

# Państwo i społeczeństwo

Handel elektroniczny wyzwaniem dla prawodawców

## Problemy opodatkowania w gospodarce cyfrowej

Rewolucja cyfrowa przekształca gospodarkę, modele biznesowe i zmienia życie obywateli. Ma też ogromny wpływ na zdolność rządów do zwiększania dochodów dzięki wpływom podatkowym. Wyzwania związane z cyfryzacją skłaniają jednak do poszukiwania odpowiedzi na bardzo złożone pytania: jak rozpoznać tworzenie wartości firmy, której główna siedziba znajduje się w Niemczech, sprzedawcy funkcjonują w Singapurze, a użytkownicy są globalni i która zarabia na sprzedaży reklam lub baz danych innym międzynarodowym przedsiębiorstwom? Obecne międzynarodowe prawo podatkowe i jego podstawowe zasady nie nadążają za tempem zmian w globalnych praktykach biznesowych, a proponowane rozwiązania nie znajdują akceptacji wszystkich państw, czego przykładem jest podatek dla największych koncernów internetowych – GAFA. Nic też nie wskazuje, że się to wkrótce zmieni.

**JOLANTA GAŁUSZKA****Wprowadzenie**

Problem gospodarki cyfrowej narodził się wraz z rozwojem technologii informatycznych oraz służących komunikacji. Internet stworzył nowe możliwości, ale też sprawił, że aktywność gospodarcza oraz konsumpcja wymknęły się spod kontroli krajowych jurysdykcji podatkowych. Powstanie globalnej sieci doprowadziło bowiem do digitalizacji całej gospodarki światowej.

Gospodarka cyfrowa nie jest epoką rewolucyjnych modeli biznesowych, ale stanowi ewolucję już istniejących, a także produktów i usług<sup>1</sup>. E. Brynjolfsson i M. McAfee w swoich pracach nad ekonomią technologii cyfrowych wskazują na istotną uzupełniającą rolę innowacji w digitalizacji, które znajdują odzwierciedlenie w zmianach procesów biznesowych i organizacyjnych<sup>2</sup>.

Należy jednak podkreślić, że to co rodzi potencjał możliwości rozwoju w sektorze prywatnym, jednocześnie staje się wyzwaniem dla sektora finansów publicznych, który nie jest tak elastyczny w dostosowaniu rozwiązań, na przykład fiskalnych, do zmieniających się warunków.

Cyfrowe modele biznesowe służą zwiększeniu wydajności, a także generowaniu dodatkowych lub alternatywnych źródeł przychodów. Stąd też wyzwaniem dla prawodawców jest skuteczne uszczelnienie systemu podatkowego umożliwiające efektywne opodatkowanie transakcji zarówno osób fizycznych, jak i międzynarodowej aktywności gospodarczej osób prawnych. Problem jednak polega na tym, że digitalizacja tworzy wirtualną przestrzeń dla gospodarki realnej, a podatek jest jak najbardziej „przyziemnym” komponentem gospodarki. Kwestia ta stała się przedmiotem zainteresowania Komisji Europejskiej oraz OECD (Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju, ang. *Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD*), których dane wskazują, że tylko aktywność obejmująca sprzedaż w ramach e-handlu (lub inaczej *e-commerce* – e-biznesu) stanowi około 2 bln dolarów rocznie<sup>3</sup>.

Dodatkowo, Komisja Europejska wyraziła obawy dotyczące przydatności istniejących przepisów, między innymi podatku od osób prawnych, które są oparte na fizycznej obecności w danym kraju<sup>4</sup>, co w praktyce oznacza, że zyski powinny być opodatkowane tam, gdzie tworzona jest wartość, zgodnie z lokalnym prawodawstwem.

<sup>1</sup> D. Bonnet, G. Westermann: “The best digital business models put evolution before revolution”, *Harvard Business Review*, January, (2015) <<https://hbr.org/2015/01/the-best-digital-business-models-put-evolution-before-revolution>> (data dostępu 12.9.2017).

<sup>2</sup> E. Brynjolfsson, A. McAfee: “Race Against The Machine: How The Digital Revolution is Accelerating Innovation, Driving Productivity, and Irreversibly Transforming Employment and the Economy”, *Digital Frontier Press*, Lexington, (2011): 102.

