji należy włączyć wszelkie

³ Więcej zob.: C. Kosikowski, *Stosunki finansowo-prawne* [w:] E. Ruśkowski (red.), C. Kosikowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2006, s. 40–41. Różne koncepcje naukowe dotyczące stosunku prawnopodatkowego oraz jego ewolucji zob. M. Kalinowski, *Narodziny i kształtowanie się współczesnej koncepcji stosunku podatkowego*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2013, s. 4–15.

stosunki prawne, które zapewniają tworzenie oraz funkcjonowanie sieci Internet. Zasięg tych ostatnich jest także zróżnicowany, w zasadzie może przybierać formy właściwe dla handlu elektronicznego, tj. np. sprzedaż przez providera dostępu do sieci Internet. Warto podkreślić, że w całej skali ten rodzaj stosunków prawnych stanowi mały odsetek relacji powstających w sieci Internet.

Szeroki zakres niejednorodnych stosunków prawnych w Internecie można próbować sklasyfikować. Do pierwszej kategorii zaliczymy najważniejszą kategorię stosunków prawnych obejmujących relacje podmiotów w związku z zawarciem umów dotyczących świadczenia usług i sprzedaży towarów w sieci Internet. Druga kategoria stosunków dotyczy realizacji publicznych praw w zakresie różnych gałęzi prawa, w tym także prawa podatkowego. Klasycznym przykładem może być relacja pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym, dotycząca wypełnienia i złożenia deklaracji podatkowej oraz zapłaty podatku poprzez Internet. W związku z rozwojem nowych technologii zakres praw publicznych może dotyczyć prawa konstytucyjnego, administracyjnego, rodzinnego, karnego, własności intelektualnej itd. Należy też wspomnieć o stosunkach prawnych w zakresie prawa do informacji w Internecie. Prawo do informacji nie jest pojęciem nowym, zostało już opisane w literaturze⁴. Zakres stosunków prawnych wykracza poza znane nam pojęcie prawa do informacji, gdzie podmiot może być przedmiotem tych informacji, które są udostępniane w Internecie⁵. W ostatnią kategorię należy włączyć stosunki prawne zachodzące pomiędzy państwami, w związku z transferem danych (informacji) poprzez urzędy i środki komunikacji znajdujące się na terytorium poszczególnych państw. W tej samej kategorii trzeba umieścić stosunki prawne zachodzące pomiędzy państwami i organizacjami międzynarodowymi w związku z przydzielaniem domen internetowych, bezpieczeństwem informacyjnym itd. Należy przyznać, że klasyfikacja ta nie jest doskonała, a zachodzące pomiędzy różnymi podmiotami relacje mogą być jednocześnie zaliczone do co najmniej dwóch różnych kategorii⁶.

⁴ Prawo do informacji, jedno z podstawowych praw i wolności obywatelskich, usankcjonowane szeregiem dokumentów międzynarodowych, w tym m.in. w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Deklaracji podstawowych praw i wolności, Międzynarodowym pakcie praw obywatelskich i politycznych. Prawo to obejmuje wolność poglądów oraz otrzymywania i przekazywania informacji i idei bez ingerencji władz publicznych, bez względu na granice państw. Gwarantuje ono również prawo do dostępu i sprostowań odnośnie do dokumentów administracyjnych i danych, które ich dotyczą. Więcej zob. *Prawo do informacji* [w:] R. Smolski, M. Smolski, E.H. Stadtmüller, *Słownik encyklopedyczny. Edukacja obywatelska*, Wrocław 1999.

⁵ Zob. prawo do bycia zapomnianym: Factsheet on the Right to be forgotten ruling C-132/12, http://ec.europa.eu/justice/data-protection/files/factsheets/factsheet_data_protection_en.pdf [dostęp: 26.08.2018].

⁶ Zob. inną, bardziej rozbudowaną, klasyfikację stosunków prawnych w sieci Internet: I.M. Рассолов, *Право и Интернет. Теоретические проблемы*, Москва 2003, s. 55; В.А. Копылов, *Информационное право*, Москва 2002, s. 238–239; М.С. Дашян, *Право информационных магистралей: вопросы правового регулирования в сфере Интернет*, Москва 2007, s. 21.

Inny podział stosunków prawnych w Internecie to podział na stosunki o charakterze ekonomicznym i nieekonomicznym. Przedmiotem klasyfikacji jest aktywność podmiotów w sieci Internet. Każda aktywność o charakterze ekonomicznym (gospodarczym) stanowi treść ekonomicznych stosunków prawnych. Wszystkie inne relacje zachodzące pomiędzy podmiotami poza działalnością gospodarczą w Internecie są zaliczane do nieekonomicznych stosunków prawnych⁷.

