

Przyszłość opodatkowania podatkami dochodowymi gospodarki cyfrowej

Roman Wiatrowski*

Pomimo szybko następujących zmian technologicznych od niemal stu lat niezmienione pozostają międzynarodowe zasady alokacji zysków. Zasada, że alokacja zysków jest związana z położeniem zakładu, wynika z międzynarodowych przepisów dotyczących opodatkowania przedsiębiorstw i związana jest z tzw. zasadą stałego zakładu (*permanent establishment*), która ma na celu przypisanie dochodów przedsiębiorstwa do kraju, w którym faktycznie prowadzi działalność gospodarczą. W artykule autor przedstawia, jakie zmiany w międzynarodowym prawie podatkowym możliwe są w odniesieniu do alokacji zysków w gospodarce cyfrowej.

Słowa kluczowe: gospodarka cyfrowa, alokacja zysków, Filar 1, DST
Kod klasyfikacji JEL: K34

* Dr • Naczelny Sąd Administracyjny • ✉ romanwiatrowski2008@gmail.com •
ORCID: 0000-0003-0051-6712

Wprowadzenie

Celem artykułu jest zbadanie, w jakim zakresie międzynarodowe prawo podatkowe dotyczące podatków dochodowych reguluje opodatkowanie przedsiębiorstw działających w ramach gospodarki cyfrowej oraz w jakim kierunku zmierzają zmiany dotyczące tych przepisów. Przyjmując, że międzynarodowe prawo podatkowe stanowi autonomiczny system prawny, którego źródłem zasadniczo są umowy międzynarodowe zawierające bezpośrednio efektywne normy prawne, należy mieć świadomość, że normy te mogą być nie tylko podstawą rozstrzygnięcia dokonanego przez organy administracji podatkowej, ale mogą kreować uprawnienia, na które mogą powołać się podatnicy w sprawach podatkowych. W tym kon-

tekście warto przyjrzeć się temu, czy międzynarodowe prawo podatkowe nadąża za rozwojem najnowocześniejszych form prowadzenia działalności gospodarczej.

Próbę zdefiniowania gospodarki cyfrowej w 1996 r. podjął D. Tapscott (1998, s. 52–85), który podał jej szczególne cechy, w tym potęgę technologii cyfrowej, zwrócenie się ku rzeczywistości wirtualnej, nowatorstwo, pracę w sieci, a także korelację poszczególnych obszarów gospodarki. Pojęcie gospodarki cyfrowej jest bardzo szerokie i cały czas ewoluuje wskutek postępującej technologii, która stwarza nowe możliwości prowadzenia działalności gospodarczej. W literaturze przedmiotu takie formy prowadzenia działalności gospodarczej wiąże się z działalnością największych bigtechów: 1. e-commerce (H&M, Walmart, eBay), 2. świadcze-

nie usług płatności (PayPal), 3. sprzedaż aplikacji mobilnych (Google, Apple), 4. świadczenie usług reklam online (Facebook, Google), 5. świadczenie usług związanych z wykorzystaniem chmur obliczeniowych (Microsoft Azure), 6. handel o wysokiej częstotliwości (*high frequency trading*) (Two Sigma Securities, Virtu Financial), 7. platformy mediów społecznościowych (Facebook, Instagram) (Morawska, 2022, s. 88–89).

Działalność w sferze cyfrowej umożliwia prowadzenie działalności gospodarczej i uzyskiwanie zysków poza państwem, w którym podmiot posiada siedzibę. Powoduje to, że w państwach, w których konsumenci nabywają towary lub usługi od podmiotów cyfrowych, powstaje chęć skorzystania z dochodów tych przedsiębiorstw, które mają siedziby w innych państwach. Uważają one, że reguły przyznające państwom prawa do opodatkowania zysków podatników nie mogą być już oparte wyłącznie na fizycznej obecności podatnika w państwie źródła.

W literaturze przedmiotu wyrażono pogląd, że gospodarki cyfrowej nie można traktować jako odrębnej części gospodarki wymagającej niezależnych od obecnie obowiązujących (wdrażanych) regulacji podatkowych (Wieśniak-Wiśniewska, Czerwiński 2016, s. 22–31; Gajewski, 2018, s. 118). Podzielając ten pogląd należy mieć jednak na względzie, że świat gospodarki cyfrowej nieustannie się rozwija i w przyszłości będzie stanowił główne narzędzie światowego handlu. Przeniesienie transakcji do Internetu wymaga odpowiednich regulacji podatkowych, które z jednej strony zapobiegałyby oszustwom i nadużyciom podatkowym, a z drugiej strony ułatwiałyby handel elektroniczny, likwidując przeszkody podatkowe.