<sup>3</sup> “Tax Authorities Worldwide Lean on E-Commerce Sites to Collect VAT”, April 5, 2019, <<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/tax-authorities-worldwide-lean-on-e-commerce-sites-to-collect-vat>> (data dostępu 23.9.2019).

<sup>4</sup> 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”, 148, March 21, (2018): 2.

## Fenomen digitalizacji

Gospodarkę cyfrową można zdefiniować jako „globalną sieć działań gospodarczych i społecznych, które są obsługiwane przez platformy, takie jak Internet, sieci komórkowe, bezprzewodowe inteligentne sieci połączeń telekomunikacyjnych”<sup>5</sup>. Odnacza się ona szeregiem specyficznych cech stanowiących o jej odmienności i wyjątkowości, choć katalog ten nie jest zbiorem zamkniętym<sup>6</sup>. Należą do nich:

- Płynność obejmująca:
  - płynność wartości niematerialnych, oznaczająca łatwość i swobodę ich przeniesienia pomiędzy przedsiębiorstwami oraz dystrybucję, prowadzi do fazy rozwoju niezależnie od posiadanych aktywów oraz
  - płynność użytkowników i firm, co przejawia się w wykorzystaniu technologii informacyjnych zmniejszających koszty organizacji i transportu.
- Wirtualność. Usługi i produkty dostarczane przez gospodarkę cyfrową są powiązane z danymi przechowywanymi w serwerach lub systemach, w przeciwieństwie do przemysłu, który musi mieć fizyczny produkt i miejsce do jego magazynowania.
- Wielowymiarowy model biznesowy do interaktywnego wykorzystania. Pozwala wielu grupom na interakcję bez konieczności bezpośredniego fizycznego kontaktu.

Platforma cyfrowa jest środkiem komunikacji bez jakichkolwiek ograniczeń wynikających z fizycznej obecności w konkretnym miejscu i czasie. W praktyce oznacza to kontakty grup znajdujących się w różnych jurysdykcjach, co jest bezcenne w kontaktach handlowych.

- Wysoka wartość dodana. Produkty i usługi cyfrowe są bardziej zaawansowane technologicznie, przez co ich wartość jest wyższa. Natomiast zazwyczaj wartość dodana i koszt nie są proporcjonalne. Produkty cyfrowe i usługi oparte są na zaawansowanej wiedzy i technologii inwestycyjnej i nie pokrywa się to z klasycznym popytem i podażą na rynku wiedzy i technologii, jak też z tradycyjną dostawą liniową. W gospodarce cyfrowej trudno jest w sposób bezpośredni stosować strategie cen rynkowych.

- Zależność od danych. Gospodarka cyfrowa wykorzystuje ogromne ilości gromadzonych informacji, które umożliwiają optymalizację modelu biznesowego oraz oferowanych usług i produktów badawczo-rozwojowych.

Jedną ze szczególnych cech jest tworzenie wartości *online*, którą z powodzeniem można określić mianem wirtualnej (lub pracy cyfrowej). Przykładem jest monetyzacja<sup>7</sup> danych, która odgrywa

<sup>5</sup> J. Li: „Protecting the Tax Base in the Digital Economy”, *United Nations Department of Economic and Social Affairs Paper No. 9*, June, (2014): 5.

<sup>6</sup> W. Peng: „Multinational Tax Base Erosion Problem of the Digital Economy”, *Modern Economy* Vol.7, No.3, (2016): 345-352.

<sup>7</sup> M. Najjar i W. Kettinger (2013, s. 213-214) opisują monetyzację danych jako wartość niematerialną, która jest przekształcana na wartość rzeczywistą, zwykle przez sprzedaż. Z kolei zdaniem J. Fred jest to generowanie przychodów z danych i produktów pochodnych oraz produktów i usług opartych na danych (Fred, 2017, s. 24). M. Najjar, W. Kettinger: „Data Monetization: Lessons from a Retailer’s Journey”, *MIS Quarterly Sloan Management Review*, Vol.12, No.4,(2013); J. Fred: „Data Monetization – How an Organization Can Generate Revenue With Data?” Tampere University of Technology (2017). Monetyzacja danych to przekształcanie posiadanych aktywów w dodatkowe źródło dochodów. W jej ramach oferowane są bazy adresowe, które można spieniężyć.

kluczową rolę w sektorze cyfrowym<sup>8</sup>. Jednocześnie jest to wyzwanie do obliczania wartości w sektorze cyfrowym, ponieważ konsumenci otrzymują bezpłatne usługi w zamian za dostarczanie danych<sup>9</sup>.