Stosunki prawnopodatkowe w Internecie

Regulacje prawnopodatkowe nie udzielają odpowiedzi na pytanie, czym są stosunki prawnopodatkowe, brak także regulacji prawnych określających cechy właściwe dla stosunków prawnopodatkowych. W świetle ustawy do ordynacji podatkowej można włączyć stosunek prawnopodatkowy do kategorii stosunków publicznoprawnych. Ustawodawca niejednokrotnie posługuje się pojęciem „publicznoprawny”: w odniesieniu do podatków jako świadczenia publicznoprawnego, zobowiązań o charakterze publicznoprawnym oraz stosunków publicznoprawnych. Przez niepodatkowe należności budżetowe rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Ustawodawca w prawie podatkowym nie wymienia cech stosunków publicznoprawnych. Należy przyznać, że kategorię stosunku publicznoprawnego w świetle prawa podatkowego należałoby traktować w szerszym znaczeniu. Do tego rodzaju można zaliczyć stosunki powstałe w związku z: ustanowieniem podatków i opłat publicznych; opodatkowaniem (tzw. zobowiązaniowy stosunek prawnopodatkowy); prowadzeniem czynności sprawdzających i kontroli podatkowych; zaskarżeniem decyzji i postanowień organów podatkowych; udzielaniem informacji podatkowych; tajemnicą skarbową – oraz stosunki powstające w momencie pociągnięcia do odpowiedzialności podatkowej⁸.

Przez stosunki prawnopodatkowe (w znaczeniu zobowiązaniowego stosunku prawnopodatkowego) rozumie się zespół powstających więzi pomiędzy

⁷ Więcej zob. A.A. Тедеев, *Информационное право (право Интернета): учебное пособие*, Москва 2005, s. 32–35.

⁸ Zakres ustawy ordynacja podatkowa zob. w art. 1 tejże ustawy. Zob. komentarz Cezarego Kosikowskiego dotyczący treści art. 1 ustawy ordynacja podatkowa w: J. Brolik *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2018. Artykuł 1 omawianej ustawy nie miał na celu i nie może całościowo ująć zakresu stosunków prawnopodatkowych – z założenia były zupełnie inne cele danej regulacji prawnej. Definicję stosunków prawnopodatkowych zob. M.B. Кустова, О.А. Ногина, Н.А. Шевелева, *Налоговое право России. Общая часть*, Москва 2001, s. 32. Rozważania dotyczące pojęcia stosunku prawnopodatkowego zob. A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, LEX 2018.

podatnikiem a organem podatkowym (państwem *sensu largo*). Istotę stosunków prawnopodatkowych można przedstawić przez zachodzące stosunki społeczne powstające pomiędzy podmiotami publicznymi (podmiot publiczny) a podmiotami prywatnymi (podmiot bierny), związane z gromadzeniem środków publicznych na podstawie ustawy oraz zgodnie z zasadami sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania (jako podstawowych zasad prawa podatkowego).

Problematyka stosunków prawnopodatkowych w handlu elektronicznym jest pomijana. Przedmiot analizy i badań należy ograniczyć do stosunków prawnopodatkowych powstających w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej za pomocą technologii teleinformatycznych (sieci komputerowych). Istotne jest wyodrębnienie dwóch głównych elementów właściwych dla stosunku prawnopodatkowego w handlu elektronicznym: transakcji oraz realizacji tej transakcji (umowy) za pośrednictwem technologii teleinformatycznych. Umowa jako główny element stosunku prawnego rodzi różne pytania w świetle stosunków prawnych, którym szczególną uwagę poświęca doktryna prawa cywilnego. Zawarcie umowy cywilnoprawnej jest zdarzeniem prawnym, które powoduje powstanie u stron umowy zespołu uprawnień i obowiązków. Z kolei uprawnienia i obowiązki mogą być regulowane zarówno normami prawa prywatnego, jak i publicznego. Zakres problemów prawnych dotyczy prawa publicznego i prywatnego. W prawie prywatnym w handlu elektronicznym należy wymienić zagadnienia dotyczące zawarcia umów za pośrednictwem sieci teleinformatycznych (sieci komputerowych), prawa własności intelektualnej, prawa ochrony danych osobowych, zagadnienia dotyczące rozliczeń elektronicznych itd. W sferze prawa publicznego znajdują się zagadnienia z zakresu opodatkowania dochodu z działalności gospodarczej prowadzonej za pośrednictwem sieci komputerowych oraz ewentualnie zagadnienia dotyczące zapłaty podatków pośrednich. W tej samej kategorii mogą być ewentualne zagadnienia dotyczące odpowiedzialności prawnej związane z prowadzeniem handlu elektronicznego (z wyjątkiem spraw z zakresu odpowiedzialności cywilnoprawnej).

Prawa i obowiązki podatników w polskim prawie podatkowym zostały określone w ordynacji podatkowej i ustawach podatkowych. Nawiązując do rozważań dotyczących definicji handlu elektronicznego w prawie podatkowym, należy zaznaczyć, że brakuje odrębnych regulacji dotyczących praw i obowiązków podmiotów realizujących swoją działalność gospodarczą przez sieci komputerowe. Ustawodawca wychodzi z założenia, iż prawa i obowiązki tych podmiotów powinny być regulowane na ogólnych zasadach właściwych dla wszystkich podatników. Prawa i obowiązki podmiotów (podatników) prowadzących działalność gospodarczą poprzez sieci komputerowe nie różnią się od praw i obowiązków innych podmiotów. Takie same uprawnienia i obowiązki posiadają organy podatkowe wobec tych podmiotów. Stąd treść stosunku prawnopodatkowego

zachodzącego w handlu elektronicznym nie będzie się różnić od treści stosunków powstałych przy prowadzeniu tradycyjnej działalności gospodarczej.

