

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

KINGA MOZGIEL-WIECHA
ORCID: 0000-0003-3559-7030
kinga.mozgielwiecha@gmail.com

Nowe ramy podatku cyfrowego

New Digital Tax Framework

WPROWADZENIE

Podatek cyfrowy to wymóg naszych czasów. Zarówno organizacje międzynarodowe, jak i pojedyncze państwa od wielu lat zmagają się z ustaleniem ram podatku cyfrowego. Próby stworzenia jednolitych przepisów międzynarodowych podjęły się organizacje międzynarodowe, Komisja Europejska i pojedyncze państwa.

Pierwsze kroki w kierunku utworzenia jednolitego rynku miały na celu zreformowanie obszaru zdominowanego przez podmioty pochodzące głównie spoza Europy, które są źródłem wielu nadużyć w zakresie konkurencji. Formułując przepisy, starano się odpowiedzieć na wyzwania strategiczne oraz dostosować tradycyjne rozwiązania poprzez wprowadzenie regulacji sektorowych. Żaden z przedstawionych projektów nie zdobył jednak głosów większości, dlatego postanowiono stworzyć jedną ogólnoswiatową regulację. W tym celu podjęto prace pod egidą Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organisation for Economic Cooperation and Development, OECD), przy współpracy G20. Przez kilka lat nie udało się wypracować konsensusu, co skłoniło niektóre państwa do stworzenia własnych regulacji w obrębie opodatkowania gospodarki cyfrowej. Austria, Francja, Węgry, Włochy, Wielka Brytania i Hiszpania w oczekiwaniu na wypracowanie jednego światowego stanowiska postanowiły wprowadzić własne państwowe podatki. Wskazywały, że brak ustaleń w spójnej polityce dotyczącej podatku cyfrowego pozbawia ich milionowych przychodów do budżetu, na które nie mogą sobie pozwolić. Ostatecznie wspólne stanowisko dotyczące podatku cyfrowego udało się osiągnąć w dniu 8 października 2021 r. Większość krajów

członkowskich OECD opowiedziało się za projektem i wyraziło wolę jego implementacji. Ustalenia mają zostać wprowadzone przez Komisję Europejską dyrektywami w okresie od lutego do kwietnia 2022 r. Do czasu ich wprowadzenia mają obowiązywać krajowe ustawodawstwa dotyczące podatku cyfrowego.

PODATEK CYFROWY

Od kilku lat rządy poszczególnych państw zaczęły dostrzegać, że obowiązujące przepisy podatkowe są niedostosowane do stale cyfryzującej się gospodarki. Nałożenie podatku na firmę działającą w danym państwie wymagało posiadania przez ten podmiot „stałej siedziby”¹. Kiedy tworzono obowiązujące ustawy, nie spodziewano się, że firmy mogą funkcjonować nawet na całym świecie, takiej siedziby nie posiadając. Gospodarka cyfrowa rozwija się tak szybko, że zmiany w ustawodawstwie nie nadążają za nowym modelem biznesowym. Pojęcie stałej siedziby wymagało od przedsiębiorcy obecności fizycznej lub przedstawicielstwa upoważnionego do nawiązywania stosunków handlowych.

O gospodarce cyfrowej szerzej zaczęto mówić dopiero w 1996 r., kiedy to D. Tapscott po raz pierwszy spróbował ją zdefiniować poprzez opisanie charakteryzujących ją cech². Wymienił wśród nich potęgę technologii cyfrowej, zwrócenie się ku rzeczywistości wirtualnej, nowatorstwo, pracę w sieci oraz korelację poszczególnych obszarów gospodarki. Definicję tę doprecyzowała K. Shaw, która wskazuje, że gospodarka cyfrowa oparta jest na komponentach cyfrowych, które tak skutecznie łączą elementy gospodarki cyfrowej i tradycyjnej, że trudno o wyraźne rozgraniczenie obu obszarów. Jako wskazane komponenty cyfrowe należy wymienić w szczególności przetwarzanie w chmurze i handel elektroniczny³.

Głównym celem międzynarodowej reformy jest opodatkowanie dużych firm cyfrowych, znanych pod akronimem Gafam, czyli Google, Apple, Facebook, Amazon i Microsoft. To oni są największymi graczami na rynku cyfrowym. Niektórzy do wskazanego akronimu dodają jeszcze I (od IBM). Wiele mówi się również o firmach ukrytych pod akronimem NATU (Netflix, AirBnB, Tesla i Uber) oraz BATX, pochodzącego od azjatyckich gigantów Baidu, Alibaba, Tencent i Xiaomi⁴.

W obliczu finansowej i politycznej presji na podjęcie działań w kierunku opodatkowania cyfrowych gigantów państwa starały się wyegzekwować należną

¹ K. Lasiński-Sulecki, *Staly zakład w warunkach gospodarki elektronicznej*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010, s. 391.

