

KONCEPCJE OPODATKOWANIA ZYSKU W SEKTORZE CYFROWYM

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/8>

Szymon Mamajek

student Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu

Approaches to profit taxation in the digital sector

Abstract

Purpose: The purpose of the chapter is to present and compare the proposed, as well as so far implemented digital tax models in selected countries, with particular emphasis on Poland. To the extent necessary, the issue of economic value creation using digital interfaces and the digital business models based on them will be discussed, which will be necessary for further consideration of the tax challenges associated with the digital economy.

Design/methodology/approach: The goal was accomplished by analysing the literature on the subject, researching legislation or drafts thereof, and other sources, including reports, policy papers, and Internet sources. The study examined, among other things, the European Commission's draft directives, as well as Austrian, Spanish, Polish and Turkish legislation on the taxation of digital services.

Findings: Digital taxes in the countries that were the focus of this chapter show numerous commonalities with the DST model developed by the European Commission. In those tax jurisdictions, the biggest changes can be observed in terms of the object of taxation, which was restricted for Austria, Spain and Poland and expanded for Turkey. Significant differences are also observed in the definitions of the taxpayer with threshold values for local income, as well as tax rates. Of the analysed digital tax models, the Spanish ISDS had the most in common with the DST model and the Polish VOD tax had the least. As far as the Polish proposal for a full DST model is concerned, some doubts about the legal quality of this solution have been raised in the literature.

Keywords: taxation, digital economy, digital tax, DST.

Wstęp

Mianem czwartej rewolucji przemysłowej lub przemysłu 4.0 (*industry 4.0*), pierwotnie zainicjowanej przez niemiecki rząd oraz przedstawiciele środowisk

Sugerowane cytowanie:

Mamajek, S. (2022). Koncepty opodatkowania zysku w sektorze cyfrowym. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywicznym* (s. 140–160). Poznań: Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-116-3/8>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

biznesowych i naukowych, określa się w piśmiennictwie i dyskusjach postępujące zmiany w kierunku cyfryzacji przemysłu (Gajdzik i Grabowska, 2018, s. 222–223). Z terminami tymi nieodłącznie są związane szerokie wykorzystanie internetu i powszechna komunikacja za jego pośrednictwem. Czwarta rewolucja przemysłowa to m.in. upowszechnienie internetu rzeczy (*internet of things*) czy przetwarzania danych w chmurze obliczeniowej (*cloud computing*), co nie tylko umożliwiło automatyzację przemysłu na niespotykaną wcześniej skalę, lecz także wykształcenie się zupełnie nowych rodzajów usług i całego sektora gospodarki związanego z nimi.

Jednym z nowo powstałych podczas czwartej rewolucji przemysłowej modeli biznesowych jest model przedsiębiorstwa cyfrowego, które Bożena Gajdzik i Sandra Grabowska (2018, s. 227) zdefiniowały jako oparte na nowych formach relacji biznesowych i waloryzacji zasobów cyfrowych, funkcjonujące w ramach internetu i komunikowania się na odległość. Usługi przedsiębiorstw cyfrowych odgrywają znaczną rolę w społeczeństwie, wpływając istotnie na podejmowane interakcje, zmieniając schematy konsumpcji czy sposoby prowadzenia działalności gospodarczej (Komisja Europejska, 2018a, s. 1).

Przedsiębiorstwa cyfrowe, w przeciwieństwie do swoich tradycyjnych odpowiedników, mogą osiągać dochody w poszczególnych państwach przy ograniczonej fizycznej obecności lub bez jakiegokolwiek obecności na ich terytorium i tym samym bez przypisywania tych dochodów do osiągniętych w danym państwie. Cyfrowe przedsiębiorstwa kojarzone są ze stosowaniem agresywnej optymalizacji podatkowej (Szczepański, 2020). Czynniki te zainicjowały międzynarodową debatę publiczną dotyczącą wyzwań, jakie przed systemami podatkowymi stawiają przedsiębiorstwa funkcjonujące w wirtualnej przestrzeni. Jednym z rozwiązań proponowanych na forach organizacji międzynarodowych było opodatkowanie wybranych form działalności cyfrowych tzw. podatkiem cyfrowym. Koncepcja ta spotkała się z uznaniem niektórych ustawodawców, zwłaszcza europejskich, którzy zdecydowali się wprowadzić podatek cyfrowy do poszczególnych krajowych systemów podatkowych.

Celem rozdziału jest przedstawienie i porównanie projektowanych i dotychczas wdrożonych modeli podatku cyfrowego w wybranych państwach, ze szczególnym uwzględnieniem Polski. Osiągnięciu tego celu ma służyć analiza literatury przedmiotu, badanie aktów prawnych lub ich projektów, a także innych źródeł, w tym raportów, *policy paper* czy źródeł internetowych.

W pierwszej kolejności autor przedstawi zagadnienie kreowania wartości ekonomicznej z wykorzystaniem interfejsów cyfrowych i opartych na nich modelach działalności cyfrowych przedsiębiorstw, co będzie niezbędne do dalszych rozważań na temat wyzwań podatkowych związanych z cyfrową gospodarką. Następnie przedstawione zostaną koncepcje opodatkowania działalności

cyfrowej oraz proponowane lub funkcjonujące konstrukcje podatku cyfrowego w wybranych państwach.

Podjęte zagadnienie opodatkowania usług cyfrowych jest istotne ze względu na znaczenie sektora cyfrowego dla światowych gospodarek, w tym dla gospodarki polskiej. Według szacunków Konferencji Narodów Zjednoczonych ds. Handlu i Rozwoju (Organizacja Narodów Zjednoczonych, 2019, s. 4) w zależności od przyjętej definicji sektora cyfrowego stanowi on od 4,5% do nawet 15,5% światowego PKB. W Stanach Zjednoczonych Ameryki udział gospodarki cyfrowej w PKB w 2018 r. wyniósł 9% i odpowiadał za 5,7% zatrudnienia (Nicholson, 2020). Odsetek PKB tworzony przez cyfrową gospodarkę w Polsce w 2016 r. wyniósł 6,2%, a wedle szacunków z 2018 r. do 2025 r. odsetek ten ma wynosić od 9% do 15% (Novak i in., 2018, s. 4).

1. Kreowanie wartości ekonomicznej w przestrzeni cyfrowej jako wyzwanie dla systemów podatkowych

Pojęcie usługi lub platformy cyfrowej w literaturze przedmiotu i aktach prawnych jest związane z interfejsami cyfrowymi, które można szeroko zdefiniować jako dowolne oprogramowanie, w tym strony internetowe, aplikacje czy aplikacje mobilne, które są dostępne dla użytkowników. Wyróżnić należy również wielostronne interfejsy cyfrowe, które umożliwiają dodatkowo użytkownikom odnajdywanie innych użytkowników, wzajemną wymianę informacji czy wchodzenie w interakcje (Komisja Europejska, 2018a). Jednym z celów interfejsu wielostronnego może być umożliwienie jego użytkownikom dokonywanie bezpośrednio między nimi dostaw towarów lub świadczenia usług.