Podmiotami stosunków prawnopodatkowych są podmioty, które łączy stosunek prawny, uregulowany przepisami prawa podatkowego. Dla kategorii handlu elektronicznego podmioty stosunku prawnopodatkowego (stosunku prawnego zobowiązania podatkowego) można podzielić na dwie kategorie: podmioty prowadzące działalność gospodarczą w Internecie (podatnicy) oraz organy podatkowe. W stosunku prawnym zobowiązania podatkowego w charakterze podmiotu (strony) stosunku prawnego występuje podatnik, który na mocy przepisów podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu. Obowiązek podatkowy rodzi się po powstaniu faktów prawnych, stanowiących treść obowiązku w zakresie zapłaty podatku⁹. Dla handlu elektronicznego oznacza to szeroko pojętą sprzedaż towarów i usług za pośrednictwem sieci komputerowych.

Nie należy zapominać także o zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnej – obu instytucjach prawa ściśle związanych z problematyką podmiotowości w prawie. W kategoriach handlu elektronicznego jest tu mowa o zdolności podatkowej (zdolności bycia podatnikiem) przy realizacji transakcji handlu elektronicznego. W handlu elektronicznym, a w szczególności Internecie, w klasycznym ujęciu analizujemy zdolność osób fizycznych oraz osób prawnych do bycia podmiotem praw i obowiązków w cyberprzestrzeni. Wychodząc z ogólnego założenia, że osoba fizyczna uzyskuje zdolność prawną z chwilą urodzenia, należy ustalić, czy jest to równoznaczne z uzyskaniem statusu prawnego w środowisku wirtualnym (Internecie). Za szczególną cechę zdolności prawnej w Internecie trzeba uznać moment uzyskania zdolności prawnej. Teoretycznie można przypuszczać, że osoba fizyczna od chwili urodzenia istnieje jedynie w świecie rzeczywistym, stąd moment uzyskania dostępu do świata wirtualnego (Internetu) może być utożsamiany z datą urodzenia. Sytuację komplikuje aspekt uzyskania dostępu do Internetu: np. może on być uzależniony od zgody pewnych organów państwowych, może być legalny bądź nielegalny. Wydaje się, że nie zawsze będzie można zastosować analogię z zakresu teorii prawa właściwą dla zdolności prawnej w świecie rzeczywistym. Należy przyznać, że wymiar zdolności do czynności prawnej jest w zasadzie zbliżony do świata rzeczywistego.

Treść handlu elektronicznego, jak podkreślono w opisanych już rodzajach transakcji i różnych definicjach handlu elektronicznego, nie jest jednorodna. Istnieje szereg rodzajów handlu elektronicznego. Na przykład dla ekonomicznej literatury właściwy jest podział uzależniony od poszczególnych uczestników handlu elektronicznego, co w świetle prawa podatkowego oznacza próbę

⁹ Obszerne opracowanie dotyczące treści stosunku prawnofinansowego zob. И.В. Рукавишников, *Метод финансового права: Монография*, Москва 2004, s. 520.

określenia poszczególnych podmiotów (podatników) stosunków prawnopodatkowych. Przyjęto klasyfikację składającą się z pięciu różnych relacji zachodzących pomiędzy uczestnikami handlu elektronicznego: B2B (ang. Business to Business)¹⁰ – transakcje handlu elektronicznego są realizowane między podmiotami gospodarczymi (profesjonalnymi uczestnikami rynku), B2C (ang. Business to Consumer)¹¹ – transakcje zawierane między podmiotami gospodarczymi a konsumentami, C2C (ang. Consumer to Consumer) – transakcje zawierane między konsumentami, G2B (ang. Government to Business)¹² – transakcje zawierane między Skarbem Państwa (*sensu largo*) a podmiotami gospodarczymi, G2C (ang. Government to Consumer)¹³ – transakcje zawierane między Skarbem Państwa a konsumentami¹⁴. W tej samej kategorii należy umieścić stosunkowo nowy wyodrębniony model biznesu w handlu elektronicznym, jakim jest P2P¹⁵ (ang. Peer to Peer Business model¹⁶). Polega on na udostępnieniu platformy dla innych użytkowników sieci komputerowych w celu realizacji handlu elektronicznego zasadniczo przez B2B, B2C albo C2C.

¹⁰ Często nazywany jako klasyczny rodzaj handlu elektronicznego. Ekonomiczną charakterystykę handlu elektronicznego zob. T.F. Siems, *B2B E-Commerce: Why the New Economy Lives*, „Southwest Economy” 2001, July/August, <http://ssrn.com/abstract=278284> [dostęp: 26.06.2018].