Obecnie na gruncie podatków dochodowych opodatkowanie jest oparte na koncepcji stałego zakładu. Ze względu na globalizację i cyfryzację gospodarki tradycyjna koncepcja stałego zakładu nie odpowiada w obecnym czasie potrzebom biznesowym. Aktualne przepisy regulujące międzynarodowe kwestie podatkowe zostały opracowane dla firm fizycznie obecnych w danym państwie. Nietrudno sobie wyobrazić, że wraz z cyfryzacją gospodarki pojawiają się wyzwania

podatkowe, takie jak obniżenie dochodów podatkowych wskutek nadużyć związanych z unikaniem opodatkowania i oszustwami podatkowymi.

Dzięki nowym technologiom i modelom biznesowym wiele firm cyfrowych ma użytkowników i klientów w państwach, w których nie jest fizycznie obecna, generując zyski poprzez interakcję z użytkownikami i klientami, korzystając z pochodzących od nich danych i treści. Obecnie w wyniku digitalizacji przedsiębiorstwa wielonarodowe generują zyski w krajach, w których mają niewielką lub żadną obecność fizyczną, co powoduje niedopasowanie między miejscem opodatkowania zysków a miejscem tworzenia wartości. Firmy cyfrowe mogą często świadczyć szeroki zakres usług bez konieczności fizycznej lokalizacji albo przy pomocy bardzo ograniczonej infrastruktury w kraju klienta. Cele firm cyfrowych mogą być osiągane na skalę niespotykaną w tradycyjnych modelach biznesowych, szybko docierając na rynki zagraniczne przy minimalnej infrastrukturze fizycznej. Cechą wyróżniającą firmy cyfrowe jest okoliczność, że bezprecedensową rolę w procesie tworzenia wartości przez firmy odgrywają użytkownicy platform cyfrowych. Firmy cyfrowe w różnym stopniu wykorzystują wartość generowaną przez użytkowników, a dane użytkowników kształtują strategię sprzedaży i marketingu. Użytkownicy mogą wносить swój wkład biernie (np. przeglądając strony) lub aktywnie (np. przysyłając treści). Dostarczając w zamian dane i treści, użytkownicy są postrzegani jako odgrywający szczególną wartość (równoważenie dwóch filarów).

Wobec następstw kryzysu finansowego z 2010 r. oraz medialnej sensacji wokół podatków płaconych przez przedsiębiorstwa w gospodarce cyfrowej różne kraje żywiej zainteresowały się opodatkowaniem tego sektora, wprowadzając podatek od usług cyfrowych (DST). Trend ten zapoczątkowały kraje bardziej rozwinięte, takie jak Wielka Brytania, ale dotarł on również do krajów rozwijających się (Mirembe, 2023, s. 50). Debaty na temat opodatkowania gospodarki cyfrowej trwają od kilku lat, a rozmowy toczą się w ramach OECD – główny nurt, Unii Europejskiej (UE) oraz lokalnie. Pierwsze prace dotyczące problematyki gospo-

darki cyfrowej na poziomie OECD były zwiększone opracowanym przez OECD planem przeciwdziałania BEPS z października 2015 r., określonym w szczególności w Działaniu nr 1 (BEPS Action 1, 2015). OECD podzieliła swoje prace nad przyszłym stanem opodatkowania cyfrowego na dwa filary. W marcu 2018 roku ukazał się dokument *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, przedstawiający uzgodniony kierunek prac w zakresie cyfryzacji i międzynarodowych przepisów podatkowych do 2020 roku. 9 października 2019 r. Sekretariat OECD opublikował dokument dotyczący założeń tzw. Jednolitego Podejścia (*Unified Approach*) w ramach Filaru 1, a 8 listopada 2019 r. – dokument dotyczący Filaru 2.

Filar Pierwszy obejmuje opracowanie nowego nexusa i nowych zasad dystrybucji zysków między państwami, które wykraczają poza obecną zasadę długości ramienia. Ponadto Filar Pierwszy zaproponował wdrożenie nowego skutecznego mechanizmu rozstrzygania sporów podatkowych. Filar Drugi obejmuje inne kwestie związane z BEPS, w szczególności ryzyko niedostatecznego opodatkowania dochodów z usług cyfrowych.

Konkretny model dla pierwszego filaru został przedstawiony w styczniu 2020 r. pod nazwą „Unified Approach” (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project). Model ten rozróżnia trzy mechanizmy alokacji dochodu:

- Kwota A: wprowadza nowe prawa podatkowe do opodatkowania części domniemanego zysku rezydualnego przedsiębiorstwa wielonarodowego (MNE). Zysk rezydualny to zysk pozostały po przypisaniu tego, co zostałoby uznane za rutynowy zysk z działalności do krajów, w których działalność jest wykonywana.
- Kwota B: oznacza zysk podlegający opodatkowaniu na takich samych zasadach rynkowych, jakie obowiązują obecnie [Modelowa Konwencja Podatkowa OECD: art. 7].
- Kwota C: wprowadza nowy mechanizm rozstrzygania sporów [OECD, 2020b, ust. 30].