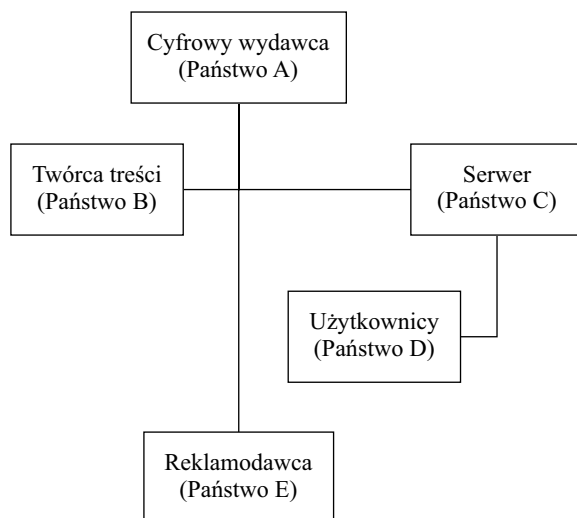
Na potrzeby regulacji tzw. jednolitego rynku cyfrowego w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/770 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów o dostarczanie treści cyfrowych i usług cyfrowych ustawodawca unijny zdefiniował wprost usługę cyfrową jako „usługę pozwalającą konsumentowi na wytwarzanie, przetwarzanie i przechowywanie danych lub dostęp do nich w postaci cyfrowej” lub „usługę pozwalającą na wspólne korzystanie z danych w postaci cyfrowej, które zostały przesłane lub wytworzone przez konsumenta lub innych użytkowników tej usługi, lub inne formy interakcji przy pomocy takich danych” (art. 2). Definicje te trudno byłoby jednak wykorzystać w prawie podatkowym, gdyż mimo szerokiego zakresu są one silnie ugruntowane w prawie konsumenckim i bezpośrednio związane z osobą konsumenta. Do celów fiskalnych Komisja Europejska (2018b, art. 3) zaproponowała definicję usług cyfrowych jako „usług świadczonych za pomocą internetu lub

sieci elektronicznej, których świadczenie – ze względu na ich charakter – jest zasadniczo zautomatyzowane i wymaga minimalnego udziału człowieka, a ich wykonywanie bez wykorzystania technologii informacyjnej jest niemożliwe”, dodatkowo uzupełniając tę definicję katalogami szczególnych usług cyfrowych i usług niebędących usługami cyfrowymi.

Komisja Europejska (2018a, 2018b) i niektórzy autorzy (Hadzhieva, 2019; Szczepański, 2020; Zygmuntowski, Chojcecka i Roy, 2020) jako jedno z głównych wyzwań podatkowych gospodarki cyfrowej wskazują zjawisko oderwania miejsca opodatkowania zysków od miejsca wytwarzania wartości. Tradycyjne przedsiębiorstwo (zwane w anglojęzycznym piśmiennictwie *brick and mortar*), dokonując dostawy towarów lub świadcząc usługi do państwa innego niż państwo rezydencji, co do zasady wykorzystuje w tym celu obecny tam podmiot powiązany, podmiot niepowiązany lub utworzony zakład zagraniczny. Każdy podmiot tradycyjnego łańcucha tworzenia wartości jest zatem fizycznie obecny na terytorium, gdzie dana wartość jest kreowana i podlega opodatkowaniu z tytułu zysków osiągniętych w danej jurysdykcji podatkowej (KPMG, 2018, s. 2). Wspomniana fizyczna obecność to chociażby posiadanie nieruchomości czy zatrudnianie pracowników na danym terytorium.

Przedsiębiorstwa należące do sektora cyfrowego charakteryzują się możliwością tworzenia wartości ekonomicznej na danym terytorium i uzyskiwania tam zysków przy ograniczonej fizycznej obecności lub jej całkowitym braku, co zostało wspomniane już we wstępie rozdziału. Działania te bywają określane postawą gapowicza (Komisja Europejska, 2017), gdyż do celów podatkowych nie uznaje się obecności w danym państwie przedsiębiorstwa cyfrowego, które mimo wirtualnej działalności wykorzystuje chociażby materialną infrastrukturę tego państwa. Zobrazowaniu tego zjawiska posłuży przedstawiony na rysunku 1 przykładowy model wydawcy cyfrowego (rezydenta w państwie A), który stworzył i zarządza interfejsem cyfrowym umożliwiającym jego użytkownikom (rezydentom państwa D) nieodpłatne wyświetlanie treści od twórcy z państwa B, umieszczonych na serwerach znajdujących się fizycznie w państwie C. Użytkownicy mogą również wchodzić za pomocą interfejsu w interakcję bezpośrednio z treściami lub między sobą. Głównym źródłem przychodów cyfrowego wydawcy nie jest jednak udostępnianie użytkownikom dostępu do treści umieszczonych na zarządzanym interfejsie, które określono jako nieodpłatne. Wydawca czerpie zyski przede wszystkim z umieszczania na swoim interfejsie reklam pochodzących od reklamodawcy zlokalizowanego w państwie E.

Przy założeniu braku jakiegokolwiek formy podatku cyfrowego lub innej metody opodatkowania usług cyfrowych, w przedstawionym modelu wydawca cyfrowy przypisze całość lub znaczną część uzyskanych zysków do miejsca swojej rezydencji podatkowej – państwa A, mimo że wartość w ramach przykładowego łańcucha była wytwarzana również na innych terytoriach. Wirtualny



Rysunek 1. Schemat przykładowego modelu funkcjonowania przedsiębiorstwa cyfrowego

Źródło: na podstawie (Komisja Europejska, 2017; KMPG, 2018, s. 3).

charakter działalności bowiem nie wymaga fizycznej obecności na danym terytorium i tym samym przypisywania do niego części zysków. Przedstawiony przykładowy model funkcjonowania cyfrowego przedsiębiorstwa pozwala na zobrazowanie zniekształceń łańcucha tworzenia wartości w gospodarce cyfrowej względem tradycyjnej oraz sposobu, w jaki działalność cyfrowych przedsiębiorstw wymyka się dotychczasowym ramom opodatkowania i zasadzie opodatkowania zysków w miejscu wytworzenia wartości (Komisja Europejska, 2018a).

W powiązaniu ze zjawiskiem rozłączenia miejsca tworzenia wartości ekonomicznej od miejsca opodatkowania zysków wskazuje się również na znaczenie tzw. pracozabawy (*playbour*) w modelach biznesowych przedsiębiorstw cyfrowych (Fuchs, 2016, za: Zygmuntowski i in., 2020, s. 11). Mianem pracozabawy określa się niezauważalną pracę, jaką użytkownicy interfejsów cyfrowych wykonują na rzecz zarządzających nimi przedsiębiorstw, np. tworzenie treści czy dostarczanie wartościowych danych (*user-generated content*). W opisanym przykładowym modelu wydawca cyfrowy może wykorzystywać do świadczenia usługi reklamowej utworzone bazy danych zawierające informacje o interakcjach i preferencjach użytkowników, które służą do ich późniejszego profilowania. Dzięki dostarczaniu reklamodawcom tych informacji wydawca jest w stanie zwiększyć konkurencyjność swoich usług (Hadzhieva, 2019, s. 19). Część autorów ze względu na korzyści wynikające z pracozabawy dla

przedsiębiorstw sektora cyfrowego postuluje, aby zyski z interfejsów cyfrowych alokować również do krajów rezydencji użytkowników danego interfejsu (Komisja Europejska, 2018a; Zygmuntowski i in., 2020, s. 11).