¹¹ W tej samej kategorii należy umieścić B2E (ang. Business to Employee) – rodzaj szeroko pojętej komunikacji, w tym także w handlu elektronicznym, łączącej przedsiębiorstwo ze swoimi pracownikami.

¹² W niektórych publikacjach spotkamy określenie B2A (ang. Business to Administration), zob. np. J. Banasikowska, I. Woźniak, *Transakcje elektroniczne i czynniki wpływające na ich rozwój*, http://www.swo.ae.katowice.pl/_pdf/84.pdf [dostęp: 26.06.2018].

¹³ Dla tych samych relacji stosowane są określenia C2G (ang. Citizen to Government) oraz C2A (ang. Consumer to Administration); na temat pojęcia G2G (ang. Government to Government) zob. K.K. Bajaj, D. Nag, *E-commerce: The Cutting Edge of Business*, New Delhi 2000, s. 20–21. Występująca w opisach instytucja rządu (władzy) w ujęciu stosunków prawnych jest opisywana w znacznie szerszym zakresie. Na potrzeby wszelkiej aktywności państwa w środowisku wirtualnym pojawiło się określenie – *electronic government* (rząd elektroniczny), który oznacza całodobowe i stałe współdziałanie państwa i jego obywateli. Internet pozwala obywatelom załatwiać różne sprawy, z kolei państwo może nieustannie świadczyć im różne usługi.

¹⁴ Podana klasyfikacja i terminologia znajduje zastosowanie również w publikacjach nie dotyczących problematyki handlu elektronicznego, zob. np. M.W. Hesselink, J.W. Rutgers, T.Q. de Booy, *The Legal Basis for an Optional Instrument on European Contract Law*, „Centre for the Study of European Contract Law Working Paper” 2007, no. 4, <http://ssrn.com/abstract=1091119> [dostęp: 26.06.2018].

¹⁵ Należy pamiętać, że P2P ma zastosowanie przede wszystkim do określenia kanału informacji między komputerami w sieci Internet. Klasycznym przykładem był program NAPSTER, który umożliwiał jego użytkownikom wymianę muzyki w sieci. Istotą P2P polega na tym, że osobą pobierającą informację z sieci Internet automatycznie staje się podmiotem rozpowszechniającym tę informację, czyli jest to rodzaj sieci służącej do bezpośredniej wymiany plików między użytkownikami. Przykłady sieci i aplikacji P2P: Kazaa, Napster, BearShare, Gnutella, Win MX, Bit Torrent, Overnet, Grokster, FastTrack, eDonkey. Zob. *Słownik komputerowy i encyklopedia informatyczna*, <http://www.i-slovník.pl/1057,p2p-lub-peer-to-peer-peer-to-peer/> [dostęp: 26.06.2018].

¹⁶ Więcej zob.: A. Gbemisola, *How Peer to Peer Companies Change the Business Model Canvas*, <http://i360institute.com/2014/06/peer-peer-companies-change-business-model-canvas/> [dostęp: 26.06.2018].

W związku z tym wśród uczestników handlu elektronicznego można wyodrębnić podmioty prowadzące działalność gospodarczą, konsumentów oraz Skarb Państwa (w transakcjach handlu elektronicznego występują organy państwowe albo inne podmioty korzystające z osobowości prawnej Skarbu Państwa). Przyjmując założenie, że handel elektroniczny odbywa się jedynie na terytorium Polski, podmiotowość prawnopodatkowa tych podmiotów jest oparta na tych samych zasadach właściwych dla relacji podmiotów występujących w stosunkach tradycyjnych. Pewne wątpliwości mogą wynikać z transferu informacji na potrzeby krajowego handlu elektronicznego przez inne kraje – biorąc pod uwagę, że w danym momencie optymalny dla technicznych potrzeb przesłania informacji może być transfer informacji przez sieci wychodzące poza granice Polski.

Jedną z cech handlu elektronicznego jest jego eksterytorialny charakter. W praktyce oznacza to, że realizacja transakcji elektronicznej w handlu elektronicznym z podmiotem zagranicznym jest tak samo łatwa jak z podmiotem z Polski. Specyfika stosunków prawnopodatkowych w handlu elektronicznym polega na tym, że są one skomplikowane przez obecność obcego elementu. Z perspektywy prawa podatkowego może to być zarówno podmiot, jak i przedmiot transakcji (np. zagraniczny podmiot stosunku prawnopodatkowego albo zagraniczny przedmiot transakcji w sprzedaży poprzez podmiot krajowe). Zagraniczny element stanowi fundament odróżniający zakres regulacji krajowych od międzynarodowych oraz prawo krajowe od międzynarodowego¹⁷. Dla wyjścia z jurysdykcji krajowego prawa podatkowego wystarczające jest wystąpienie jednej z podanych cech: obecność w stosunku prawnopodatkowym jednego z zagranicznych podmiotów (nierezydent podatkowy), znajdowanie się przedmiotu transakcji (realizacji treści stosunku prawnopodatkowego) poza granicami kraju. Do katalogu cech charakterystycznych dla międzynarodowego prawa podatkowego należy zaliczyć: zbiór historycznie zmieniających się reguł zachowania (norm prawa krajowego i norm traktatowych) regulujących stosunki finansowe między państwami; charakter koordynacyjny, ponieważ podmiotami są przede wszystkim państwa, których relacje są oparte na zasadach równości; zakres stosowania międzynarodowego prawa podatkowego to cała przestrzeń międzynarodowa¹⁸.