Osiągnięcie wielostronnego porozumienia w sprawie środków dotyczących pierwszego filaru

jest istotne również w odniesieniu do DST (Sábo, 2020).

W tym miejscu warto zasignalizować, że 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 dyrektyw przewidywała opodatkowanie osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym była znacząca (Wniosek DYREKTYWA RADY). Druga dyrektywa dotyczyła wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych, pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych (Wniosek DYREKTYWA RADY). Powyższe inicjatywy zostały jednak zakończone na posiedzeniu Rady ds. Gospodarczych i Finansowych (Economic and Financial Affairs Council, ECOFIN) w dniu 12 marca 2019 r., gdzie niemożliwe okazało się osiągnięcie porozumienia wspólnotowego ze względu na sprzeciw niektórych państw członkowskich. Prace te jednak zostały porzucone na rzecz wspólnych rozwiązań międzynarodowych (Mozgiel-Wiecha, 2021, s. 175).

Cele Filaru 1 w odniesieniu do gospodarki cyfrowej

Filar 1 dotyczy nowego, bardziej sprawiedliwego podziału praw do opodatkowania dzięki nowym zasadom przypisywania zysku i nowym zasadom obecności podatkowej. Głównym założeniem Filaru 1 jest bowiem realokacja zysku z kraju macierzystego przedsiębiorstwa wielonarodowego do krajów/rynków, w których MNE sprzedaje swoje towary i usługi za pośrednictwem biznesów prowadzonych cyfrowo. System obejmuje przy tym nie tylko zautomatyzowane usługi cyfrowe (*automated digital services*, ADS), ale także przedsiębiorstwa ukierunkowane na konsumentów (*consumer-facing business*, CFB).

Filar 1 ma na celu taką realokację praw podatkowych do jurysdykcji rynkowych, która ma zapewnić, że międzynarodowe przedsiębiorstwa cyfrowe zapłacą podatki w jurysdykcjach, w których znajdują się ich użytkownicy i klienci. Część

cią porozumienia w ramach Filaru 1 jest zniesienie DST (Digital Services Tax) w niektórych krajach. Inne kraje, które utrzymają lub wprowadzą DST, nie otrzymają swojej części Kwoty A. Podatki DST, choć nie stanowią podatku dochodowego, były odpowiedzią na problemy związane z nakładaniem podatków dochodowych na firmy cyfrowe.

W ramach Filaru Pierwszego oczekuje się, że prawa podatkowe od około 200 miliardów dolarów zysków będą co roku realokowane do jurysdykcji rynkowych. Oczekuje się, że doprowadzi to do rocznych globalnych zysków podatkowych w wysokości od 17 do 32 miliardów dolarów, w oparciu o dane z 2021 r. Na podstawie analizy przygotowanej przez OECD przyjmuje się, że kraje o niskich i średnich dochodach prawdopodobnie zyskają najwięcej jako część istniejących dochodów z podatku dochodowego od osób prawnych, podkreślając znaczenie szybkiego i powszechnego wdrożenia reform (O'Reilly, 2023).

W szczególności wahania marż rentowności przedsiębiorstw z roku na rok oraz ograniczone publiczne dane dotyczące przychodów przedsiębiorstw w poszczególnych państwach członkowskich UE sprawiają, że oszacowanie dokładnego wpływu Filaru 1 na przychody państw członkowskich UE jest skomplikowane. Jedno z badań szacuje, że wzrost przychodów netto w UE wyniesie około 2,6 mld euro. Oczekuje się, że podobny poziom dochodów podatkowych osiągną kraje, które wycofają swoje istniejące DST w zamian za Filar 1 (Równoważenie dwóch filarów, 2024).

Wdrażanie Filaru 1

W dniu 8 października 2021 r. w ramach inkluzywnych ram OECD/G20 dotyczących BEPS osiągnięto porozumienie w sprawie kluczowych aspektów tej reformy: oświadczenie w sprawie dwufilarowego rozwiązania mającego na celu sprostanie wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki (*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2021). Ponad 135 jurys-

dykcji przyłączyło się do przełomowego planu – Dwufilarowego rozwiązania w celu rozwiązania wyzwań podatkowych wynikających z digitalizacji gospodarki – w celu zaktualizowania kluczowych elementów międzynarodowego systemu podatkowego. Kluczowym elementem tego planu jest Modelowa Konwencja MLC w sprawie wdrożenia kwoty A Filaru 1 (*The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, MLC). Konwencja ta aktualizuje międzynarodowe ramy podatkowe w celu skoordynowania realokacji praw podatkowych do jurysdykcji rynkowych, poprawy pewności podatkowej i usunięcia podatków od usług cyfrowych (*The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, b.d.).