Komisja Europejska (2017) jako argument za reformą opodatkowania gospodarki cyfrowej wskazuje również, że średnia efektywna stawka podatkowa (EATR) w Unii Europejskiej jest znacznie niższa dla przedsiębiorstw sektora cyfrowego niż dla przedsiębiorstw tradycyjnych, co przedstawiono w tabeli 1. Należy jednak w tym miejscu nadmienić, że są to stawki wyłącznie teoretyczne. Komisja Europejska, która podała za PwC i Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) wykorzystane do opracowania tabeli 1 wartości jako rzeczywiste średnie efektywne stawki podatkowe w UE dla przedsiębiorstw działających w poszczególnych modelach biznesowych, została przez autorów badania będącego źródłem tych danych skrytykowana w publikacji następnej edycji badania za błędną interpretację wyników i wniosków (PwC, ZEW, 2018, s. 7). Jednymi z głównych czynników wpływających na niższą teoretyczną EATR dla przedsiębiorstw cyfrowych w UE są bowiem ulgi lub zwolnienia podatkowe wprowadzone przez poszczególnych europejskich ustawodawców związane z pracami badawczo-rozwojowymi (R&D) i prawami własności intelektualnej (tzw. IP-Box). W niektórych jurysdykcjach podatkowych, np. Irlandii, na Łotwie, Węgrzech czy we Włoszech, EATR dla sektora cyfrowego przyjmuje wręcz wartości ujemne, co oznacza subsydiowanie i większą opłacalność inwestycji cyfrowej po uwzględnieniu opodatkowania niż przed jego uwzględnieniem (PwC, ZEW, 2018, s. 4–5). Teza Komisji Europejskiej o niedostatecznym opodatkowaniu przedsiębiorstw cyfrowych nie znajduje uznania również w pozostałej literaturze przedmiotu (Hadzhieva, 2019, s. 16; Szczepański, 2020, s. 2).

Tabela 1. Teoretyczne średnie efektywne stawki podatkowe w UE

Model biznesowy	Średnia efektywna stawka podatkowa (%)
Tradycyjny krajowy	20,9
Tradycyjny międzynarodowy	23,2
Cyfrowy krajowy	8,5
Cyfrowy międzynarodowy (B2C)	10,1
Cyfrowy międzynarodowy (B2B)	8,9

Źródło: na podstawie: (PwC, ZEW, 2017, za: Komisja Europejska, 2017).

Duże transgraniczne przedsiębiorstwa cyfrowe, które można określić mianem cyfrowych korporacji, kojarzy się z agresywnym transgranicznym planowaniem podatkowym (Hadzhieva, 2019, s. 10) i wskazuje na wyjątkową łatwość, z jaką cyfrowe korporacje mogą w tym celu wykorzystywać słabe strony prawa podatkowego (Zygmuntowski i in., 2020, s. 12).

Najważniejsze aktywa wykorzystywane w ramach działalności opartych na cyfrowych modelach biznesowych to wartości niematerialne i prawne, wśród których wyróżnić można m.in. algorytmy, bazy danych, *know-how*, licencje, patenty, programy komputerowe czy znaki towarowe. Aktywa te z racji swojego niematerialnego charakteru są wysoce mobilne i łatwe do transferu między poszczególnymi jurysdykcjami podatkowymi, co umożliwia cyfrowym korporacjom przesuwanie aktywów i kształtowanie struktury organizacyjnej w taki sposób, aby jak najbardziej sposób minimalizować zobowiązania podatkowe (Zygmuntowski i in., 2020, s. 12). Cyfrowe korporacje do agresywnej optymalizacji podatkowej mogą również w większym stopniu niż tradycyjne przedsiębiorstwa wykorzystywać ceny transferowe poprzez alokację przychodów do jurysdykcji o niskim poziomie opodatkowania, a kosztów do jurysdykcji o wysokim poziomie opodatkowania, obniżając tym samym zobowiązania podatkowe na poziomie całej grupy (Szczepański, 2020, s. 2). Ceny transferowe między podmiotami powiązаныmi powinny być kształtowane zgodnie z zasadą ceny rynkowej tak, jak gdyby podmioty te były niezależne od siebie. Mechanizm ten ma ograniczać manipulowanie cenami w celu unikania opodatkowania. Niematerialność i jednostkowość kluczowych dla cyfrowych korporacji aktywów, które najczęściej mają wartość wyłącznie dla danego przedsiębiorstwa, utrudniają jednak administracjom podatkowym weryfikowanie cen transferowych i stosowania zasady ceny rynkowej.

2. Proponowane koncepcje opodatkowania sektora cyfrowego

W odpowiedzi na wyzwania stawiane administracjom podatkowym przez sektor gospodarki cyfrowej Unia Europejska i Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) rozpoczęły niezależne od siebie działania na rzecz wypracowania ponadnarodowych rozwiązań w zakresie opodatkowania usług cyfrowych.

Komisja Europejska opracowała i przedstawiła w marcu 2018 r. dwa projekty dyrektyw, zwane rozwiązaniem tymczasowym i rozwiązaniem długoterminowym (Makowska, 2019). Rozwiązanie tymczasowe zostało określone w projekcie dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych (Komisja Europejska, 2018a), natomiast rozwiązanie długoterminowe – w projekcie dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca (Komisja

Europejska, 2018b). Rozwiązanie długoterminowe, które można również określić mianem docelowego, miało stanowić głęboką reformę podatków dochodowych od osób prawnych (CIT) w UE, uwzględniającą uwarunkowania rynku cyfrowego i współczesnych modeli biznesowych. Komisja Europejska, świadoma trudności negocjacyjnych przy wypracowywaniu konsensusu na forum państw członkowskich UE, zaproponowała także prostsze w implementacji rozwiązanie tymczasowe – konstrukcję DST (*digital service tax*), czyli podatek od usług cyfrowych), zwany powszechnie podatkiem cyfrowym (*digital tax*) (Komisja Europejska, b.d.).

Proponowana reforma w ramach rozwiązania długoterminowego zakłada rozszerzenie pojęcia stałego zakładu do celów CIT w państwach członkowskich UE, aby objąć nim znaczącą obecność cyfrową, za pośrednictwem której przedsiębiorstwa prowadzą działalność gospodarczą, a także ustanowienie do celów CIT zasad przypisywania zysków do znaczącej obecności cyfrowej (Komisja Europejska, 2018b, art. 1). Komisja Europejska przyjęła, że przedsiębiorstwo jest znacząco obecne cyfrowo na terytorium danego państwa członkowskiego UE, jeżeli prowadzi działalność gospodarczą polegającą całkowicie lub częściowo na świadczeniu usług cyfrowych z wykorzystaniem interfejsu cyfrowego oraz, wraz z podmiotami powiązаныmi w nim w jedną całość, spełnia co najmniej jeden z następujących warunków:

- część przychodów przedsiębiorstwa uzyskanych ze świadczenia usług cyfrowych użytkownikom znajdującym się w danym państwie przekroczyła w danym okresie rozliczeniowym kwotę 7 mln euro;
- liczba użytkowników usług cyfrowych przedsiębiorstwa na terenie danego państwa w danym okresie rozliczeniowym przekroczyła 100 tys.;
- liczba umów handlowych (tj. związanych z działalnością gospodarczą) na świadczenie usług cyfrowych zawartych w danym okresie rozliczeniowym z użytkownikami znajdującymi się na terenie danego państwa przekroczyła 3 tys.

Przedsiębiorstwa podlegałyby obowiązkowi przypisywania zysków do znaczącej obecności cyfrowej w danym państwie członkowskim UE na zasadach przewidzianych dla tradycyjnych stałych zakładów, co byłoby podejściem zgodnym z wytycznymi OECD. Wysokość zysków do przypisania byłaby domyślnie ustalana w sposób analogiczny dla stałego zakładu, tj. z wykorzystaniem metody podziału zysków na bazie analizy funkcjonalnej (Komisja Europejska, 2018b). Instytucja cyfrowej obecności w żaden sposób nie ograniczałaby ani nie zmieniała obowiązujących testów służących ustaleniu istnienia stałego zakładu w państwach członkowskich, a w sposób komplementarny służyłaby identyfikowaniu cyfrowego śladu przedsiębiorstwa i ustalaniu jego więzi podatkowej z daną jurysdykcją. Według szacunków Komisji Europejskiej (2018b) wartości progowe służące stwierdzeniu znaczącej obecności cyfrowej zostały ustalone

tak, aby nie obejmować małych przedsiębiorstw, dla których koszty przestrzegania przedmiotowych regulacji mogłyby przewyższać zyski uzyskiwane z cyfrowej działalności. Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, miałaby zastosowanie do podatników niezależnie od tego, czy są oni rezydentami do celów CIT w państwie członkowskim UE, czy rezydentami państwa trzeciego. Przewidziano jednak wyłączenia dla przypadków niekompatybilności postanowień dyrektywy z treściami poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych między państwami członkowskimi UE a państwami trzecimi (Komisja Europejska, 2018b, art. 2).