¹⁷ Więcej zob. С.В. Пелькова, И.А. Седов, *Соотношение национального и международного законодательства в целях избежания двойного налогообложения*, „Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований” 2015, n. 2, <http://cyberleninka.ru/article/n/sootnoshenie-natsionalnogo-i-mezhdunarodnogo-zakonodatelstva-v-tselyah-izbezhanija-dvoynogo-nalogooblozheniya> [dostęp: 26.06.2018].

¹⁸ Zob. ogólne uwagi dotyczące zakresu międzynarodowego prawa podatkowego: Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*, „Public Law Research Paper”, no. 41, <http://ssrn.com/abstract=516382> [dostęp: 26.06.2018]. Problem zakresu jurysdykcji podatkowej w innym znaczeniu niż nakładanie i pobór podatków pojawił się z wprowadzeniem podpisanego w 2010 r. w Stanach Zjednoczonych prawa pt. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA). Eksterytorialny

Współcześnie nie ma możliwości technicznych, aby wiarygodnie zidentyfikować uczestników handlu elektronicznego, w szczególności nie można ustalić ich tożsamości i rzeczywistej lokalizacji na podstawie adresu IP¹⁹. W najlepszym przypadku adres IP pozwala na ustalenie tylko kraju i miasta, z którego odbyło się połączenie. Ponadto istnieją specjalne programy i usługi sieciowe (np. TOR)²⁰, które umożliwiają ukrywanie rzeczywistego adresu IP komputera albo wykazywanie fałszywego. Rzeczywistej lokalizacji uczestników transakcji zawieranych w Internecie nie można również ustalić na podstawie lokalizacji wydawcy kart płatniczych, za pomocą których dokonywane są rozliczenia pieniężne. Nie będzie również pomocna waluta płatności, gdyż różne waluty mogą być stosowane jednocześnie w różnych krajach jako prawny środek płatniczy. Potencjalna transakcja sprzedaży w handlu elektronicznym może wyglądać w taki sposób, że kupujący – obywatel jednego państwa, ale mieszkający w zupełnie innym państwie – dokonuje zakupu w sklepie internetowym mającym siedzibę w trzecim państwie oraz dokonuje płatności za pomocą karty płatniczej wydanej przez bank mający siedzibę w czwartym państwie przy użyciu waluty, która w żaden sposób nie jest powiązana z państwem zamieszkania bądź obywatelstwa kupującego albo sprzedającego. Przy założeniu, że mamy pełną informację o tożsamości i miejscu lokalizacji sprzedającego, powstaje pytanie, jak dokonać kontroli transakcji sprzedaży realizowanych w Internecie dla celów ustalenia zobowiązań podatkowych. W ujęciu abstrakcyjnym z perspektywy prawa i rachunkowości

charakter tego prawa podatkowego oddziałuje na sprawozdawcze obowiązki różnych podmiotów poza granicami USA. Brak wypełnienia tych obowiązków skutkuje z kolei powstaniem nowych obowiązków podatkowych (stawka 30) od wszelkich transferów finansowych dokonywanych z terytorium Stanów Zjednoczonych. Sposób realizacji tych obowiązków sprawozdawczych wymaga od poszczególnych podmiotów podpisania stosownych umów z organem podatkowym w USA (IRS), co pozwala na wykonywanie postanowień FATCA. Więcej zob.: J.R. (Dick) Harvey, *Offshore Accounts: Insider's Summary of FATCA and its Potential Future*, „Villanova Law Review” 2012, vol. 57, no. 3, <http://ssrn.com/abstract=1969123> [dostęp: 26.06.2018]; I. Grinberg, *Beyond FATCA: An Evolutionary Moment for the International Tax System*, <http://ssrn.com/abstract=1996752> [dostęp: 26.06.2018]; por. D. Marsan, *FATCA: The Global Financial System Must Now Implement a New U.S. Reporting and Withholding System for Foreign Account Tax Compliance, Which Will Create Significant New Exposures – Managing this Risk (Part I)*, „Taxes – The Tax Magazine” 2010, vol. 88, no. 7, s. 27–92, <http://ssrn.com/abstract=1645527> [dostęp: 26.06.2018]. Krytyczne uwagi dotyczące zasad jurysdykcji podatkowych osób prawnych w USA zob.: O.Y. Marian, *Jurisdiction to Tax Corporations*, „Boston College Law Review” 2013, vol. 54, s. 1613, <http://ssrn.com/abstract=2245802> [dostęp: 26.06.2018].