Z kolei U. Huws wskazuje na inną słuszną specyfikę, w myśl której w gospodarce cyfrowej elementem dość charakterystycznym są nieostre granice między produkcją a konsumpcją<sup>10</sup>. Nie można jednoznacznie zdefiniować granic gospodarki cyfrowej, jednak transakcje odbywające się w jej ramach można podzielić następująco: „usługi elektroniczne, dostawa przez Internet usług innych niż usługi elektroniczne, oraz dostawa zamówionych towarów on-line”. Co oznacza, że gospodarka cyfrowa opiera się na produkcji, konsumpcji i indeksowaniu treści.

Gromadzone dane, rozproszone, zagregowane, przechowywane i analizowane, tworzą wartość dzięki zwiększeniu przejrzystości i poprawie zarządzania wydajnością. Dodatkową korzyścią jest precyzyjne adresowanie oferty do klienta, co ułatwia mu podejmowanie decyzji<sup>11</sup>.

Przedsiębiorstwa cyfrowe mogą znacznie łatwiej osiągnąć przewagę konkurencyjną, ponieważ uczestników rynku poddaje

się transparentnej i ostrej ocenie znacznie szybciej niż w bardziej tradycyjnych obszarach gospodarki<sup>12</sup>. Sektor cyfrowy jest bardziej uzależniony od własności intelektualnej niż tradycyjna aktywność stacjonarna<sup>13</sup>. Stworzeniu pozycji dominującej lub „pozycji strażnika” (z ang. *gatekeeper position*) służą zazwyczaj patenty, które dają kontrolę nad dostępem do technologii i określonych standardów, stawiając wyzwanie przetrwania lub rozwoju nowym uczestnikom rynku, pomimo że bariery wejścia są stosunkowo niskie. W związku z tym, gospodarka cyfrowa bezwzględnie wymaga angażowania się w innowacje, nowe technologie, produkty i kanały sprzedaży<sup>14</sup>. Stąd inwestowanie w badania i rozwój wydaje się być kluczowym elementem aktywności na rzecz trwałego sukcesu firmy. Według OECD, efekty sieci są ważną cechą wielu cyfrowych modeli biznesowych i mogą albo dodać istotnej wartości albo znacznie ją umniejszyć<sup>15</sup>.

Znamienną cechą gospodarki cyfrowej są wielostronne platformy (np. sieci komórkowe, portale społecznościowe), które bez digitalizacji nie miałyby prawa bytu. Udostępniając witrynę, modele biznesowe generują przychody z jednej lub kilku

<sup>8</sup> J. Li: „Protecting the Tax Base...”, op.cit., s. 5.

<sup>9</sup> N. Van Gorp, O. Batura: „Challenges for Competition Policy in a Digitalised Economy. In-depth Analysis for the ECON Committee, European Parliament Directorate General for Internal Policies. Policy Department A. Economic and Scientific Policy, July, (2015), s. 21.

<sup>10</sup> U. Huws (2015): *The Cyberariat Comes of Age: Labour in the Global Digital Economy*, “Monthly Review Press” Aakar Books, Delhi, s. 50.

<sup>11</sup> J. Li: „Protecting the Tax Base...”, op.cit., s. 26.

<sup>12</sup> N. Van Gorp, O. Batura: „Challenges for Competition... op.cit., s. 23.

<sup>13</sup> OECD: „Discussion Draft on Action 1 (Tax Challenges of the Digital Economy) of the BEPS Action Plan-Centre for Tax Policy and Administration”, *Centre for Tax Policy and Administration*, April (2014).

<sup>14</sup> N. Van Gorp, O. Batur: „Challenges for Competition... op.cit., s. 6-7.

<sup>15</sup> OECD: „Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 Deliverable”, Paris: OECD Publishing, October, (2015), ss. 100-104, 148-146.

grup użytkowników, których decyzje i działania wpływają na siebie nawzajem (np. użytkowników sieci społecznościowej i odpowiadających im reklamodawców). Te wielostronne modele biznesowe mogą być rozpowszechniane w różnych krajach. Typową konsekwencją efektów sieciowych i platform wielostronnych w gospodarce cyfrowej jest tworzenie monopolistycznych lub oligopolistycznych struktur rynkowych z firmami liderami, które skutecznie pozyskują dużą bazę użytkowników. Jednak postęp technologiczny i spadek kosztów uruchomienia tego rodzaju przedsięwzięć zwiększają konkurencję i utrudniają utrzymanie pozycji lidera na rynku.