² D. Tapscott, *Gospodarka cyfrowa. Nadzieje i niepokoje Ery Świadomości Systemowej*, Warszawa 1998, s. 52–85.

³ K. Shaw, *What Makes Up the Digital Economy*, 16.09.2015, <https://www.webopedia.com/blog/the-digital-economy> (dostęp: 28.10.2021).

⁴ A. Blandin-Obernesser, *Les entreprises souveraines de l'internet : un défi pour le droit en Europe*, [w:] *Droits et souveraineté numérique en Europe*, éd. A. Blandin-Obernesser, Paris 2016, s. 95.

część podatku, której firmy działające w sferze cyfrowej nie były zobowiązane uiścić ze względu na brak odpowiedniego ustawodawstwa. Brak porozumienia między członkami OECD oraz G20 doprowadził do tego, że coraz więcej państw podejmowało jednostronne działania zmierzające do opodatkowania firm działających w przestrzeni gospodarki cyfrowej. Czyniąc to, państwa są zobligowane do przestrzegania zobowiązań wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i z umów handlowych. Analiza typowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, układu ogólnego w sprawie handlu usługami oraz ostatnich preferencyjnych umów handlowych wskazuje, że państwa mają ograniczone możliwości rozszerzenia swoich podstaw opodatkowania, które mogłyby być zgodne z międzynarodowymi zobowiązaniami. W związku z tym nałożenie odpowiednio zaprojektowanego podatku cyfrowego ma zalety polityczne i prawne.

Niektóre państwa podjęły próby opodatkowania cyfrowych gigantów bez wprowadzenia odpowiedniego ustawodawstwa krajowego. Rząd francuski, chcący nałożyć podatki na firmę Google, ostatecznie został przez nią pozwany. Sąd orzekł, że nie było podstawy prawnej do nałożenia na firmę podatku⁵. Nadal warunek posiadania stałej siedziby w danym kraju jest obligatoryjny do opodatkowania danego podmiotu.

Ze względu na wzrost świadomości potrzeby przyjęcia skuteczniejszych i bardziej adekwatnych środków podatkowych w ramach prac OECD podjęto kroki w celu zmiany tej sytuacji. W 2016 r. rozpoczęła się burzliwa dyskusja dotycząca podatku cyfrowego, mająca na celu osiągnięcie ogólnosiwiatowego porozumienia w sprawie dokonania niezbędnych zmian w ustawodawstwie⁶. Wszystkie państwa były zgodne co do tego, że tradycyjne zasady podziału jurysdykcji podatkowej pomiędzy państwami muszą zostać gruntownie zmienione na korzyść państw, w których znajdują się docelowi konsumenci określonych dóbr i usług.

PROJEKT BEPS

W dniu 12 lutego 2013 r. OECD opublikowało raport *Rozwiązanie problemu erozji opodatkowania i przerzucania zysków* (tzw. raport BEPS), w którym wskazane zostały kluczowe zasady opodatkowania działalności transgranicznej oraz problemy związane z erozją podstawy opodatkowania poprzez przenoszenie

⁵ TA Paris, 12 juillet 2017, n° 1505113/1-1. Wyrok potwierdzony w apelacji przez CAA Paris, 25 avril 2019, n° 17PA03065 à n° 17PA03069.

⁶ W listopadzie 2016 r. rozpoczęto negocjacje pomiędzy ponad 100 państwami dotyczące „wielostronnej konwencji w sprawie wykonania środków związanych z umowami podatkowymi w celu przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku”. Zob. OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (dostęp: 28.10.2021).

zysków, które może ona powodować. Wyniki raportu OECD *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) dostarczają rządów krajowym szereg rozwiązań. Mają one na celu wypełnienie luk w istniejących systemach podatkowych i zaradzenie niedoskonałościom systemu, który doprowadził do tego, że uzyskane dochody mogą prowadzić do erozji podstawy opodatkowania.

Erozja podstawy opodatkowania i przenoszenie zysków oznacza zestaw strategii o charakterze podatkowym, które przedsiębiorstwa wprowadzają w życie w celu zapobiegania przenoszeniu zysków (*profit shifting*) z krajów o wysokim opodatkowaniu do krajów o zerowym lub obniżonym opodatkowaniu.