Nowy podatek cyfrowy w modelu DST ma stanowić doraźne rozwiązanie państw członkowskich UE dotyczące usług cyfrowych najbardziej wymykających się obowiązującym ramom opodatkowania i związanych z istotnym udziałem użytkowników w tworzeniu wartości (Komisja Europejska, b.d.). Podatek cyfrowy według projektu rozwiązania tymczasowego przyjąłby formę pośredniego podatku przychodowego, którego elementy konstrukcyjne zostaną poddane analizie na bazie propozycji Komisji Europejskiej (2018a).

Przedmiotem unijnego podatku cyfrowego jest świadczenie usług cyfrowych określonych w zamkniętym katalogu (Komisja Europejska, 2018a, art. 3):

- umieszczanie na interfejsie cyfrowym reklamy skierowanej do użytkowników tego interfejsu;
- udostępnianie użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego, który pozwala użytkownikom na wyszukiwanie innych użytkowników i wchodzenie z nimi w interakcje oraz może ułatwiać dokonywanie dostaw towarów lub świadczenie usług bezpośrednio między użytkownikami;
- przekazywanie zgromadzonych danych o użytkownikach, wygenerowanych w wyniku aktywności użytkowników na interfejsach cyfrowych.

Wskazane definicjami legalnymi usługi cyfrowe odnoszą się odpowiednio do usług reklamy internetowej (np. Google Ads, Facebook Ads), usług pośrednictwa, w tym platformy *e-commerce* typu *marketplace* (np. Allegro, Amazon, Ebay), a także odpłatnego przekazywania danych o użytkownikach (np. sprzedaż baz danych). Z przedmiotu opodatkowania wyłączono świadczenie z wykorzystaniem interfejsu cyfrowego usług komunikacyjnych i płatniczych oraz świadczenie niektórych usług finansowych, w tym finansowania społecznościowego (*crowdfunding*). Wyłączono również usługi cyfrowe świadczone między podmiotami należącymi do jednej skonsolidowanej grupy do celów rachunkowych. Podstawą wymiaru podatku są przychody brutto wynikające ze świadczenia opodatkowanych usług cyfrowych, bez podatku od wartości dodanej lub innych podobnych podatków. Przychody do celów podatku cyfrowego uznaje się za uzyskane w momencie wymagalności, niezależnie od faktycznego zapłacenia podatnikowi należnych kwot.

Zwraca się uwagę, że konstrukcja podatku cyfrowego oparta na przychodach stworzy liczne trudności w przestrzeganiu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i z pewnością wiązać się będzie z podwójnym opodatkowaniem przedsiębiorstw cyfrowych (KPMG, 2018, s. 9).

Jako podmioty podlegające obowiązkowi podatkowemu wskazano osoby prawne lub inne tożsame rodzaje podmiotów, które w danym roku podatkowym wykazały w skali światowej przychody w kwocie co najmniej 750 mln euro i uzyskały opodatkowane przychody na terytorium UE w łącznej kwocie co najmniej 50 mln euro (Komisja Europejska, 2018a, art. 4). Przedsiębiorstwo może kwalifikować się jako podatnik podatku cyfrowego, nawet jeżeli jego siedziba znajduje się w jurysdykcji poza UE. Jeżeli podmiot funkcjonuje w ramach skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości, wartości progowe służące ustaleniu statusu podatnika rozpatruje się wobec przychodów całej skonsolidowanej grupy. Skonsolidowana grupa może również wyznaczyć jeden z należących do niej podmiotów jako odpowiedzialny za obowiązki z tytułu podatku cyfrowego w imieniu każdego z podatników z tej grupy (Komisja Europejska, 2018a, art. 9). W projekcie Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych przewidziano wyjątek dla świadczenia usług reklamy internetowej w przypadku, gdy właściciel interfejsu cyfrowego, na którym umieszczane są reklamy, i umieszczający reklamy nie są tym samym podmiotem. W takiej sytuacji za podatnika uznaje się podmiot umieszczający reklamę na interfejsie cyfrowym, a nie właściciela interfejsu cyfrowego.

Podnosi się argument, że definicje podatnika i przedmiotu opodatkowania w DST zostały określone zbyt szeroko, a możliwość interpretowania tego prawa w różny sposób spowoduje niepewność podatkową, czy wręcz doprowadzi do sytuacji, w której opodatkowane zostaną podmioty inne, niż zakładała Komisja Europejska (Hadzhieva, 2019, s. 57–58).

Miejscem opodatkowania są poszczególne państwa członkowskie UE według miejsca uzyskania przychodu. Przychód uznaje się za uzyskany w danym państwie członkowskim, jeżeli znajdowali się w nim użytkownicy powiązani z opodatkowanymi usługami cyfrowymi, co ustala się według metod wskazanych w dyrektywie (Komisja Europejska, 2018a, art. 5):

- dla usług reklamy internetowej uwzględnia się użytkowników, na których urządzeniach wyświetlono reklamy;
- dla usług typu *marketplace* uwzględnia się użytkowników, którzy poprzez interfejs cyfrowy zawarli ze sobą transakcję dostawy towarów lub świadczenia usług;
- dla pozostałych interfejsów wielostronnych innych niż *marketplace* uwzględnia się użytkowników, którzy w danym okresie rozliczeniowym mieli ak-

tywne konto umożliwiające dostęp do interfejsu, według miejsca utworzenia konta;

- dla przekazywania danych zgromadzonych o użytkownikach uwzględnia się użytkowników, których obejmują dane przekazywane według miejsca dostępu do interfejsu cyfrowego w momencie zarejestrowania tych danych.

Do celów ustalenia miejsca opodatkowania w przypadku usług cyfrowych typu *marketplace* nie uwzględnia się miejsc dokonywania płatności ani miejsc dostawy towarów lub świadczenia usług. Lokalizacji użytkowników interfejsów cyfrowych dokonuje się na podstawie adresów protokołu internetowego (IP) ich urządzeń lub innej dostępnej dla podatnika metody globalizacji, jeżeli umożliwi ona uzyskanie dokładniejszych wskazań. Niniejszy aspekt projektu dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych wzbudził wiele kontrowersji ze względu na nałożenie znacznego obciążenia administracyjnego na podatników, jakim byłaby konieczność dokładnego weryfikowania lokalizacji części lub wszystkich użytkowników zarządzanego interfejsu cyfrowego, a także z powodu technicznych niedoskonałości adresu IP i jego podatności na manipulowanie (Hadzhieva, 2019, s. 59).