W następstwie porozumienia osiągniętego w październiku 2021 r. Hiszpania, Francja, Włochy, Austria i Wielka Brytania zapewniły, że wycofają swoje krajowe DST po wejściu w życie pierwszego filaru. W zamian Stany Zjednoczone zadeklarowały wstrzymanie planowanych działań handlowych przeciwko tym krajom. W wyniku tego porozumienia pięć krajów nakładających DST mogło nadal nakładać podatek, ale zgodziło się, że wszelkie zobowiązania podatkowe z tytułu DST powstałe w ich jurysdykcjach zostaną zaliczone na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych wynikających z wdrożenia Filaru 1. Powyższe porozumienie między USA a krajami nakładającymi DST miało obowiązywać do 30 czerwca 2024 r. (*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 2021).

W Unii Europejskiej rośnie niepokój spowodowany sytuacją związaną z opóźnieniem we wdrażaniu Filaru 1. W szczególności zwraca się uwagę na polaryzację w Stanach Zjednoczonych przed wyborami prezydenckimi. Postuluje się wyznaczenie Stanom Zjednoczonym konkretnego terminu, po którym należałoby wdrożyć podatek cyfrowy¹.

¹ Paul Tang sugeruje, że UE powinna wyznaczyć USA termin, wskazując, że w 2025 r. Stany Zjednoczone będą musiały zgodzić się na Filar 1 (Majdowski, 2024, s. 62–63).

W ocenie autora brak udziału Stanów Zjednoczonych we wdrażaniu globalnego podatku cyfrowego zakończy się chaosem podatkowym, w którym poszczególne państwa będą poszukiwały indywidualnych rozwiązań w ramach własnej autonomii podatkowej². Udział Stanów Zjednoczonych w tym przedsięwzięciu ma kluczowe znaczenie, ponieważ pozwoli przekroczyć „masę krytyczną” niezbędną dla skuteczności wielostronnej konwencji w zakresie pierwszego działania związanego z gospodarką cyfrową. Większość korporacji objętych zakresem Filaru 1 to korporacje amerykańskie. Ponadto szacuje się, że prawie 70% całkowitego realokowanego zysku pochodzi właśnie od spółek amerykańskich (*Równoważenie dwóch filarów*, 2024). Dlatego warto podjąć wszystkie niezbędne kroki, aby osiągnąć cel Filaru 1 w zakresie gospodarki cyfrowej.

Nie może być wątpliwości, że bez ratyfikacji Filaru 1 przez Kongres USA wymagany próg skuteczności dla zasad w nim przewidzianych w obecnym kształcie nie zostanie spełniony. OECD nie składa broni. Argumentuje, że „państwa działające w ramach OECD/G-20 w dalszym ciągu wdrażają 15 działań BEPS, których celem jest rozwiązanie problemu unikania opodatkowania, poprawa spójności międzynarodowych przepisów podatkowych, zapewnienie bardziej przejrzystego otoczenia podatkowego i stawienie czoła wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki”³.

Status Filaru 1 pozostaje jednak ciągle niepewny. Pomimo przedłużonego terminu 30 czerwca 2024 r. OECD nie osiągnęła konsensusu w sprawie filaru pierwszego.

² Zdaniem przewodniczącego Podkomisji ds. Podatkowych w Parlamencie Europejskim Paula Tanga polaryzacja polityczna w Stanach Zjednoczonych przed listopadowymi wyborami grozi „wykolejeniem” dwufilarowego rozwiązania, jak pisał „Financial Times” po dyskusjach w tej sprawie na szczycie G-20 (Majdowski, 2024, s. 62–63).

³ W obronie osiągnięć OECD w zakresie międzynarodowej reformy podatkowej Sekretarz Generalny OECD przedłożył szczytowi G-20 w Brazylii raport (Majdowski, 2024, s. 62–63).

Główne przyczyny opóźnień we wdrażaniu Filaru 1

Jako główne przyczyny opóźnień we wdrożeniu filaru pierwszego należy wskazać nieporozumienia geopolityczne i ekonomiczne między państwami członkowskimi OECD/G20 Inclusive Framework. Sporna pozostaje realokacja praw podatkowych. Kraje różnią się co do tego, ile dochodów podatkowych powinno zostać przeniesionych z jurysdykcji macierzystych przedsiębiorstw międzynarodowych do jurysdykcji tych państw, w których mieszkają konsumenci tych przedsiębiorstw.