Wprowadzenie podatku cyfrowego było konieczne nie tylko ze względu na stały wzrost i rozprzestrzenianie się działalności gospodarki opartej na sieci. Państwa zrzeszone pod egidą OECD uznały również, że działań nie należy odkładać na później z uwagi na rosnące znaczenie gospodarki cyfrowej pod względem ilościowym oraz na odmienny sposób myślenia o tworzeniu wartości. Oznacza to gwałtowny rozwój sieci, w tym rozpowszechnienie na skalę globalną oraz zatrudnianie dla celów przedsiębiorczości. Odmienny sposób myślenia o tworzeniu wartości traktuje użytkownika jako jednostkę dostarczającą zestawu danych, które generują wartość dla przedsiębiorstwa cyfrowego. W konsekwencji dochodzi do coraz bardziej agresywnego planowania podatkowego, które prowadzi do znacznej erozji podstawy opodatkowania przez przedsiębiorstwa cyfrowe. Polega ono na przenoszeniu zysków do państw o niskim lub zerowym opodatkowaniu. Rozwój gospodarki cyfrowej i związane z nim wyzwania dla krajowych systemów podatkowych doprowadziły do koniecznego przeglądu zasad zawartych w międzynarodowych umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz do wprowadzenia środków mających na celu zwalczanie nieuchwytnego zachowania cyfrowych przedsiębiorstw wielonarodowych.

Postanowienia planu działania, na które wskazywał raport BEPS, zostały włączone do deklaracji G20 w Sankt Petersburgu we wrześniu 2013 r.⁷, w której przywódcy 20 najbardziej rozwiniętych państw świata wyrazili wolę promowania działań mających na celu zwalczanie unikania opodatkowania i zjawiska agresywnego planowania podatkowego oraz stworzenie skutecznej wymiany informacji między państwami.

Opracowanie projektu BEPS stanowi istotną podwalinę dla przygotowania finalnego aktu wprowadzającego opodatkowanie gospodarki cyfrowej. Ma on na celu przeciwdziałanie agresywnym strategiom planowania podatkowego stosowanym przez międzynarodowe przedsiębiorstwa, w szczególności te, które działają w sektorze gospodarki cyfrowej, a także udzielenie konkretnej i skutecznej odpowiedzi na wyzwania, jakie stawia nowa gospodarka cyfrowa. W związku z po-

⁷ Russia G20, *G20 Leaders' Declaration*, September 2013, http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf (dostęp: 28.10.2021).

wyższym OECD, w ramach mandatu politycznego przywódców państw grupy G20, opracowała inicjatywę „Erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków”. Projekt BEPS dostarcza rządów poszczególnych państw rozwiązań mających na celu wypełnienie luk w ustawodawstwie.

Te mechanizmy planowania podatkowego są wdrażane za pomocą kilku czynników, takich jak wprowadzenie agresywnych strategii fiskalnych w kontekście wysokich innowacji, cyfryzacji i globalizacji, nieelastyczności systemów podatkowych w odpowiedzi na wyjątkową elastyczność dochodów przedsiębiorstw. Niezmiernie ważna jest również możliwość oddzielenia opodatkowania źródeł dochodu od działalności gospodarczej, która go generuje. Pozwala to na uniknięcie asymetrii pomiędzy różnymi krajowymi systemami podatkowymi, np. w zakresie równego traktowania pod względem podatkowym składników bilansu przedsiębiorstw⁸.

Plan działania BEPS składa się z 15 środków mających na celu przeanalizowanie i zajęcie się na szczeblu międzynarodowym zjawiskiem erozji podstawy opodatkowania i przemieszczania zysków. Środki te mają na celu w szczególności dostosowanie zasad opodatkowania międzynarodowego do zmienionego środowiska globalnego i nowych modeli organizacyjnych przedsiębiorstw wielonarodowych, które wykorzystując luki w przepisach prawa, mogą przenosić zyski do państw o niskich podatkach i tym samym uiszczać je w zdecydowanie niższej wysokości. Zasadniczo 15 działań opisanych w planie działania stanowi interwencje uznane za niezbędne do osiągnięcia celów projektu BEPS.

Pierwsze działanie w ramach planu działania BEPS obejmuje wyzwania gospodarki cyfrowej i identyfikuje problemy pojawiające się w obszarze gospodarki cyfrowej.

Działania od 2 do 14 są podzielone na trzy główne filary. Pierwszy filar obejmuje działania 2–5, których celem jest nadanie spójności krajowym systemom podatkowym w obszarze działalności transnarodowej. Należą do nich: neutralizacja efektów hybrydowych struktur wykorzystujących niespójność systemów podatkowych⁹ (2); wzmocnienie zasad opodatkowania kontrolowanych podmiotów zagranicznych¹⁰ (3); ograniczenie erozji podstawy opodatkowania poprzez

⁸ OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 12.02.2013, <https://www.oecd.org/ctp/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm> (dostęp: 28.10.2021).

⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241138-en.pdf?expires=1651858205&id=id&accname=guest&checksum=25A5A03220480C880F10B765C0C50148> (dostęp: 28.10.2021).

¹⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241152-en.pdf?expires=1651859302&id=id&accname=guest&checksum=810A6C0041D6839505A5AE78103C6FEF> (dostęp: 28.10.2021).

odliczanie odsetek i innych opłat za usługi finansowe¹¹ (4); efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i treści ekonomicznej (*substance*) transakcji¹² (5).