Stawkę unijnego podatku cyfrowego określono jako 3% podstawy opodatkowania. Wymagalność podatku w każdym państwie członkowskim UE ustalono jako następny dzień roboczy po zakończeniu okresu rozliczeniowego podatnika (Komisja Europejska, 2018a, art. 6 i 7). Podatnicy byłiby zobowiązani do zgłaszania każdemu państwu członkowskiemu UE obowiązku zapłaty podatku w danym państwie lub kilku państwach członkowskich UE, natomiast państwa członkowskie byłyby zobowiązane do nadawania numerów identyfikacji do celów DST i prowadzenia rejestrów podatników. Projekt dyrektywy DST określa również m.in. zasady identyfikowania podatników, wymogi konstrukcji numeru identyfikacyjnego, wymogi w zakresie deklaracji podatkowych i zasady płatności podatku.

Propozycję w zakresie opodatkowania sektora cyfrowej gospodarki przedstawiła również OECD (KPMG, 2018). Dwufilarowe podejście opracowała grupa robocza projektu BEPS (*base erosion and profit shifting* – erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków), w ramach którego 139 jurysdykcji współpracuje na rzecz przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przez przedsiębiorstwa wielonarodowe (MNE, *multinational enterprises*). Przedmiotem obu filarów propozycji OECD jest reforma opodatkowania osób prawnych w sposób uwzględniający cyfryzację światowych gospodarek. Projekty OECD nie zakładają implementacji podatku cyfrowego lub innego pośredniego rozwiązania, w przeciwieństwie do rozwiązania tymczasowego Komisji Europejskiej (KPMG, 2018). Propozycje OECD są przedmiotem bieżących konsultacji, w związku z czym zmieniają się.

Głównym celem pierwszego filaru propozycji OECD jest dostosowanie międzynarodowych mechanizmów opodatkowania dochodu osób prawnych do nowych modeli biznesowych, w tym modeli przedsiębiorstw cyfrowych, poprzez implementację zmian w zakresie alokacji zysku przedsiębiorstw wielonarodowych (OECD, 2020, s. 9). Filar pierwszy przewiduje transfer prawa do opodatkowania części zysków MNE z jurysdykcji właściwych dla siedzib tych przedsiębiorstw do jurysdykcji właściwych dla miejsca prowadzenia działalności gospodarczej i osiągania zysków (tzw. jurysdykcji rynkowych) niezależnie od fizycznej obecności w nich, w rezultacie obejmując również przedsiębiorstwa sektora cyfrowego. Osiągnięciu założeń filaru pierwszego mają służyć opracowane przez OECD trzy mechanizmy: kwoty A, kwoty B i pewności opodatkowania (OECD, 2020, s. 10).

Mechanizm kwoty A, zwany również nowym prawem do opodatkowania, opiera się na transferze części praw do opodatkowania (OECD, 2020, s. 11). Przedmiotem tego mechanizmu początkowo będą MNE o światowych przychodach powyżej kwoty 20 mld euro, przy czym próg ten będzie stopniowo obniżany co najmniej po 7 latach od implementacji mechanizmu, tak aby w pierwszych fazach implementacji nie nałożyć zbyt dużych obciążeń na administracje podatkowe (OECD, 2021, s. 8). W ramach kwoty A, na podstawie skonsolidowanych sprawozdań finansowych MNE objętych mechanizmem, wyznaczana będzie kwota zysku podlegająca alokacji do jurysdykcji rynkowych, przy czym kwota ta ma stanowić od 20% do 30% zysku rezydualnego MNE, rozumianego jako dochód przekraczający próg 10% przychodów (OECD, 2021, s. 8). W zakresie miejsca opodatkowania alokacja części zysków przysługuje jurysdykcjom, na terenie których objęte kwotą A MNE uzyskało co najmniej 1 mln euro przychodu, a dla jurysdykcji charakteryzujących się PKB poniżej 40 mld euro próg ten obniżono do kwoty 250 tys. euro (OECD, 2021, s. 8).

Mechanizm kwoty B ma znormalizować wynagrodzenia dla podmiotów powiązanych zajmujących się podstawową działalnością dystrybucyjną lub marketingową celem uproszczenia działań administracji podatkowych w zakresie cen transferowych i zmniejszenia kosztów przestrzegania przepisów podatkowych (*compliance*) wśród MNE (OECD, 2020, s. 14). Uproszczenie stosowania zasady ceny rynkowej ma dotyczyć podmiotów pełniących funkcje, które zostaną wskazane poprzez definicje pozytywne lub zamknięte katalogi funkcji stanowiących podstawową działalność dystrybucyjną lub marketingową. OECD wskazuje jednak na znaczne trudności w konsensualnym ustaleniu stosownych definicji i katalogów (OECD, 2020, s. 14).

Na pewność opodatkowania składają się mechanizmy zapobiegania sporom podatkowym oraz ich rozwiązywania, szczególnie w zakresie przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu (OECD, 2020, 2021). Zapobieganiu konfliktom mają służyć przede wszystkim uzgodnione przez zainteresowane jurysdykcje

precyzyjne testy i procesy służące ustaleniu kwalifikowaniu podmiotów do objęcia kwotami A lub B oraz ustaleniu tych kwot (OECD, 2020, s. 15).

Drugi z filarów propozycji OECD jest ściślej zintegrowany z pozostałymi obszarami prac projektu BEPS i dotyczy mechanizmu określanego jako międzynarodowy podatek minimalny (Zygmuntowski i in., 2020, s. 13). Filar drugi ma zapewnić opodatkowanie dochodów MNE w ujęciu globalnym na minimalnym przyjętym poziomie, niezależnie od jurysdykcji siedziby czy jurysdykcji prowadzenia działalności gospodarczej. Realizacji celów filaru drugiego mają służyć zasady określane skrótowcem GloBE (*global anti-base erosion* – globalne przeciwdziałanie erozji bazy opodatkowania). Dla MNE o globalnych przychodach przekraczających 750 mln euro, wyznaczanych zgodnie z zasadami *BEPS Action 13* dotyczącymi raportowania według krajów (*country-by-country reporting*), minimalna EATR miałaby wynosić 15% (OECD, 2021, s. 10–11).

Prace organów UE nad opodatkowaniem rynku cyfrowego zostały zawieszono w związku z pracami OECD nad analogicznymi regulacjami (Szczepański, 2020, s. 7). Wobec uznania konsensusu na forum OECD za priorytetowy państwa członkowskie i organy UE w okresie zawieszenia prac własnych zaangażowały się w prace nad dwufilarową propozycją OECD. Liczni autorzy (Hadzhieva, 2019, s. 62; Makowska, 2019; Szczepański, 2020, s. 7; Zygmuntowski i in., 2020, s. 13–14) zwracają uwagę na trudności w osiągnięciu porozumienia zarówno na forum UE, jak i OECD ze względu na odmienne interesy poszczególnych państw w kontekście gospodarki cyfrowej. Za największych europejskich oponentów nowych regulacji w zakresie opodatkowania usług cyfrowych uznaje się Irlandię i Luksemburg, które korzystają na obecności w nich europejskich siedzib cyfrowych korporacji (Makowska, 2019). Wobec przedłużających się prac na forach organizacji międzynarodowych część państw zdecydowała się na jednostronną implementację podatku cyfrowego jako środka tymczasowego (Makowska, 2019). Wdrażane jednostronnie w państwach UE konstrukcje podatku cyfrowego są oparte w znacznym stopniu na projekcie Komisji Europejskiej dotyczącym DST (Zygmuntowski i in., 2020, s. 14).