Innym punktem spornym był zakres nowych przepisów, w szczególności to, które firmy powinny podlegać nowym prawom podatkowym i czy przepisy mogą być dyskryminujące wobec określonej grupy (amerykańskich) firm. Ponadto pojawiły się rozbieżności co do szczegółów technicznych dotyczących alokacji zysków i zasad nexus, co utrudnia osiągnięcie jednolitego porozumienia. Kluczowym problemem jest jednak niepewny udział Stanów Zjednoczonych w wielostronnej konwencji Filaru 1; w kraju kilku członków Kongresu USA, głównie Republikanów, wielokrotnie krytykowało Filar Pierwszy. W Filarze 1 upatruje się niekorzystnego ukierunkowania na amerykańskie firmy. Związane jest to z ogólnym przesunięciem dochodów z podatku od osób prawnych z USA do innych jurysdykcji, głównie dużych, zamożnych rynków konsumenckich, takich jak UE (*Równoważenie dwóch filarów*, 2024).

Stany Zjednoczone odwołują się do badań, z których wynika, że zarówno Filar 1, jak i DST spadają nieproporcjonalnie na firmy amerykańskie, które są odpowiedzialne za od połowy do dwóch trzecich kwoty A, odpowiadając jednocześnie za 37% zysków 500 największych globalnych firm. Analiza dokonana przez Przedstawiciela Handlu Stanów Zjednoczonych (USTR) wykazała np., że 75% francuskiego podatku DST od reklam zostanie zapłacone przez dwie amerykańskie firmy, Alphabet (dawniej Google) i Meta (dawniej Facebook), podczas gdy w Wielkiej Brytanii 90% podatku zostało zapłacone przez pięć firm, które prawdopo-

dobnie są w dużej mierze lub całkowicie firmami amerykańskimi (*The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service). Badanie przeprowadzone w 2021 r. wśród 500 największych firm na świecie wykazało, że Filar 1 dotknąłby około 78 firm, w tym 37 z Europy. Łączna alokowana kwota wyniosłaby 87,5 mld USD, z czego 45% pochodzi od firm technologicznych (Devereux, Simmler, 2021).

Przeciwno wprowadzeniu opodatkowania gospodarki cyfrowej podatkiem, w kształcie stworzonym przez Filar 1, przemawiają również argumenty stanowiące polemikę z uzasadnieniem tego przedsięwzięcia. Istniały dwa uzasadnienia dla Filaru 1. Pierwszym było to, że wielonarodowe firmy nie płaciły sprawiedliwego udziału w podatkach międzynarodowych. Drugim uzasadnieniem był argument, że użytkownicy produktów cyfrowych tworzą wartość, co uzasadnia przypisanie części zysków do krajów rynkowych. Pierwszy argument stanowiący uzasadnienie wprowadzenia Filaru 1 można uznać obecnie za nieaktualny, ponieważ problem ten rozwiązuje zasadniczo Filar 2, który wprowadza podatek minimalny w wysokości 15%. Kwestionuje się argumentację, zgodnie z którą to użytkownicy tworzą wartość zysku i dlatego to ich państwa powinny mieć prawo do alokacji zysku. Trudno nie zgodzić się z argumentacją, że odniesienie do użytkowników nie ma zastosowania jedynie dla firm cyfrowych, ale może znaleźć zastosowanie również dla innych podmiotów, np. firm farmaceutycznych. Wprawdzie firmy cyfrowe mogą łatwiej przenosić zyski ze względu na ich koncentrację na aktywach niematerialnych, to zbliżony efekt mogą osiągnąć również firmy z innych branż, np. farmaceutycznej, i firm czerpiących zyski z tożsamości marki (np. Coca-Cola, Starbucks, Nike i McDonald's). Można wskazać również na firmy takie jak Apple, które chociaż sprzedają produkty fizyczne, czerpią korzyści z lojalności wobec marki, a także ze swoich zasobów cyfrowych (*The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service).

Zwraca się również uwagę na okoliczność, że w niektórych przypadkach, np. firmy cyfrowe, która zarabia na reklamodawcach, trudno będzie

ustalić ostatecznie podmioty, które pozostają na samym dole łańcuszka korzystającego z usług takich firm (*The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service).