Drugi filar dotyczy działań 6–10, a ich celem jest wzmocnienie wymogów merytorycznych leżących u podstaw istniejących norm międzynarodowych oraz dążenie do osiągnięcia celu OECD, jakim jest ponowne dostosowanie opodatkowania do znacznej lokalizacji działalności produkcyjnej i tworzenia wartości. Działania te obejmują: zapobieganie nadużyciom w wykorzystaniu udogodnień traktatowych¹³ (6); zapobieganie sztucznemu unikaniu statusu zakładu (*permanent establishment*)¹⁴ (7); zapewnienie, że ceny transferowe odpowiadają kreowaniu wartości aktywów niematerialnych (8)¹⁵; zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości ryzyka/kapitału (9)¹⁶; zapewnienie zgodności cen transferowych z kreowaniem wartości innych transakcji obciążonych wysokim ryzykiem¹⁷ (10).

Trzeci filar obejmuje działania 11–15, mające na celu zwiększenie przejrzystości, wymianę informacji i poprawę pewności prawnej. Są one następujące: ustanowienie metodologii zbierania i analizowania danych dotyczących zjawiska zmniejszania podstawy opodatkowania i transferu zysków (11)¹⁸; wprowadzenie wymogu ujawniania przez podatników stosowanych agresywnych strategii podat-

¹¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report_9789264241176-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

¹² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance Action 5: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241190-en.pdf?expires=1651859547&id=id&accname=guest&checksum=880D64A30D4125B2BD603CB4D7A083C3> (dostęp: 28.10.2021).

¹³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

¹⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1651859758&id=id&accname=guest&checksum=F885C9B831D4D2B8877D6E4FD3AF8DB4> (dostęp: 28.10.2021).

¹⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

¹⁶ *Ibidem*.

¹⁷ *Ibidem*.

¹⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

kowych (12)¹⁹; powtórne zdefiniowanie dokumentacji cen transferowych (13)²⁰; usprawnienie mechanizmów rozwiązywania sporów międzynarodowych (14)²¹; stworzenie wielostronnej umowy umożliwiającej wprowadzenie Planu Działania BEPS oraz modyfikacji istniejących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (15)²².

PODATEK CYFROWY W PROJEKCIE KOMISJI EUROPEJSKIEJ

W oczekiwaniu na wypracowanie wspólnego międzynarodowego stanowiska w dniu 21 marca 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła dwa projekty dyrektyw, które miały wprowadzić możliwość opodatkowania gospodarki cyfrowej na terenie Unii Europejskiej. Pierwsza z nich miała opierać się na opodatkowaniu osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym była znacząca²³. Druga dotyczyła wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych, pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych²⁴.

Pierwsza dyrektywa oparta była na znaczącej obecności cyfrowej podmiotu w danym państwie. Znaczącą obecność cyfrową uznawano za istniejącą w państwie członkowskim w danym okresie podatkowym, jeżeli działalność prowadzona za jej pośrednictwem polega w całości lub częściowo na świadczeniu usług cyfrowych za pośrednictwem interfejsu cyfrowego oraz spełniony był co najmniej

¹⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

²⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

²¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

²² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).

²³ Komisja Europejska, Wniosek. Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM(2018) 147 final, Bruksela, 21.03.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN> (dostęp: 28.10.2021).

²⁴ Komisja Europejska, Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final, Bruksela, 21.03.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148> (dostęp: 28.10.2021).

jeden z poniższych warunków w odniesieniu do świadczenia tych usług przez podmiot prowadzący wskazaną działalność²⁵:

- część całkowitych przychodów uzyskanych w tym okresie podatkowym i wynikających ze świadczenia tych usług informatycznych na rzecz użytkowników mających siedzibę w tym państwie członkowskim w tym okresie podatkowym przekracza 7 mln euro,
- liczba użytkowników jednej lub większej liczby tych usług cyfrowych, którzy są zlokalizowani w tym państwie członkowskim w tym okresie rozliczeniowym, przekracza 100 tys.,
- liczba umów handlowych dotyczących świadczenia którejkolwiek z tych usług cyfrowych, zawartych w tym okresie podatkowym przez użytkowników mających siedzibę w tym państwie członkowskim, przekracza 100 tys.,
- liczba umów handlowych dotyczących świadczenia którejkolwiek z tych usług cyfrowych w tym okresie podatkowym przez użytkowników znajdujących się w tym państwie członkowskim przekracza 3 tys.

Projekt pozwalał na opodatkowanie wskazanych podmiotów do czasu wejścia w życie ogólnie obowiązującego rozwiązania dotyczącego podatku cyfrowego.