3. Podatek cyfrowy w wybranych państwach

Od 1 lipca 2020 r. weszła w życie nowelizacja Ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii, która wprowadziła obowiązek dokonywania wpłat na rzecz Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej (PISF) przez podmioty dostarczające audiowizualne usługi medialne na żądanie (Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r., art. 19 ust. 6a), zwany opłatą od VOD (*video on demand* – wideo na

żądanie). W związku z tym w piśmiennictwie można spotkać się ze stanowiskiem, że Polska należy do jurysdykcji, które zaimplementowały w pewnym stopniu podatek cyfrowy, gdyż opłata od VOD przejawia cechy podatku pobieranego od przychodów z obecności cyfrowej w Polsce (Koślicki i Sobczak, 2020; Marton, 2020). Opłatę od VOD wprowadzono Ustawą z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2, a implementację opłaty ustawodawca argumentował zwiększonym zainteresowaniem usługami VOD w okresie pandemii COVID-19 i premierowym publikowaniem w usługach VOD treści tworzonych przy wsparciu finansowym PISF, które z racji niedostępności w zamkniętych ze względów sanitarnych kinach nie były w poprzednim stanie prawnym objęte opłatami na rzecz PISF (Rządowy projekt z dnia 28 kwietnia 2020 r.).

Opłatą od VOD objęto podmioty dostarczające audiowizualne usługi medialne na żądanie, mające siedzibę w Polsce lub w innym państwie członkowskim UE, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorców i podmiotów dostarczających te usługi do znikomej liczby użytkowników (mniej niż 1% abonentów szerokopasmowego internetu w Polsce) (Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r., art. 19 ust. 6a–6c). Wysokość opłaty ustalono jako 1,5% od wyższej z wartości – przychodu uzyskanego z tytułu opłat za dostęp do udostępnianych publicznie audiowizualnych usług medialnych na żądanie albo przychodu uzyskanego z tytułu emisji przekazów handlowych. W przypadku podmiotów z siedzibą w innym państwie członkowskim UE niż Polska podstawę naliczania opłaty ustala się wyłącznie na podstawie przychodów uzyskiwanych na terytorium Polski (Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r., art. 19 ust. 6a i 6b). Opłata od VOD przekazywana jest do PISF w okresach kwartalnych w terminie do 30 dni po upływie danego kwartału i stanowi koszt uzyskania przychodu. Do tych należności stosuje się przepisy działu III Ordynacji podatkowej z zastrzeżeniem, że organem podatkowym jest dyrektor PISF, a uprawnienia organu odwoławczego przysługują ministrowi właściwemu do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego (Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r., art. 19 ust. 7–9).

Przychód PISF z tytułu objęcia opłatą na jego rzecz również usługodawców VOD szacowano na 20 mln zł rocznie przy objęciu opłatą ok. 150 podmiotów (Rządowy projekt z dnia 28 kwietnia 2020 r.). Zwraca się uwagę, że opłata od VOD nie była przedmiotem standardowych konsultacji i nie powinna być implementowana ustawą w zakresie działań osłonowych przeciw wirusowi SARS-CoV-2 (Koślicki i Sobczak, 2020). Pojawiały się również głosy krytyczne wobec nieprecyzyjnego określenia podmiotów objętych opłatą od VOD.

Do prac polskiego Sejmu skierowano również projekt ustawy o podatku od niektórych usług cyfrowych i Funduszu Technologii Cyfrowych. Podatek ten w znacznym stopniu opiera się na modelu DST zaproponowanym przez

Komisję Europejską (Kulicki, 2021). Wpływy z podatku od niektórych usług cyfrowych mają zasilać Fundusz Technologii Cyfrowych, który jako fundusz celowy gromadzi środki finansowe na realizację zadań operatora Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej i na prowadzenie działalności naukowej w zakresie informatyki, matematyki i innych dyscyplin związanych z wykorzystaniem uczenia maszynowego lub przetwarzania cyfrowego dużych zbiorów danych (Poselski projekt z dnia 12 listopada 2020 r., art. 16 i 18).

Przedmiot opodatkowania polskim podatkiem cyfrowym pokrywa się z propozycją Komisji Europejskiej, z wyjątkiem usług cyfrowych związanych z umieszczaniem na interfejsie reklam skierowanych do użytkowników. W projekcie poselskim zawężono ten przedmiot do prowadzenia kampanii z wykorzystaniem reklam profilowanych, zdefiniowanych jako reklamy kierowane do danych użytkowników na podstawie danych pozyskiwanych o nich lub ich urządzeniach (Poselski projekt z dnia 12 listopada 2020 r., art. 3). Wskazuje się również na redundancję w definiowaniu przedmiotu podatku, chociażby poprzez wymienienie prowadzenia kampanii z wykorzystaniem reklam profilowanych w katalogu pozytywnym, a następnie zbędne wyłączenie z przedmiotu opodatkowania prowadzenia kampanii z wykorzystaniem reklam innych niż profilowanych (Kulicki, 2021, s. 209).

Jak zauważył Kulicki (2021, s. 207), definicja podatnika w projekcie ustawy jest niejasna, a jej poszczególne elementy wykluczają się nawzajem. W ramach określenia podatnika jako podmiotu o znaczącej obecności cyfrowej na terytorium Polski połączono części definicji dotyczące znaczącej obecności cyfrowej i podatnika DST z obu projektów dyrektyw proponowanych przez Komisję Europejską. Podmiot będzie znacząco obecny cyfrowo na terytorium Polski, jeżeli „dokonał jednej lub więcej transakcji z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a skonsolidowana wartość tych transakcji przekracza w okresie rozliczeniowym 4 mln euro oraz jego skonsolidowany przychód brutto w skali światowej przekracza w okresie rozliczeniowym 750 mln euro” (Poselski projekt z dnia 12 listopada 2020 r., art. 5 ust. 2). Przytoczona definicja nie określa, że w kontekście wartości progowej 4 mln euro należy rozpatrywać wyłącznie świadczenie usług cyfrowych, co pozwoliłoby uznać za podatników podatku od niektórych usług cyfrowych również podmioty spoza sektora cyfrowego (Kulicki, 2021, s. 207).

Wśród budzących wątpliwości elementów zróżnicowanych względem projektu DST opracowanego przez Komisję Europejską należy również wskazać znacznie podwyższoną stawkę podatku cyfrowego, która miałaby w Polsce wynosić 7% (Poselski projekt z dnia 12 listopada 2020 r., art. 9). W ocenie Kulickiego (2021, s. 210) podatek cyfrowy o takiej stawce przestałby pełnić funkcje substytucyjne wobec unikanego podatku dochodowego, a zaczęłaby stanowić dodatkowe obciążenie dla przedsiębiorstw sektora cyfrowego.

Podatek cyfrowy oparty na proponowanym przez Komisję Europejską modelu DST wszedł w życie m.in. w Austrii, Francji i Hiszpanii. Austriacki ustawodawca implementując jednostronnie do krajowego systemu podatkowego *Digitalsteuer* (podatek cyfrowy), zdecydował się na opodatkowanie wyłącznie świadczenia na terenie Austrii usług reklamy internetowej, które jako przedmiot opodatkowania zostały określone w sposób tożsamy do proponowanego brzmienia unijnej dyrektywy w sprawie DST (Bundesministerium für Finanzen [BMF], 2020). Z przedmiotu opodatkowania wyłączono usługi podlegające dotychczasowej opłacie reklamowej (*Werbeabgabe*). Ze względu na przedmiot opodatkowania, uwzględniający jedynie świadczenie usług reklamy internetowej, austriacki podatek cyfrowy bywa nazywany w węższym znaczeniu podatkiem od reklamy internetowej. Podatnikami *Digitalsteuer*, określanymi jako reklamodawcy internetowi, są podmioty świadczące odpłatnie usługi reklamy internetowej lub przyczyniające się do świadczenia takich usług, które w danym roku podatkowym wykazały obroty na poziomie globalnym o wartości co najmniej 750 mln euro, a obroty w Austrii z tytułu przedmiotu opodatkowania – o wartości co najmniej 25 mln euro. Dla MNE w rozumieniu austriackiej ustawy o dokumentacji cen transferowych stosuje się obliczenia na podstawie obrotu całej grupy (BMF, 2020). Od podatników nieposiadających siedziby, zarządu lub stałego zakładu na terenie UE lub Europejskiego Obszaru Gospodarczego wymaga się powołania przedstawiciela podatkowego do celów realizacji obowiązków związanych z *Digitalsteuer*.