¹⁹ Na temat innych zagadnień prawnych związanych z adresem IP zob. J.J. McIntyre, *Balancing Expectations of Online Privacy: Why Internet Protocol (IP) Addresses Should be Protected as Personally Identifiable Information*, „DePaul Law Review” 2011, vol. 60, no. 3, <http://ssrn.com/abstract=1621102> [dostęp: 26.06.2018].

²⁰ Oficjalna strona: <http://www.torproject.org>. Więcej na temat anonimowości w sieci zob.: M. Rady, *Anonymity Networks: New Platforms for Conflict and Contention*, „MIT Political Science Department Research Paper” 2013, no. 5, <http://ssrn.com/abstract=2241536> [dostęp: 26.06.2018]; J.E., Elizabeth, *Privacy Protests: Surveillance Evasion and Fourth Amendment Suspicion*, „Arizona Law Review” 2013, vol. 55, no. 4, <http://ssrn.com/abstract=2285095> [dostęp: 26.06.2018].

odpowiedź wydaje się prosta – poszczególne transakcje powinny być odpowiednio zaksięgowane. Z kolei z perspektywy kontroli podatkowej – organy podatkowe musiałyby stale monitorować dane w Internecie składające się na różnego rodzaju transakcje w ramach handlu elektronicznego. Jednym z argumentów o charakterze technicznym jest objętość informacji przekazywanej w sieci Internet. Należy zaznaczyć, że informacje przekazywane przez Internet osiągnęły tak olbrzymie rozmiary²¹, że poszczególne państwa nie są w stanie ich kontrolować, a poza tym nie mają do tego prawa, ponieważ swoboda przesyłania informacji jest jednym z podstawowych praw i wolności człowieka. Ponadto informacje w Internecie są przesyłane jako pakiety danych (*big data*)²². Od technicznej strony oznacza to konieczność ustalenia zawartości poszczególnych pakietów danych w celu ich dalszej kontroli, w tym także podatkowej. Poza tym informacje przesyłane przez Internet mogą być chronione przez kodowanie. Współcześnie kontrola podatkowa transakcji zawieranych w Internecie jest możliwa jedynie na podstawie danych rachunkowych sporządzonych i udostępnionych przez uczestników handlu elektronicznego²³. W tej sytuacji należy brać pod uwagę, czy informacje przedstawione przez uczestników handlu elektronicznego są rzetelnie i wiarygodne²⁴.

Eksterytorialność Internetu a suwerenność podatkowa

Eksterytorialność (łac. *exterritorium*) Internetu w świetle podatków trzeba rozpatrywać w relacji z głównymi zasadami (instytucjami) prawa podatkowego – zasadą suwerenności podatkowej i zasadą terytorialności (podstawy

²¹ Rozmiary informacji według danych z 2012 r. osiągnęły 2,8 zettabitów, a według prognoz w 2020 r. mają osiągnąć ok. 40 zettabitów, zob. http://www.webopedia.com/quick_ref/just-how-much-data-is-out-there.html [dostęp: 26.06.2018].

²² W dosłownym tłumaczeniu *big data* oznacza dużą ilość danych pozyskanych za pomocą technologii informatycznych, których analiza i zarządzanie nimi pozwalają na wykorzystanie tych danych do realizacji różnorodnych zadań, zob. np. A.J. Cockfield, *Big Data and Tax Haven Secrecy*, „Florida Tax Review” (Forthcoming), <http://ssrn.com/abstract=2670156> [dostęp: 26.06.2018].

²³ Z perspektywy i doświadczenia polskiego handlu elektronicznego jest możliwa pewna kontrola za pośrednictwem administratorów serwisów, na których odbywa się handel elektroniczny (np. www.allegro.pl). Pomocne mogą być informacje uzyskane w wypadku zmaterializowanych towarów i usług stanowiących sprzedaż w ramach handlu elektronicznego, od firm kurierskich, poczty i banków.

²⁴ Uwagi dotyczące możliwości kontroli transakcji w ramach handlu elektronicznego z perspektywy amerykańskich organów podatkowych (IRS) zob. J.T. Mohr, *From the garage to the information superhighway: tax consequences for individual ebay users and IRS policy toward the online marketplace*, „Widener Law Review” 2008, vol. 14, s. 297–322, <http://widenerlawreview.org/files/2008/10/10-mohr-final.pdf> [dostęp: 26.06.2018].

międzynarodowego prawa podatkowego)²⁵. Termin suwerenności podatkowej (ang. *fiscal sovereignty or tax sovereignty*) występuje w literaturze przedmiotu jako samodzielna instytucja prawa podatkowego²⁶. Jednak często jest przedstawiany jako tożsamy z pojęciem jurysdykcji²⁷ podatkowej²⁸. Mając na uwadze specyfikę norm prawa międzynarodowego, dotyczących wzajemnych praw i zobowiązań poszczególnych państw, w szczególności suwerenne prawo do rozporządzania swoimi zasobami naturalnymi oraz całą działalnością gospodarczą w skali kraju, tworzą pojęcie ekonomicznej suwerenności państwa²⁹. Do niej należy zaliczyć jako węższe pojęcie suwerenność podatkową. Samo pojęcie suwerenności podatkowej jest oparte na klasycznym ujmowaniu w prawie międzynarodowym suwerenności państwa, które oznacza zdolność do samodzielnego, niezależnionego od innych podmiotów sprawowania władzy podatkowej na określonym terytorium. Władztwo podatkowe w ogólnym znaczeniu oznacza prawa nakładania i pobierania podatków, w tym także objęcie władzą (podporządkowanie) wszelkich podmiotów (osób fizycznych, osób prawnych i jednostek nieposiadających osobowości prawnej) w granicach terytorium danego państwa³⁰.