Przy takiej specyfice digitalizacji gospodarki nasuwają się słowa V. Tanzi, który opisuje transakcje handlu elektronicznego jako „termity fiskalne”, które podgryzają podstawę opodatkowania konsumpcji<sup>16</sup>. Słowa te można z powodzeniem odnieść do tradycyjnej gospodarki, której fundamenty zostały w ten sposób naruszone.

### Zasady opodatkowania w gospodarce cyfrowej

Digitalizacja stała się wyzwaniem dla wprowadzających kompleksowe zmiany międzynarodowych zasad podatkowych. Obecna debata koncentruje się głównie na wykonalności proponowanych rozwiązań. Problemy dotyczą przede wszystkim identyfikacji podstawy opodatkowania, określenia jej wielkości, przypisania do właściwej jurysdykcji

oraz egzekwowania zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy trudno określić kto kupuje, kto sprzedaje i gdzie wszystko się odbywa. Innym słowy, jak wyróżnić terytorium w „bezszwowym” cyfrowym świecie, który ignoruje granice administracyjne poszczególnych państw?

W przypadku handlu elektronicznego obecnie istnieją cztery główne podejścia:

- międzynarodowy system precyzujący zasady klasyfikacji dochodów, traktujący serwery jako stałe zakłady (z ang. *permanent establishment* – PE);
- system stosuje jedną regułę źródła dla jurysdykcji ustanowionej (z ang. *demand jurisdiction*) w odniesieniu do wszystkich dochodów z handlu elektronicznego;
- ogólna formuła (systemu) opodatkowania;
- system stosuje wyłącznie zasady opodatkowania osób fizycznych w e-handlu.

Jeśli chodzi o kwestie klasyfikacji dochodów, to zostały one włączone do Modelowej Konwencji Podatkowej (MPK) OECD wraz z katalogiem przykładów i zasad. Zawarto tam szczegółowe przykłady transakcji i ich klasyfikacje. Jeśli zaś chodzi o zasadę stałego zakładu, dodano ją do art. 5 MPK precyzując, że serwer może stanowić stały zakład, o ile jest on „zasadniczą i znaczącą częścią działalności gospodarczej przedsiębiorstwa jako całości lub gdy inne podstawowe funkcje przedsiębiorstwa są przenoszone za pośrednictwem sprzętu komputerowego”. Jednak takie ujęcie jest ograniczone, ponieważ nie uwzględnia perspektywy prawa w zakresie technologii

<sup>16</sup> V. Tanzi: „Globalization, Technological Developments and the Work of Fiscal Termites”, *IMF Working Paper* 2000, No. WP/00/181; „Fiscal Affairs Department, International Monetary Fund”, Washington DC. <<https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2000/wp00181.pdf>> (data dostępu 25.4.2009).

cyberprzestrzeni i pomija centrale. W wypadku zasady serwera jako stałego zakładu, nadal jest mowa o fizycznej lokalizacji, mimo wszystkich trudności jakie wiąże się z jej określeniem. Trudno jest bowiem określić połączenie między transakcją *e-commerce* a serwerem w konkretnym miejscu. Niełatwo jest też na przykład zlokalizować serwer, w jakiegokolwiek jurysdykcji podatkowej, nie wykluczając rajów podatkowych. Nie ma przy tym uzasadnienia określanie jednej jurysdykcji do opodatkowania dochodów w kraju położenia serwera, ponieważ często nie istnieje powiązanie gospodarcze między miejscem serwera a miejscem tworzenia dochodu.