Druga z zaproponowanych dyrektyw zakładała nałożenie opłaty wyrównawczej na przychody brutto przedsiębiorstwa cyfrowego charakteryzującego się tworzeniem wartości dla użytkownika²⁶. Miało to na celu zapobiec podejmowaniu jednostronnych działań w trakcie dyskusji nad rozwiązaniem długoterminowym. Regulacja podatkowa miała być pobierana od przychodów brutto, bez odliczania kosztów – w przypadku gdy działalność cyfrowa obejmuje tworzenie wartości dla użytkownika. W związku z tym, że środek ukierunkowany jest tymczasowy, miał on objąć modele biznesowe, w których rozbieżność między opodatkowaniem zysków a tworzeniem wartości była bardziej dotkliwa. W istocie nacisk na tworzenie wartości dla użytkownika skłonił Komisję Europejską do zaproponowania podatku od usług świadczonych odpłatnie polegających na tzw. monetyzacji danych użytkownika poprzez udostępnianie powierzchni reklamowej (np. Facebook, Google, AdWords, Twitter) lub sprzedaż takich danych użytkownikom oraz od usług polegających na sprzedaży takich danych użytkownikom, oraz od usług świadczonych odpłatnie polegających na udostępnianiu użytkownikom platformy cyfrowe lub rynki dla użytkowników, którzy dostarczają towary i/lub

²⁵ I. Krzezińska, *Propozycje opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej w Unii Europejskiej*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, s. 98–99.

²⁶ Projekt Komisji Europejskiej z dnia 26 lutego 2018 r. *Taxation of Digital Activities in the Single Market*, ostatecznie przedstawiony jako propozycja dyrektywy Komisji Europejskiej z dnia 21 marca 2018 r. Zob. European Commission, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final, Brussels, 21.03.2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf (dostęp: 28.10.2021).

usługi bezpośrednio między sobą, tj. Airbnb czy Uber. Ponadto podatek miałby zastosowanie tylko wtedy, gdy przedsiębiorstwo przekraczałoby roczny światowy zysk 750 mln euro (na poziomie grupy wielonarodowej; roczne dochody z tytułu świadczenia usług cyfrowych w Unii Europejskiej wynoszą od 10 do 20 mln euro). Podatek ten miałby zastosowanie zarówno do transakcji transgranicznych, jak i krajowych.

Niestety, na posiedzeniu Rady ds. Gospodarczych i Finansowych (Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN) w dniu 12 marca 2019 r. niemożliwe okazało się osiągnięcie porozumienia wspólnotowego ze względu na sprzeciw niektórych państw członkowskich²⁷. Europa postanowiła wstrzymać prace do czasu wypracowania jednolitego stanowiska w ramach OECD/G20, będąc również gotową do podjęcia kolejnej próby wprowadzenia rozwiązania wspólnotowego w przypadku, gdyby nie udało się to do 2020 r. W tym czasie wszystkie europejskie państwa wskazały, że najlepszym rozwiązaniem dla sprawiedliwego opodatkowania gospodarki cyfrowej będzie przyjęcie wspólnego rozwiązania międzynarodowego.

FILARY OECD

Od początku realizacji projektu BEPS próba stworzenia efektywnego systemu podatkowego dla gospodarki zdigitalizowanej jest przedmiotem analizy z perspektywy zarówno politycznej, jak i akademickiej. Ani sprawozdanie z działania I w ramach projektu BEPS, ani kolejne sprawozdanie okresowe OECD opublikowane w 2018 r. nie zapewniły międzynarodowego porozumienia co do dalszych działań. W styczniu 2019 r. w ramach projektu *Inclusive Framework OECD*²⁸ opracowano notę programową (*Policy Note*), a następnie dokument konsultacyjny (*Consultation Document*), które mają przełamać impas na poziomie krajów członkowskich. Wszystkie wydane publikacje stanowiły podstawę do stworzenia nowego wspólnego prawa podatkowego opartego na międzynarodowym konsensusie. W październiku 2020 r. OECD podjęło kolejną próbę wprowadzenia międzynarodowego podatku cyfrowego opartego na filarach, które mają doprowadzić do osiągnięcia określonych celów.

Filar I dotyczy alokacji praw do opodatkowania między państwami, a filar II – przeciwdziałania erozji bez podatkowych w kwestiach, których nie objął

²⁷ Rada Europejska, *Rada do Spraw Gospodarczych i Finansowych: Główny wyniki – Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy*, 12.03.2019, <https://www.consilium.europa.eu/pl/meetings/ecofin/2019/03/12> (dostęp: 28.10.2021).

²⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 29–30.01.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> (dostęp: 28.10.2021).

projekt BEPS. Nowa koncepcja odchodzi od wcześniejszego modelu, który został odrzucony przez część państw. OECD przedstawiło nowe reguły podziału zysku korporacji międzynarodowych pomiędzy jurysdykcje podatkowe, które są do niego uprawnione, czyli tzw. *eligible market jurisdiction*. Zgodnie z nowymi zasadami *nexus* podziałowi nie będzie podlegał cały zysk rezydualny, lecz tzw. kwota A, będąca wyodrębnioną częścią zysku, wynikająca z zastosowania wskazanej formuły. Formuła ta opiera się na zasadzie *arm's length* i jest nadwyżką z tego, co zostało przyporządkowane do danego państwa w związku z działalnością prowadzoną przez korporacje. Dopiero pozytywne przejście przez test *nexus* będzie dawało uprawnienie państwu do opodatkowania danego podmiotu.

Przygotowany przez OECD projekt zakłada aż trzy poziomy podziału zysku²⁹. Projekt wprowadza kwoty A, B, C. Kwota B ma stanowić stałe wynagrodzenie dla podmiotu, określone przez wcześniej wspomniany mechanizm *arm's length*, a odnosi się do podstawowych funkcji dystrybucyjnych i marketingowych korporacji, która jest obecna na danym rynku. Kwota C to przypisanie do danego podmiotu zysku alokowanego do konkretnego rynku, który występuje jako składnik dodatkowy, ale tylko wtedy, gdy funkcje przez niego wykonywane w danym państwie przekraczają funkcje zrekompensowane w kwocie B. Kwota A oznacza udział danego państwa-ryнку w zysku rezydualnym danej korporacji międzynarodowej.

Projekt I i II filaru zaproponowany przez OCED również nie został przyjęty przez wszystkie państwa. Brak konsensusu doprowadził do kolejnego zawieszenia w kwestii nowego ustawodawstwa.

FINALNY PROJEKT OECD

Problem w zakresie ustawodawstwa podatkowego jeszcze bardziej pogłębił się wraz z rozwojem pandemii COVID-19, kiedy to wiele firm przeniosło się do Internetu. Zmiany w funkcjonowaniu firm opartych na działalności online miały zapewnić bezpieczeństwo zarówno klientom, jak i pracownikom. Okazało się, że wiele firm jest w stanie świadczyć swoje usługi zdalnie. Tym samym zyski firm oferujących rozwiązania cyfrowe zwiększyły się, a kwestie podatku cyfrowego nadal nie były rozwiązane. Jak wynika z wcześniejszych doświadczeń, wypracowanie jednolitego stanowiska okazało się bardzo trudne, ale jego zakończenie jest konieczne.

W dniu 8 października 2021 r. blisko 140 państwom zebranych pod egidą OECD udało się uzgodnić szeroko zakrojoną reformę opodatkowania cyfrowej

²⁹ M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Prawo Prywatne” 2020, nr 12, s. 29–42.

działalności przedsiębiorstw międzynarodowych oraz wprowadzić minimalny podatek od zysków w wysokości 15%³⁰.

Przyjęty projekt wprowadza dwufilarowe rozwiązanie mające na celu harmonizację przepisów dotyczących przedsiębiorstw wielonarodowych³¹. Pierwszy filar polega na podziale praw do opodatkowania nadwyżek zysków. Powyżej rentowności 10% uznawanej za normalną przedsiębiorstw wielonarodowych o obrotach powyżej 20 mld euro. Ten instrument ma zastosowanie wtedy, gdy obroty zainteresowanych przedsiębiorstw w danym kraju wynoszą co najmniej milion euro lub 250 mln euro, jeśli PKB tego kraju jest niższe niż 40 mld euro. Pierwszy filar powinien uderzyć w 100 najbardziej dochodowych firm na świecie, gdyż to właśnie one odpowiadają za połowę światowego zysku.

Drugi filar opiera się na wprowadzeniu minimalnej efektywnej stawki podatkowej od zysków przedsiębiorstw, których obroty przekraczają 750 mln euro. Stawka ta została ustalona na poziomie 15%. To właśnie ten poziom przekonał Irlandię, która zgodziła się podnieść swoją stawkę podatkową z 12,5%.

Na tym tle należy wskazać, że ważniejszą kwestią niż stawka jest podstawa opodatkowania. Zręcznie odwrócono tę regułę. Planuje się, że przedsiębiorstwa będą mogły w kraju, w którym mają filię, odliczyć od podstawy opodatkowania 10% wynagrodzenia i 8% wartości majątku trwałego. Przepis ten obowiązywałby przez 5 lat, a następnie – po upływie tego okresu – zostałby zredukowany do 5% w kwestii obu odliczeń.

PRZYJĘCIE WIĄŻĄCEGO AKTU PRAWNEGO

Państwa członkowskie OECD/G20 uzgodniły treść reformy podatku cyfrowego w lipcu 2021 r. W kwestii szczegółów technicznych dotyczących zakresu i podstawy opodatkowania konsensus osiągnięto, jak już wyżej wskazano, w dniu 8 października 2021 r. Należy pamiętać, że proces implementacji jeszcze się nie zakończył, ponieważ teraz porozumienie musi wejść w życie.