Opory wobec Filaru 1 mogą wynikać również ze skomplikowania systemu przewidzianego w tym porozumieniu. Poziom skomplikowania Filaru 1 może przedstawiać trudne zadanie zagwarantowania zgodności z przepisami, co może zniwelować potencjalne korzyści zarówno dla podatników, jak i krajów rozwijających się (Mirembé, 2023, s. 53–54). Ponadto nie wszystkie kraje mogą skorzystać na relokacji środków przewidzianych w Filarze Pierwszym z powodu braku spełnienia wymogów nexus. Istnieje możliwość wystąpienia obopólnych korzyści jedynie dla krajów, które spełnią wymogi nexus. Takich wymogów mogą nie spełniać kraje pozostające na skraju ubóstwa, a zatem dla nich porozumienie może nie okazać się korzystne, nawet jeśli przystąpią do Filaru Pierwszego. Zachodzi bowiem ryzyko wzrostu obciążenia podatkowego, jeżeli dochód będzie ponownie przydzielany z jurysdykcji nakładającej niskie podatki do takiej, która nakłada wysokie (Mirembé, 2023, s. 53–54).

Skutki opóźnień we wdrażaniu Filaru 1 w zakresie opodatkowania gospodarki cyfrowej

Przedłużony termin 30 czerwca, w którym OECD miało osiągnąć porozumienie w sprawie kwoty A Filaru Pierwszego, minął bez porozumienia. Według OECD poczyniono postępy, a negocjacje wciąż trwają. Chociaż może to być prawdą; dopóki Stany Zjednoczone nie będą opowiadać się za Filarem 1, nie można go wyegzekwować. Może to oznaczać powrót do podatku DST. Już w tej chwili funkcjonuje on w wielu państwach. Podatki te różnią się między sobą, ale mogą być nakładane na przychody z reklam firm cyfrowych, sprzedaż na rynkach internetowych, sprzedaż danych i sprzedaż produktów cyfrowych.

Podatki od usług cyfrowych rozprzestrzeniły się. Przedstawiciel Handlu Stanów Zjednoczonych przeprowadził badania DST we Francji, a następnie w Austrii, Indiach, Włoszech, Hiszpanii, Turcji i Wielkiej Brytanii i ustalił, że dyskryminują one firmy amerykańskie. Na kraje te nałożono cła odwetowe, ale zawieszono je na czas rozpatrywania Filaru 1 (*The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service). Indie przyjęły podatek od reklam internetowych przez nierezydentów w 2016 r., a w 2020 r. rozszerzyły go na ogólny podatek od handlu elektronicznego (RSM, 2023). Kanada zatwierdziła wdrożenie DST od 28 czerwca 2024 r. z mocą wsteczną do 1 stycznia 2022 r. W Kanadzie DST wynosi 3% i pobierany jest od przychodów uzyskanych z niektórych usług cyfrowych, które opierają się na zaangażowaniu, danych i treściach wnoszonych przez kanadyjskich użytkowników a także sprzedaży lub licencjonowania danych użytkowników kanadyjskich (The Government of Canada, b.d.).

Ze względu na brak globalnego konsensusu kraje rozważają utrzymanie istniejących tymczasowych podatków od usług cyfrowych lub wdrożenie DST.

Uzasadnienie wprowadzenia podatków DST w różnych krajach jest bardzo zbliżone i opiera się na tej samej argumentacji, którą początkowo przedstawiano w odniesieniu do Filaru 1, że firmy cyfrowe nie płaciły wystarczającego podatku dochodowego, podczas gdy największa wartość jest w użytkownikach (*The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison*, Congressional Research Service).

Dla zrozumienia skutków gospodarczych należy zauważyć, że DST to podatki nakładane na *przychody*, a nie na *zyski* (dochód). W ten sposób, pod względem skutków gospodarczych są bardzo zbliżone do podatków sprzedażowych i akcyzy. Z drugiej strony, chociaż DST są podobne do podatków od sprzedaży stanowią dodatek do podatków od sprzedaży oraz podatków od wartości dodanej. Sprzedawcy cyfrowi pełnią rolę podmiotów zobowiązanych do pobierania w Stanach Zjednoczonych podatków stanowych podatków od sprze-

daży. Również Unia Europejska nałożyła na platformy cyfrowe obowiązek pobierania podatku od wartości dodanej. W Unii Europejskiej zakres podatku od wartości dodanej, który ma być pobierany, jest cały czas rozszerzany.

W przypadku podatników zachodzi ryzyko wzrostu obciążenia podatkowego, jeżeli dochód będzie ponownie przydzielany z jurysdykcji nakładającej niskie podatki do takiej, która nakłada wysokie. Jednakże ostatecznie rezultat może być korzystniejszy niż płacenie podatków od usług cyfrowych w licznych krajach.