Kolejne podejście mówi o systemie, który stosuje jedną regułę, domagając się jurysdykcji dla wszystkich dochodów z handlu elektronicznego. Reuven S. Avi-Yonah<sup>17</sup> wskazał jedno z pierwszych rozwiązań stanowiących odpowiedź na wyzwania związane z podatkiem dochodowym w handlu elektronicznym. Trzeba jednak zauważyć, że także on nie brał pod uwagę literatury przedmiotu i argumentów dotyczących cyberprzestrzeni. Zamiast tego skupił się całkowicie na podatkach. Po pierwsze, zasugerował „unikanie kwestii klasyfikacji przez przyporządkowanie usług, opłat licencyjnych, czynszów i sprzedaży w handlu elektronicznym do tej samej reguły źródłowej”. Po drugie, stwierdził, że do opodatkowania dochodów z handlu elektronicznego nie jest wymagany żaden próg fizyczny. Dlatego zasugerował, że „potrącony

podatek u źródła w kwocie brutto powinien być nałożony na sprzedaż świadczoną drogą elektroniczną w jurysdykcji ustanowionej, w wysokości równej stawce podatku dochodowego od osób prawnych w jurysdykcji określonej po angielsku jako *demand jurisdiction*”.

Rozwiązanie to ma jednak słabe ogniwa. Zalecany podatek „u źródła” brutto w niektórych przypadkach prowadzi do nadmiernego lub podwójnego opodatkowania. Pierwsza propozycja stosowania zasady źródła dla wszystkich kategorii przychodów jest możliwa, ale problematyczna, ponieważ tworzy dwa oddzielne międzynarodowe systemy podatkowe: jeden dla handlu elektronicznego, a drugi dla handlu nieelektronicznego. Ponadto istnieje poważna trudność z realizacją propozycji, która daje prawo do pobierania podatku dochodowego z handlu elektronicznego w jurysdykcji ustanowionej. Nie ma uzasadnionego powodu, aby zarzucić prawo do opodatkowania takich dochodów w innych jurysdykcjach.

Kolejne podejście dotyczące rozwiązania problemów opodatkowania w gospodarce cyfrowej odnosi się do wzorców (systemów) opodatkowania. Jiyan Li przeanalizowała międzynarodowy system podatkowy z punktu widzenia rozwoju handlu elektronicznego, dochodząc do wniosku, że e-handel pogłębia już wcześniej zakorzenione słabości systemów podatkowych<sup>18</sup>.

Dla rozwiązania tych trudności zaproponowała rozróżnienie pomiędzy dochodami portfolio, a bezpośrednimi dochodami

<sup>17</sup> R.S. Avi-Yonah: *International Tax as International Law: An Analysis of The International Tax Regime*, Cambridge University Press, 2007.

<sup>18</sup> J. Li: „International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study”, *Canadian Tax Foundation*, (2003), ss. 31-32, 34-35.

z działalności gospodarczej. Jeśli chodzi o dochody portfolio, proponuje jednolity podatek u źródła w kraju zamieszkania płatnika. W wypadku dochodów z działalności gospodarczej, zaproponowała rozdzielanie jurysdykcji w celu opodatkowania dochodów między różnymi krajami uczestniczącymi w transakcji zgodnie ze wzorem uwzględniającym wszystkie istotne czynniki ekonomiczno-lojalnościowe. Niestety ta opcja opodatkowania ignoruje podstawowe cechy *e-commerce* jako handlu globalnego, wirtualnego i anonimowego. Propozycja została bowiem oparta na fundamentalnej zasadzie lokalizacji miejsca handlu elektronicznego oraz udziału każdego miejsca w tworzeniu tego dochodu. Należy natomiast podkreślić, że wszystkie obecne wyzwania związane z *e-commerce* wynikają z tego, że nie ma faktycznego miejsca prowadzenia handlu elektronicznego. *E-commerce* ma swoją niczym nieograniczoną przestrzeń w wirtualnym świecie, którą trudno przypisać poszczególnym krajom i ich gospodarkom o sformalizowanych granicach.

Ostatnie z podejść odnosi się do opodatkowania w miejscu zamieszkania (jurysdykcja personalna) jako jedynej właściwej jurysdykcji z prawem do nałożenia podatku. Warto wspomnieć, że jedna z pierwszych odpowiedzi na wyzwania w zakresie opodatkowania w handlu elektronicznym została wskazana w 1996 r. przez Departament Skarbu USA. Departament zwrócił uwagę na wzrost liczby nowych technologii komunikacyjnych i handlu elektronicznego,

który prawdopodobnie spowoduje, że zasada rezydencji podatkowej stanie się kluczowa w rozwiązywaniu problemów stawianych przez gospodarkę cyfrową. W świecie cyberprzestrzeni trudne do zastosowania są tradycyjne pojęcia umożliwiające powiązanie dochodów z określoną lokalizacją geograficzną. Z tego względu opodatkowanie „u źródła” może utracić uzasadnienie i stać się nieaktualne w handlu elektronicznym. Warto natomiast podkreślić, że prawie wszyscy podatnicy mają miejsce zamieszkania, co można by brać pod uwagę myśląc o opodatkowaniu.