Osiągnięcie tego konsensusu ma być uwieńczone podpisaniem wielostronnej konwencji, co jest planowane na rok 2022, a jej skuteczne wdrożenie planuje się na rok 2023. Na szczeblu Unii Europejskiej umowa powinna zostać przyjęta i wdrożona we wszystkich państwach członkowskich w 2023 r. Zadanie to jest szczególnie ważne dla Francji, która będzie musiała zmierzyć się z nim podczas swojej prezydencji w Radzie Unii Europejskiej od 1 stycznia 2022 r.

³⁰ Ostatni przeciwnicy – Irlandia, Estonia i Węgry – w ostatniej chwili wycofali swoje zastrzeżenia dzięki wprowadzeniu poprawek technicznych.

³¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8.10.2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 28.10.2021).

Zakończenie negocjacji wywołało międzynarodowe poruszenie. Francuski minister finansów B. Le Maire określił wypracowane porozumienie mianem drogi do prawdziwej rewolucji podatkowej³². Podsekretarz Skarbu USA oznajmiła, że nareszcie udało się przekształcić niekończące się negocjacje w dekady dobrobytu zarówno dla Ameryki, jak i dla całego świata. Przyjęte porozumienie oznacza wycofanie krajowych podatków cyfrowych i stworzenie jednolitego systemu pozwalającego na opodatkowanie cyfrowych gigantów, którzy przez lata nie byli zobligowani do uiszczania danin w takim samym zakresie jak podmioty działające poza gospodarką cyfrową. Przyjęte założenia mają również walczyć z podatkową optymalizacją.

W sumie 136 ze 140 krajów, które brały udział w twardych negocjacjach, doprowadziło do zakończenia reformy, nad którą prace trwały od wielu lat. Określono nowe ramy podatkowe dotyczące działalności cyfrowej dużych przedsiębiorstw wielonarodowych oraz stworzono rzeczywistą minimalną stawkę podatkową dla przedsiębiorstw. Za przyjęciem wypracowanego konsensusu nie opowiedziały się jedynie Sri Lanka, Pakistan, Nigeria i Kenia.

Pomimo wypracowania wspólnego stanowiska, nadal pojawiają się krytyczne głosy w odniesieniu do wypracowanej reformy. Oxfam, organizacja pozarządowa walcząca z międzynarodowymi nierównościami, ostro skrytykowała porozumienie. W jej ocenie stawka 15% jest niewystarczająca. Szef oddziału Oxfam we Francji stwierdził, że zawarte porozumienie jest umową za niską cenę, która nie położy kresu ani uchylaniu się od płacenia podatków przez międzynarodowe korporacje, ani rajom podatkowym³³. W jego ocenie reforma zawiera zbyt wiele zwolnień, które zostały rozszerzone w ostatnich godzinach negocjacji pod naciskiem krajów o niskich podatkach, takich jak Irlandia.

Efekty reformy i jej skuteczność poznamy dopiero po kilku latach. Jednak obecnie za ogromny sukces można uznać już samo osiągnięcie międzynarodowego konsensusu, którego nie można było wypracować przez wiele lat.

PODSUMOWANIE

Przyjęcie wspólnego stanowiska określającego ramy międzynarodowego podatku cyfrowego wymagało wielu lat pracy i długich negocjacji. Wszystkie państwa były jednak świadome potrzeby unifikacji podatku obciążającego korporacje międzynarodowe. Dostrzegano potrzebę rezygnacji z istniejących w po-

³² Associated Press Television News, *Le Maire On OECD International Taxation Agreement*, 9.10.2021, <https://www.republicworld.com/world-news/europe/le-maire-on-oecd-international-taxation-agreement.html> (dostęp: 28.10.2021).

³³ Oxfam International, *OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam*, 8.10.2021, <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-mockery-fairness-oxfam> (dostęp: 28.10.2021).

szczególnych państwach regulacji, różniących się od siebie i charakteryzujących się odmiennym podejściem do podatku cyfrowego. Wskazane podejście wymagało ustępstw ze strony państw członkowskich OECD/G20, ale doprowadziło do międzynarodowej synchronizacji. Istniejąca świadomość zwiększenia atrakcyjności poprzez unifikację prawną pozwoliła na wypracowanie międzynarodowego konsensusu, który stworzył nowe zasady podziału generowanych zysków. Wypracowana regulacja jest przełomowa, ponieważ zrywa z pojęciem stałej siedziby, będącej od lat wyznacznikiem możliwości opodatkowania danego podmiotu. Ponadto tworzy nowatorskie zasady podziału zysków uzależnione od innych niż dotychczas kryteriów, m.in. od miejsca ich tworzenia. Podatek cyfrowy jest regulacją całkowicie zmieniającą myślenie o dotychczasowym opodatkowaniu firm.