²⁵ Zob. A. Christians *et al.*, *Taxation as a Global Socio-Legal Phenomenon*, „ILSA Journal of Int'l and Comp. Law” 2008, vol. 14, s. 3030, <http://ssrn.com/abstract=1088455> [dostęp: 26.06.2018]. Rozważania na temat suwerenności w kontekście globalizacji zob. L. Grinin, *Transformation of Sovereignty and Globalization*, <http://ssrn.com/abstract=1446647> [dostęp: 26.06.2018]; zob. także P. Genschel, *Globalization and the Transformation of the Tax State*, „European Review” 2005, no. 13. Rozważania dotyczące współdziałania krajowego i międzynarodowego prawa zob. И.И. Лукашук, *Взаимодействие международного и внутригосударственного права в условиях глобализации*, „Журнал российского права” 2002, n. 3. Na temat filozoficznej koncepcji suwerena i suwerenności zob. A. Dyrda, *Kompetencja i podstawy prawa. Kontrowersje pozytywizmu prawniczego*, LEX 2018.

²⁶ Zob. także W. Łączkowski, *Suwerenność prawodawcy państwowego w sprawach finansowych* [w:] *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, red. I. Czaja-Hliniak, Kraków 2012, s. 229–237. Można przywołać opisany w historii model sprawowania władzy podatkowej w starożytnym Rzymie, zgodnie z którym państwo brało, co chciało, ile chciało i gdzie chciało. Więcej zob. К. Робертус-Ягцов, *Налоговая система в Римской империи*, Москва 2012, s. 77.

²⁷ W ogólnym znaczeniu słowo „jurysdykcja” jest bliskoznaczne z wyrazem „kompetencja”, który zasadniczo został zastąpiony pojęciem jurysdykcji.

²⁸ Zob. używanie pojęć w: P.S. Berman, *The Globalization of Jurisdiction*, „University of Pennsylvania Law Review” 2002, vol. 151, s. 311–529, <http://ssrn.com/abstract=304621> [dostęp: 26.06.2018]; A. Christians, *Sovereignty, Taxation, and Social Contract*, „Minnesota Journal of International Law” 2008, vol. 18, <http://ssrn.com/abstract=1259975> [dostęp: 26.06.2018]; E.T. Laity, *The Competence of Nations and International Tax Law*, <http://ssrn.com/abstract=897082> [dostęp: 26.06.2018].

²⁹ И.Н. Блищенко, Ж. Дориа, *Понятие экономического суверенитета государства*, „Правоведение” 2000, n. 1.

³⁰ Zob. W.J. Wolpiuk, *Niepodległość i suwerenność. Dystynkcje pojęciowe*, Warszawa 1998. Współczesne dylematy suwerenności podatkowej zob.: D.M. Ring, *What's at Stake in the Sovereignty Debate? International Tax and the Nation-State*, „Virginia Journal of International Law” 2008, vol. 49, no. 1, <http://ssrn.com/abstract=1120463> [dostęp: 26.08.2018]; J. Li, *Tax Sovereignty and International Tax Reform*, „Canadian Tax Journal” 2004, vol. 52, no. 1, s. 141–148, <http://ssrn.com/abstract=2078975> [do-

Wśród wszystkich podmiotów prawa międzynarodowego jedynie państwa są nosicielami bezwarunkowej suwerenności podatkowej. Koncepcja zasady suwerenności zasadniczo jest przedstawiana w literaturze międzynarodowego prawa publicznego w znaczeniu ogólnym oraz zawiera filozoficzne, socjologiczne, polityczne i prawne formy zrozumienia tego pojęcia. W kontekście norm między państwowych i zasad suwerenności jest nieodłączną cechą każdego państwa. W ujęciu prawa podatkowego (i nie tylko) oznacza to, że posiadanie pełni praw i obowiązków w nakładaniu i pobieraniu podatków jest możliwe tylko w przypadku w pełni suwerennego państwa, które taki status nabyło zgodnie z powszechnie uznanymi normami i zasadami prawa międzynarodowego. To uzasadnia twierdzenie, że współczesny świat nie miał i nadal nie ma podatków o charakterze międzynarodowym, a tym bardziej globalnych.