Podstawą opodatkowania w *Digitalsteuer* jest kwota wynagrodzenia netto, którą podatnik otrzymuje od nabywcy opodatkowanej usługi, pomniejszona o koszty poniesione na świadczenia pośrednie innych reklamodawców internetowych, jeżeli nie są oni członkami tej samej grupy co podatnik. Przyjęta przez ustawodawcę austriackiego konstrukcja podstawy opodatkowania nie obciąża w nadmiernym stopniu podmiotów będących niezależnymi brokerami reklamy internetowej, tj. podmiotów, które nie są właścicielami interfejsu cyfrowego, na którym umieszczają reklamy na rzecz innych podmiotów. Stawka *Digitalsteuer* wynosi 5% wartości podstawy opodatkowania. Obowiązek podatkowy powstaje z końcem miesiąca, w którym świadczono opodatkowane usługi. *Digitalsteuer* jest przez podatnika obliczany i uiszczany do 15. dnia drugiego miesiąca od powstania obowiązku podatkowego (BMF, 2020).

Hiszpański ISDS (*impuesto sobre determinados servicios digitales* – podatek od niektórych usług cyfrowych) jest również – śladem innych europejskich implementacji podatku cyfrowego – w znacznej mierze oparty na modelu DST. Przedmiot opodatkowania ISDS jest analogiczny do konstrukcji proponowanej w Polsce, przyjęto bowiem również przedstawiony przez Komisję Europejską katalog usług cyfrowych, z wyjątkiem świadczenia usługi reklamy internetowej, którą zawężono do świadczenia usługi reklamy internetowej profilowanej. Podatnikami ISDS są podmioty globalne o znacznej obecności cyfrowej w Hiszpanii,

tj. spełniające warunek wykazania globalnych przychodów na poziomie minimum 750 mln euro oraz wykazania przychodów ze świadczenia opodatkowanych usług na terytorium Hiszpanii w kwocie co najmniej 3 mln euro (KPMG, 2020). Podstawą opodatkowania są przychody netto uzyskane przez podatnika z każdego pojedynczego świadczenia opodatkowanych usług w części przypadającej na użytkowników interfejsu cyfrowego zlokalizowanych na hiszpańskim terytorium. ISDS jest obliczany przy każdej transakcji, której dotyczy, i staje się wymagalny z chwilą wykonania opodatkowanej usługi. Uiszczany jest kwartalnie do właściwego organu podatkowego. Hiszpański ustawodawca za nieprowadzenie systemu umożliwiającego określenie miejsca świadczenia usług cyfrowych, co zostało sklasyfikowane jako poważne naruszenie przepisów prawa podatkowego, przewidział karę w wysokości 0,5% rocznych przychodów netto za poprzedni rok podatkowy, jednak nie niższą niż 15 tys. euro i nie wyższą niż 400 tys. euro (KPMG, 2020).

Turecki ustawodawca wprowadził podatek cyfrowy pod nazwą DHV (*dijital hizmet vergisi* – podatek od usług cyfrowych) (Gelir İdaresi Başkanlığı [GIB], 2020), który również jest oparty częściowo na modelu DST opracowanym przez Komisję Europejską, jednakże w jego konstrukcji zawarto większe zmiany niż w przypadku innych przedstawionych państw, szczególnie o charakterze definicyjnym.

Przedmiotem opodatkowania w DHV jest świadczenie w Turcji lub na rzecz tureckich obywateli (GIB, 2020):

- wszelkiego rodzaju usług reklamy internetowej, w tym usługi powiązanych jak pomiar czy przesył danych dotyczących użytkowników;
- usług w zakresie dostępu, pobierania lub odtwarzania treści audialnych, wizualnych lub cyfrowych, w tym programów komputerowych, muzyki, filmów i gier komputerowych, a także sprzedaż tych treści;
- usług związanych z platformami cyfrowymi, w ramach których użytkownicy mogą wchodzić ze sobą w interakcję, w tym platformami umożliwiającymi dostawę towarów lub świadczenie usług między użytkownikami;
- wszelkich usług pośrednictwa w zakresie wymienionych przedmiotów opodatkowania.

Podatnikami DHV są wszystkie podmioty świadczące opodatkowane usługi cyfrowe, niezależnie od tego, czy podlegają w Turcji ograniczonemu, czy nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Co jest niezwykle istotną różnicą względem innych konstrukcji podatku cyfrowego, wszystkie strony transakcji lub ich pośrednicy są solidarnie odpowiedzialni za obowiązki z tytułu DHV, w przypadku gdy podatnik nie ma siedziby na terytorium Turcji, oddziału lub innej formy fizycznej obecności (GIB, 2020). Podatnikom przysługuje zwolnienie z DHV, jeżeli wykażą globalne przychody w wysokości nie wyższej niż 750 mln euro lub przychody osiągnięte w Turcji nie wyższe niż 20 mln lir tureckich.

Podstawą wymiaru 7,5-procentowej stawki podatku są przychody brutto osiągnięte ze świadczenia usług objętych przedmiotem opodatkowania. Z podstawy opodatkowania DHV nie można odliczyć poniesionych kosztów ani innych zobowiązań podatkowych, jednakże sam podatek może stanowić koszt uzyskania przychodu do celów podatków dochodowych. DHV nie powinien być ponadto przedmiotem osobnej pozycji na fakturze lub jej substytucie (GIB, 2020). Turecki ustawodawca przyznał ministrowi właściwemu do spraw skarbu i finansów uprawnienia do blokowania dostępu do usług cyfrowych w ciągu 24 godzin, jeżeli ich właściciele nie wywiążą się z obowiązków podatkowych z tytułu DHV (GIB, 2020).

Podsumowanie

Rynek cyfrowy charakteryzuje się znacznym tempem wzrostu i ma coraz większe znaczenie dla światowych gospodarek, w których sektor cyfrowy może odpowiadać nawet za 15,5% PKB. Zdobycze technologiczne czwartej rewolucji przemysłowej, takie jak internet czy przetwarzanie chmurowe, stymulują powstawanie nowych usług i modeli biznesowych obecnych wyłącznie w przestrzeni wirtualnej. Jak wykazano w rozdziale, przedsiębiorstwa cyfrowe i ich nowatorska działalność stanowią wyzwanie dla administracji podatkowych i dotychczasowych ram opodatkowania.

Koncepcje opodatkowania cyfrowej gospodarki na poziomie ponadnarodowym można podzielić na propozycje w zakresie reformy opodatkowania osób prawnych i na propozycję wprowadzenia tymczasowego podatku cyfrowego. Konsensus na forum organizacji międzynarodowych w zakresie kształtu reform lub nowych podatków jest trudny do osiągnięcia, a tempo procedowania multilateralnych rozwiązań nie satysfakcjonuje wielu państw. Projekt rozwiązania tymczasowego Komisji Europejskiej w postaci podatku od usług cyfrowych, mimo zawieszenia prac nad nim, stał się wzorcem dla konstrukcji podatków cyfrowych implementowanych jednostronnie przez niektóre państwa.