Alternatywne możliwości dotyczące opodatkowania gospodarki cyfrowej podatkami dochodowymi

W doktrynie wysuwano różne alternatywne możliwości zastąpienia uregulowań wynikających z Filaru 1. W szczególności wskazywano na koncepcję nieodrzućcia instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, jaką jest stały zakład. W zamian K. Morawska (2022, s. 103–105) proponowała uzupełnienie tej definicji o koncepcję znaczącej obecności (bądź o inny paradygmat nieoparty na fizycznej obecności podatnika). W ocenie Autorki nowa definicja stałego zakładu powinna w szczególności uwzględniać następujące czynniki, które będą swego rodzaju warunkami wstępnymi dla ustanowienia znaczącej obecności gospodarczej: 1) prowadzenie działalności związanej ze świadczeniem usług cyfrowych, 2) osiągnięcie progu liczby użytkowników, oraz 3) osiągnięcie minimalnego progu przychodów. Inny autor wskazał dwie alternatywy dla rozwiązań Filaru 1. Pierwszą alternatywą dla wdrożenia jednej z tych nowych zasad nexus jest zmiana art. 5 i 7 Modelowej Konwencji Podatkowej OECD w celu uznania stałego zakładu za istniejący w przypadku odległego, ale trwałego i znaczącego zaangażowania podatnika w gospodarkę. Ponadto wpływ miałyby artykuły 10–13, 15, 21, 22 i 24 Modelowej Konwencji Podatkowej OECD. Drugą alternatywą jest wprowadzenie nowego samodzielnego

przepisu dającego jurysdykcji rynkowej prawo do opodatkowania (Sabo, 2020).

Również inni autorzy proponują oparcie rozwiązań na definicji stałego zakładu, proponując jednak, aby uznano, że przedsiębiorstwo posiada zakład w jednym z umawiających się państw, jeżeli przedsiębiorstwo mające siedzibę w jednym Umawiającym się Państwie zapewnia (lub oferuje) dostęp do aplikacji elektronicznej, bazy danych, internetowej platformy handlowej lub magazynu, lub oferuje usługi reklamowe na stronie internetowej lub w aplikacji elektronicznej, z której korzysta ponad 1000 indywidualnych użytkowników miesięcznie mających zamieszkanie w drugim Umawiającym się Państwie (Hongler, Pistone, 2015, s. 22–36).

Wnioski

Obecne międzynarodowe przepisy dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych nie są dostosowane do realiów nowoczesnej globalnej gospodarki i nie uwzględniają modeli biznesowych, które mogą czerpać zyski z usług cyfrowych w danym kraju bez fizycznej obecności. Obecne przepisy podatkowe nie uwzględniają również nowych sposobów generowania zysków w świecie cyfrowym. Wynika to nie tylko ze sprzeciwu niektórych państw w jego wdrożeniu, ale również z okoliczności, że wypracowanie rozwiązań, które miałyby charakter kompleksowy, jest bardzo trudne. Trudność ta związana jest również z okolicznościami odrębności regionalnych, złożoności materii oraz szybko zmieniającej się w gospodarce cyfrowej rzeczywistości. Sprzeciw Stanów Zjednoczonych w tej inicjatywie może mieć swoje konsekwencje przez dłuższy czas.

Filar 1 został zaprojektowany w sposób, który może pozwolić sprostać współczesnym wyzwaniom, takim jak opodatkowanie w przypadku braku fizycznej obecności podmiotu. Szczególne konsekwencje niesie brak zapewnienia konsen-

susu w ramach Filaru 1. Taki stan rzeczy nie tylko pozostawia lukę w regulacji opodatkowania cyfrowego, ale tworzy również niepewność dla MNE działających w wielu jurysdykcjach. Przejawia się to m.in. w tym, że wiele krajów zdecydowało się na jednostronne wdrożenie DST według własnego uznania.

Obie strony sporu przedstawiają argumenty za i przeciw wprowadzeniu Filaru 1. W ocenie autora pełne wdrożenie Filaru 1 pozwoliłoby na uniknięcie chaosu na gruncie zagadnień związanych z opodatkowaniem firm międzynarodowych. Dalsze wdrażanie podatku DST indywidualnie przez poszczególne państwa doprowadzi do wojny handlowej, której z pewnością chcą również uniknąć amerykańscy giganci technologiczni. W ocenie autora artykułu, chociaż regulacje w zakresie gospodarki cyfrowej zawarte w Filarze 1 należy uznać za niewystarczające, to jednak należy postulować przyjęcie tych rozwiązań i prace nad dalszym bardziej sprawiedliwym i mniej kontrowersyjnym podziałem. Niekonsekwentne wdrażanie Filaru 1 powoduje, że opodatkowanie w szczególności platform cyfrowych jest ciągle nieuchwytnym narzędziem realizacji zamierzeń państw co do podziału opodatkowania z tytułu gospodarki cyfrowej. Podejście formułowe do określania alokacji zysków przedsiębiorstw w ramach pierwszego filaru sprawia, że stanowi głęboką zmianę wieloletnich regulacji w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego, a jego konsekwencje mogą kształtować przyszłe zasady międzynarodowej polityki opodatkowania osób prawnych, szczególnie w świecie cyfrowym. Dlatego należy go postrzegać jako pierwszy, choć niewielki krok w kierunku pełnego nowego systemu alokacji zysków na poziomie globalnym.