Zasada terytorialności jest określona międzynarodowym prawem podatkowym jako zasada zwierzchnictwa terytorialnego państwa na jego terytorium. W ujęciu międzynarodowego prawa podatkowego uzasadnia prawo opodatkowania dochodu nierezydentów podatkowych. Terytorialna suwerenność stanowi integralną część państwowej suwerenności. Realizacja jej oznacza, po pierwsze, że władza państwowa, w tym w dziedzinie podatków, jest najwyższą władzą w stosunku do wszystkich osób znajdujących się na terytorium danego państwa, a po drugie, że na terytorium tego państwa jest wykluczone działanie władz publicznych państwa obcego. Wyjątki od tej zasady mogą powstać jedynie za zgodą państwa, udzieloną w zawartych pomiędzy państwami umowach międzynarodowych³¹.

Wnioski

Handel elektroniczny ma charakter transgraniczny i w ogólnym znaczeniu nie jest związany z określonym obszarem geograficznym, czyli w konsekwencji nie dotyczy terytorium jakiegokolwiek państwa. W rezultacie ustalenie zależności między działalnością gospodarczą a jakimkolwiek państwem staje się bardzo trudne. Tradycyjne mechanizmy i narzędzia podatkowe w istocie tracą swoją efektywność w handlu elektronicznym. Należy jednak przyznać, że handel ten posiada pewne umiejscowienia albo odniesienia przestrzenne. Tak więc osoby zaangażowane w handel elektroniczny (pośrednio bądź bezpośrednio) zawsze będą się znajdować na terytorium danego kraju, a realizacja transakcji i dochodów z tych transakcji nastąpi w pewnym czasie na terytorium jakiegoś państwa.

step: 26.06.2018].

³¹ Krytyczne uwagi dotyczące nierozgraniczania pojęć „suwerenność podatkowa” i „jurysdykcja podatkowa” zob. И.А. Хаванова, *Фискальный (налоговый) суверенитет и его границы в интеграционных образованиях*, „Журнал российского права” 2013, n. 11.

Handel elektroniczny zaistnieje zawsze na terytorium jednego lub kilku krajów, nigdy nie będzie mieć charakteru dosłownie pozaprzestrzennego.

Należy przyjąć, że współczesna gospodarka finansowa już obejmuje sferę regulacji podatkowych wychodzących poza klasyczną gospodarkę państwa. W kategoriach abstrakcyjnych doświadczamy zmiany zakresu stosunków prawnych przez ich rozszerzenie do świata wirtualnego oraz będziemy doświadczać zmiany w zakresie podmiotowym, chociażby przez tworzenie pewnych fikcji podatkowych (np. wirtualnych postaci – podatników³²) jedynie na potrzeby opodatkowania handlu elektronicznego. Za początek tych tendencji należy traktować zmianę zakresu podmiotowego zakładu podatkowego w międzynarodowym prawie podatkowym. W praktycznym znaczeniu teoretyczny problem zmiany przedmiotu prawa podatkowego należy wiązać z jednej strony z problematyką dochodów budżetowych, a z drugiej – ze zmianami podstawy opodatkowania w zakresie tradycyjnych obszarów gospodarki.

Teoretycznoprawna analiza prawnopodatkowych stosunków prawnych, powstających w handlu elektronicznym, wskazuje na to, że stosunki te mają własną specyfikę. Cechy szczególne tych stosunków prawnych dotyczą podmiotów oraz faktów prawnych, których pojawienie się skutkuje powstawaniem stosunków prawnych. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że w trakcie realizacji treści stosunków prawnych dokonywanych poprzez sieci komputerowe pojawią się elementy zagraniczne. Należy z założenia przyjmować, że wszelkie regulacje i dalsze badania powinny uwzględniać fakt, iż takie stosunki prawne mogą być przedmiotem regulacji podatkowych co najmniej dwóch państw. Swoista anonimowość transakcji handlu elektronicznego z perspektywy podmiotów tychże stosunków prawnych oraz brak pośredników w handlu elektronicznym nie pozwala na dokładną identyfikację tych podmiotów (podatników). W związku z tym jest utrudnione właściwe stosowanie przepisów międzynarodowego prawa podatkowego i realizowanie obowiązków podatkowych.

³² W zupełnie innym kontekście Linda Sugin używa w swojej publikacji pojęcia „niewidzialni podatnicy” – dotyczy ono przede wszystkim zagadnień proceduralnych, gdy podatnik w pewnym sensie znika. Biorąc pod uwagę podatki wirtualne, należy sobie wyobrazić, że podatnik również będzie przybierał postać niewidzialną. Więcej zob. L. Sugin, *Invisible Taxpayers*, New York University School of Law, Spring 2015, Colloquium on Tax Policy and Public Finance, February 24, 2015, http://www.law.nyu.edu/sites/default/files/upload_documents/Linda%20Sugin.pdf [dostęp: 26.06.2018].

Edward Juchniewicz

LEGAL FISCAL RELATIONSHIPS AND E-COMMERCE

The specificity of e-commerce is that it concerns legal relations taking place in cyberspace (the Internet). The essence of cyberspace is complicated in itself and has unique features. The Author of the paper analyzes fiscal legal relationships and outlines problems related to the taxation of e-commerce.