Podatki cyfrowe w państwach, które były przedmiotem zainteresowania w niniejszym rozdziale, wykazują liczne cechy wspólne z opracowanym przez Komisję Europejską modelem DST. W poszczególnych jurysdykcjach podatkowych największe zmiany można zaobserwować pod względem przedmiotu opodatkowania, który dla Austrii, Hiszpanii i Polski był ograniczany, a dla Turcji rozszerzany. Znaczne różnice obserwuje się także w definicjach podatnika przy wartościach progowych dla osiąganych lokalnie dochodów, a także stawkach podatku. Z poddanych analizie konstrukcji podatków cyfrowych najwięcej

cech wspólnych z modelem DST przejawiał hiszpański ISDS, a najmniej polska opłata od VOD, która w piśmiennictwie jest uznawana za formę podatku cyfrowego. W odniesieniu do polskiej propozycji w zakresie podatku od wybranych usług cyfrowych wskazano na występujące w literaturze przedmiotu wątpliwości co do jakości prawnej tego rozwiązania.

Zdaniem autora specyfika pojęcia cyfrowej obecności w danym państwie i niepewność mechanizmów określających miejsce opodatkowania są potencjalnymi przeszkodami w skuteczności egzekwowania podatków cyfrowych. Jak wskazano, adresem IP mającym stanowić podstawę określania lokalizacji użytkowników można łatwo manipulować; problemy stwarza też precyzyjne ustalenie położenia użytkownika. Wobec technicznego skomplikowania przedmiotu opodatkowania i ogromnej ilości danych gromadzonych przez cyfrowe korporacje należy również podać w wątpliwość możliwości administracji skarbowych, zwłaszcza mniejszych państw, poprawnej weryfikacji stanu faktycznego i podstawy opodatkowania.

W zakresie przysyłanych badań nad opodatkowaniem cyfrowej gospodarki istotne byłoby zweryfikowanie skutków fiskalnych implementacji DST w poszczególnych państwach oraz przeprowadzenie symulacji wdrożenia tych podatków w innych jurysdykcjach, która pozwoliłaby przewidzieć ich skutki.

Bibliografia

- BMF (Bundesministerium für Finanzen). (2020, 30 czerwca). *Digital Tax Act 2020*. Federal Ministry Republic of Austria. Finance. Pobrane z <https://www.bmf.gv.at/en/topics/taxation/digital-tax-act.html>
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/770 z dnia 20 maja 2019 r. w sprawie niektórych aspektów umów o dostarczanie treści cyfrowych i usług cyfrowych (Dz. Urz. UE L 136 z 22.05.2019).
- Gajdzik, B. i Grabowska, S. (2018). Leksykon pojęć stosowanych w przemyśle 4.0. *Zeszyty Naukowe. Organizacja i Zarządzanie / Politechnika Śląska*, 132, 221-238. <https://doi.org/10.29119/1641-3466.2018.132.14>
- GIB (Gelir İdaresi Başkanlığı). (2020). *Digital Service Tax Office*. Pobrane z <https://digitalservice.gib.gov.tr>
- Hadzhieva, E. (2019). *Impact of digitalisation on international tax matters. Challenges and remedies*. European Parliament. Pobrane z <https://www.europarl.europa.eu/cms-data/161104/ST%20Impact%20of%20Digitalisation%20publication.pdf>
- Komisja Europejska. (2017, 21 września). *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady. Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego*. COM(2017) 547 final. Pobrane z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX%3A52017DC0547>

- Komisja Europejska. (2018a, 21 marca). *Wniosek Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych*. COM(2018) 148 final. Pobrane z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148>
- Komisja Europejska. (2018b, 21 marca). *Wniosek Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca*. COM(2018) 147 final. Pobrane z <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN>
- Komisja Europejska. (b.d.). *Fair taxation of the digital Economy*. Pobrane z https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en
- Koślicki, K. i Sobczak, K. (2020, 30 kwietnia). *Przy okazji walki z epidemią dostawcy VOD zapłacą na fundusz filmowy*. Pobrane z <https://www.prawo.pl/podatki/netflix-zaplaci-oplate-podatek-na-rzecz-pisf-ceny-netflixa-i-vod,499826.html>
- KPMG. (2018). *Observations on OECD interim paper and EU Commission Digital Tax Proposals*. Pobrane z https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/be/pdf/2018/08/GM-FTS-0440-Digital-Tax-report_V5.pdf
- KPMG. (2020). *Guide to the new tax on certain digital services*. Pobrane z <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/us/pdf/2020/11/tnf-spain-nov12-2020.pdf>
- Kulicki, J. (2021). Ocena skutków regulacji zawartych w poselskim projekcie ustawy o podatku od niektórych usług cyfrowych i Funduszu Technologii Cyfrowych. *Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych Kancelarii Sejmu*, 2(70), 201–212. <https://doi.org/10.31268/ZPBAS.2021.32>
- Makowska, M. (2019). Perspektywy wprowadzenia podatku cyfrowego w UE. *Biuletyn Polskiego Instytutu Spraw Międzynarodowych*, 30(1778).
- Marton, A. (2020, 24 listopada). Nowy podatek cyfrowy uderzy w konsumentów. *Dziennik Gazeta Prawna*. Pobrane z <https://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/1497089,podatek-cyfrowy-konsumenci-rynek-gospodarka-cyfrowa.html>
- Nicholson, J. R. (2020). *New digital economy estimates*. Pobrane z <https://www.bea.gov/system/files/2020-08/New-Digital-Economy-Estimates-August-2020.pdf>
- Novak, J., Purta, M., Marciniak, T., Ignatowicz, K., Rozenbaum i K., Yearwood, K. (2018). *Polska jako Cyfrowy Challenger. Cyfryzacja nowym motorem wzrostu dla kraju i regionu*. Pobrane z https://www.mckinsey.com/pl/~/_media/mckinsey/locations/europe%20and%20middle%20east/polska/raporty/polska%20jako%20cyfrowy%20challenger/raport-mckinsey_polska-jako-cyfrowy-challenger.pdf
- OECD. (2020). *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Pobrane z <http://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2020.pdf>
- OECD. (2021). *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors – July 2021*. Paris: OECD. Pobrane z www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf
- Organizacja Narodów Zjednoczonych. (2019). *Digital 2019 economy report. Value creation and capture: Implications for developing countries*. Geneva: United Nations Publications.
- Poselski projekt ustawy o podatku od niektórych usług cyfrowych i Funduszu Technologii Cyfrowych z dnia 12 listopada 2020 r. Druk nr 1376. Pobrane z <https://orka.sejm.gov.pl>

[gov.pl/Druki9ka.nsf/0/CAA12BFAFD2D1850C125870B003960ED/%24File/1376.pdf](https://www.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/CAA12BFAFD2D1850C125870B003960ED/%24File/1376.pdf)

PwC, ZEW (Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung). (2018). *Digital tax index 2018: Locational tax attractiveness for digital business models. Executive summary*. Pobrane z https://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Digital_Tax_Index_2018.pdf

Rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 z dnia 28 kwietnia 2020 r. Druk nr 344. Pobrane z <https://orka.sejm.gov.pl/Druki9ka.nsf/0/C684B92443AA2086C1258558002D9D50/%24File/344.pdf>

Szczepański, M. (2020). *Digital taxation. State of play and way forward*. Bruksela: European Parliamentary Research Service.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o kinematografii (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 257).

Ustawa z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r., poz. 875).

Zygmuntowski, J., Chojecka, K. i Roy, S. A. (2020). *Podatek cyfrowy od gigantów. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*. Warszawa: In-
strat – Fundacja Inicjatyw Strategicznych. Pobrane z <https://instrat.pl/podatek-cyfrowy>