BIBLIOGRAFIA

LITERATURA

- Blandin-Obernesser A., *Les entreprises souveraines de l'internet : un défi pour le droit en Europe*, [w:] *Droits et souveraineté numérique en Europe*, éd. A. Blandin-Obernesser, Paris 2016.
- Krzemińska I., *Propozycje opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej w Unii Europejskiej*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2.
- Lasiński-Sulecki K., *Staly zakład w warunkach gospodarki elektronicznej*, [w:] *Model Konwencji OECD. Komentarz*, red. B. Brzeziński, Warszawa 2010.
- Laskowska M., *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Prawo Prywatne” 2020, nr 12.
- Tapscott D., *Gospodarka cyfrowa. Nadzieje i niepokoje Ery Świadomości Systemowej*, Warszawa 1998.

NETOGRAFIA

- Associated Press Television News, *Le Maire On OECD International Taxation Agreement*, 9.10.2021, <https://www.republicworld.com/world-news/europe/le-maire-on-oecd-international-taxation-agreement.html> (dostęp: 28.10.2021).
- European Commission, *Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services*, COM(2018) 148 final, Brussels, 21.03.2018, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf (dostęp: 28.10.2021).
- Komisja Europejska, Wniosek. Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM(2018) 147 final, Bruksela, 21.03.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN> (dostęp: 28.10.2021).
- Komisja Europejska, Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM(2018) 148 final, Bruksela, 21.03.2018, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0148> (dostęp: 28.10.2021).
- OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, 12.02.2013, <https://www.oecd.org/ctp/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm> (dostęp: 28.10.2021).
- OECD, *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*, <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm> (dostęp: 28.10.2021).

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports_9789264241244-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance Action 5: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241190-en.pdf?expires=1651859547&id=id&acname=guest&checksum=880D64A30D4125B2BD603CB4D7A083C3> (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules. Action 3: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241152-en.pdf?expires=1651859302&id=id&acname=guest&checksum=810A6C0041D6839505A5AE78103C6FEF> (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/developing-a-multilateral-instrument-to-modify-bilateral-tax-treaties-action-15-2015-final-report_9789264241688-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report_9789264241176-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report_9789264241442-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/measuring-and-monitoring-beps-action-11-2015-final-report_9789264241343-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements. Action 2: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241138-en.pdf?expires=1651858205&id=id&acname=guest&checksum=25A5A03220480C880F10B765C0C50148> (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances-action-6-2015-final-report_9789264241695-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report*, <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241220-en.pdf?expires=1651859758&id=id&acname=guest&checksum=F885C9B831D4D2B8877D6E4FD3AF8DB4> (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 29–30.01.2020, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> (dostęp: 28.10.2021).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 8.10.2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 28.10.2021).

- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting-action-13-2015-final-report_9789264241480-en#page1 (dostęp: 28.10.2021).
- Oxfam International, *OECD tax deal is a mockery of fairness: Oxfam*, 8.10.2021, <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-mockery-fairness-oxfam> (dostęp: 28.10.2021).
- Rada Europejska, *Rada do Spraw Gospodarczych i Finansowych: Główne wyniki – Unijny wykaz jurysdykcji niechętnych współpracy*, 12.03.2019, <https://www.consilium.europa.eu/pl/meetings/ecofin/2019/03/12> (dostęp: 28.10.2021).
- Russia G20, *G20 Leaders' Declaration*, September 2013, http://www.g20.utoronto.ca/2013/Saint_Petersburg_Declaration_ENG.pdf (dostęp: 28.10.2021).
- Shaw K., *What Makes Up the Digital Economy*, 16.09.2015, <https://www.webopedia.com/blog/the-digital-economy> (dostęp: 28.10.2021).

ABSTRACT

The introduction of digital tax is a requirement of our times. Both international organizations and individual countries have been struggling to establish a framework for a digital tax for many years. The European Commission, OECD/G20 and individual countries have attempted to create uniform international rules. On 8 October 2021, an international consensus was finally reached.

Keywords: digital tax; European Commission; tax; international rules

ABSTRAKT

Wprowadzenie podatku cyfrowego to wymóg naszych czasów. Zarówno organizacje międzynarodowe, jak i pojedyncze państwa od wielu lat zmagają się z ustaleniem ram podatku cyfrowego. Próby stworzenia jednolitych przepisów międzynarodowych podjęły się zarówno organizacje międzynarodowe, Komisja Europejska, jak i pojedyncze kraje. W dniu 8 października 2021 r. ostatecznie osiągnięto międzynarodowy konsensus.

Słowa kluczowe: podatek cyfrowy; Komisja Europejska; podatek; przepisy międzynarodowe