Jeśli porozumienie w ramach Filaru 1 zostanie osiągnięte, ważne będzie monitorowanie, w jaki sposób kraje zmieniają lub uchylają swoje DST. DST uważane są bowiem za środki tymczasowe do czasu osiągnięcia porozumienia na poziomie OECD.

Bibliografia

- BEPS Action 1 (2015). https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241046-en.pdf?expires=1727540890&id=id&accname=guest&checksum=C56E8905C6B7B641DA4B55367193B8A1_EN.pdf (dostęp: 30.09.2024).
- Devereux, M., Simmler, M. (2021). 'Who Will Pay Amount A?', *EconPol Policy Brief*, 36(5), lipiec, https://www.econpol.eu/sites/default/files/202107/EconPol_Policy_Brief_36_Who_Will_Pay_Amount_A_o.pdf (dostęp: 29.09.2024).
- Gajewski, D. (2018). Regulacje z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego a wdrożenie działań BEPS, *Studia BAS. Biuro Analiz Sejmowych*, 2(54).
- Hongler, P., Pistone, P. (2015). Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy, *WU International Taxation Research Paper Series*, 15.
- Majdowski, F. (2024). Aktualności z Brukseli, *Przegląd Podatkowy*, 4.
- Mirembé, R. (2023). Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?, *Analizy i Studia CASP*, 1(15), s. 43–56.
- Morawska, K. (2022). Wpływ rewolucji cyfrowej na międzynarodowe zasady podziału praw do opodatkowania, *Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu*, 3(10).
- Mozgiel-Wiecha, K. (2021). Nowe ramy podatku cyfrowego, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio G (Ius)*, 68(2).
- OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2020). <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf> (dostęp: 28.09.2024).
- O'Reilly, P. et al. (2023). Aktualizacja oceny wpływu ekonomicznego filaru pierwszego: projekt OECD/G20 dotyczący erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków, *OECD Taxation Working Papers*, 66.
- RSM (2023). <https://rsmus.com/insights/services/business-tax/india-has-significantly-expanded-its-equalization-levy.html> (dostęp: 22.09.2024).
- Sábo, J. (2020). Taxation of digital services from international tax law perspective, *Financial Raw Review*, 20(4).
- Tapscott, D. (1998). *Gospodarka cyfrowa. Nadzieje i niepokoje Ery Świadomości Systemowej*. Warszawa: Business Press.
- Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report (2018). https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en.html (dostęp: 29.09.2024).
- The Government of Canada (b.d.). <https://www.canada.ca/en/services/taxes/excise-taxes-duties-and-levies/digital-services-tax.html> (dostęp: 29.09.2024).
- The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One (the MLC) (n.d.). <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.htm> (dostęp: 30.09.2024).
- The OECD/G20 Pillar 1 and Digital Services Taxes: A Comparison (n.d.). *Congressional Research Service*, <https://crsreports.congress.gov/product/pdf/R/R47988> (dostęp: 21.09.2024).
- Wiśniak-Wiśniewska, A., Czerwiński, M. (2016). Świat podatków po projekcie BEPS i jego wpływ na polskich podatników, *Przegląd Podatkowy*, (6).

Akty normatywne

- Równoważenie dwóch filarów* (2024). [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI\(2024\)762346_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2024/762346/EPRS_BRI(2024)762346_EN.pdf) (dostęp: 30.09.2024).
- Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (2021). <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> (dostęp: 30.09.2024).
- Wniosek DYREKTYWA RADY ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca; COM/2018/0147 final – 2018/072 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=COM:2018:0147:FIN> (dostęp: 16.09.2024).
- Wniosek DYREKTYWA RADY w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych; COM/2018/0148 final – 2018/073 (CNS), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=COM:2018:0148:FIN> (dostęp: 16.09.2024).

Abstract

The Future of Income Taxation of the Digital Economy

Despite rapid technological change, international principles of profit allocation have remained unchanged for almost a century. The principle that the allocation of profits is linked to the location of the permanent establishment derives from international corporate taxation law and is linked to the so-called permanent establishment principle (permanent establishment), which seeks to attribute a company's income to the country in which it actually does business. In this article, the author outlines what changes in international tax law are possible with regard to profit allocation in the digital economy.

Keywords: digital economy, profit allocation, Pillar One, DST

JEL Classification: K34

Otrzymany: 8 października 2024 r.
Zaakceptowany: 20 października 2024 r.
Opublikowany: 30 grudnia 2024 r.



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

· WYDAWCA ·

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

· KONTAKT ·

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