Rozwiązania oparte na regule rezydencji podatnika mogą sprawiać wrażenie przynajmniej częściowego rozwiązania problemu handlu elektronicznego, ponieważ całkowicie ignorują opodatkowanie terytorialne oraz koncentrują się na osobach fizycznych i podatkach (przede wszystkim podatkach PIT, CIT i VAT). Nie można jednak nakładać podatków od dochodów osobistych na handel elektroniczny, ponieważ trudno jest wskazać siedzibę korporacji prowadzącej *e-commerce*. Ponadto, jak wspomniano powyżej, łatwo da się uniknąć takiego opodatkowania, ponieważ handel elektroniczny jest anonimowy, a firmy mogą mieć siedzibę w kraju z niskim poziomem opodatkowania lub stosujących stawkę zerową.

### Międzynarodowe inicjatywy

Powszechnie uważa się, że gospodarka cyfrowa nie może być traktowana jako „ogrodzony pierścień” dla celów podatkowych<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> European Commission, *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy – Report*, Brussels, (2014): 41.

Jednocześnie propozycje dotyczące opodatkowania firm w gospodarce cyfrowej znacznie się różnią pod względem celów i metod rozwiązywania problemów. Brak konsensusu wynika m.in. z tego, że nie ma wspólnej definicji i pomiaru istotnych elementów łańcucha wartości cyfrowych, będących odzwierciedleniem osiągnięć technologicznych.

OECD rozpoczęła dyskusję na temat opodatkowania handlu elektronicznego w 1997 r. podczas międzynarodowej konferencji w fińskim Turku „Zniesienie barier globalnego handlu elektronicznego”, zorganizowanej przez OECD, rząd Finlandii we współpracy z Komisją Europejską i rządem Japonii. Natomiast w 1998 r. w Ottawie podczas Konferencji Ministerialnej OECD przyjęto raport Komisji Spraw Fiskalnych (ang. *Committee on Fiscal Affairs, CFA*) „Handel elektroniczny: warunki ramowe opodatkowania” (ang. *Report "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions"*).

W ramach tego raportu opracowano i zatwierdzono ramy podatkowe, zgodnie z regułą, że: „zasady podatkowe, którymi kierują się rządy w odniesieniu do tradycyjnego handlu powinny mieć również zastosowanie do handlu elektronicznego. (...) Stosowanie zasad opodatkowania elektronicznego w odniesieniu do handlu elektronicznego powinno umożliwiać utrzymanie suwerenności podatkowej krajów, zapewnić sprawiedliwy podział podstawy opodatkowania między krajami oraz służyć

uniknięciu podwójnego i niezamierzonego opodatkowania”<sup>20</sup>.

W wyniku prac w Ottawie powołano pięć Technicznych Grup Doradczych (*Technical Advisory Groups, TAGs*), których praca doprowadziła do powstania kilku raportów. Sugerowano w nich wyjaśnienie oraz dopracowanie kilku zasad i koncepcji międzynarodowego systemu podatkowego. Główne wyzwania dotyczyły klasyfikacji dochodów i identyfikacji stałych zakładów (siedzib) przedsiębiorstw.

W trakcie prac nad projektem BEPS (erozja podstawy opodatkowania i transfer zysków, ang. *Base Erosion and Profit Shifting*), OECD uznało rozwiązanie problemów podatkowych dotyczących gospodarki cyfrowej za priorytetowe. Stwierdzono, że cyfrowe modele biznesowe umożliwiają agresywne planowanie podatkowe. Choć OECD nakreśla pewne technologiczne i innowacyjne podstawy modeli biznesowych epoki cyfrowej, w tym potencjalne konsekwencje opodatkowania, to jednak nie zostały one dokładnie omówione. Propozycje Organizacji można uznać za idące we właściwym kierunku, ale nie zapewniają one satysfakcjonującego opodatkowania dochodów w gospodarce cyfrowej. Powodem są przede wszystkim ograniczenia techniczne. Kluczowe jest natomiast, aby proponowane rozwiązania uwzględniały rozwój technologii.

Paradoksalnie OECD z jednej strony koncentruje się na zapobieganiu negatywnym skutkom erozji podstawy opodatkowania i przesunięciu zysków (BEPS), z drugiej

<sup>20</sup> OECD: „Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce”, Turku (Finland), *OECD Digital Economy Papers*, No. 38, OECD Publishing, Paris, (1998).



artykułuje pozytywny wymiar digitalizacji. Koncentracja na BEPS jest uzasadniona interesem państw. Natomiast specyfika gospodarki cyfrowej zaostreza ten mechanizm, chociaż strategie planowania podatkowego mogą być podobne do tych, które dotyczą tradycyjnych rozwiązań stosowanych przez przedsiębiorstwa.

Zdaniem J. Englisch prace OECD raczej wskazują, jak modele biznesowe międzynarodowych przedsiębiorstw w sektorze IT lub handlu elektronicznym mogą ułatwić obniżenie lub całkowite omińnięcie opodatkowania. Możliwości rozwiązania problemów podatkowych artykułowane przez OECD sprowadzają się do łagodzenia zagrożeń związanych z BEPS i zwiększania świadomości na temat tych wyzwań w obszarze opodatkowania<sup>21</sup>, zamiast konfrontować kwestie podatkowe dotyczące cyfrowych modeli biznesowych z propozycjami ich rozwiązania. Stąd też prace w ramach Grupy zadaniowej do spraw gospodarki cyfrowej (TFDE, ang. *OECD's Task Force on the Digital Economy*) zostały wsparte literaturą przedmiotu na temat różnych propozycji reform. Badania naukowe dotyczące wpływu digitalizacji na zmiany polityki podatkowej, która jest brana pod uwagę przy podejmowaniu decyzji przez przedsiębiorstwa, zdarzają się jednak

stosunkowo rzadko. Zarówno z tej przyczyny, jak i braku jednolitej interpretacji terminu „tworzenie wartości” w gospodarce cyfrowej, poprawa redystrybucji dochodów z działalności gospodarczej w skali globalnej stanowi obecnie najpoważniejsze wyzwanie dla prawodawców. Opodatkowanie zysków zgodnie z tworzeniem wartości jest powszechnie uznane za nowy paradygmat w przepisach międzynarodowych. Pogląd ten ujawnia, że odpowiednie propozycje reform dotyczące opodatkowania są przedwcześnie. Osiągnięcie kompromisu w tym względzie należy więc traktować jako warunek wstępny.

### Źródło problemów efektywnego opodatkowania

Opodatkowanie w cyfrowej gospodarce stało się przedmiotem analiz, zarówno praktyków, jak i środowiska akademickiego. Jednak poza nielicznymi dowodami na skuteczne, ale i agresywne metody międzynarodowego planowania podatkowego amerykańskich firm<sup>22</sup>, nie ma konkretnych badań empirycznych dotyczących zależności między modelami przedsiębiorstw cyfrowych a międzynarodowymi modelami podatkowymi<sup>23</sup>. Ten brak dowodów może wynikać z niedoboru dostępnych danych służących określeniu stopnia digitalizacji,

<sup>21</sup> OECD, „Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, 12 February, <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>, (2013): 73, 142; J. Englisch: „BEPS Action 1: Digital Economy – EU Law Implications”, *British Tax Review*, June, (2015): 281.

<sup>22</sup> European Commission: *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy – Report*, Brussels, 2014, s. 24, Annex 2 A and 2 B.

<sup>23</sup> K. J. Klassen, S. K. Laplante, C. Carnaghan: „A Model of Multinational Income Shifting and an Application to Tax Planning with E-Commerce”, *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 36, No. 2, (2014): 40; E. E. Lopez: „An Opportunistic, and yet Appropriate, Revision of the Source Threshold for the Twenty-First Century Tax Treaties”, *Intertax*, Vol. 43, No. 1, (2015): 13; D.W. Blum: „International/OECD-Permanent Establishments and Action 1 on the Digital Economy of the OECD Base Erosion and Profit Shifting Initiative

struktur organizacyjnych, finansowych cech cyfrowych modeli biznesowych, a także wymiaru zagadnienia. Niemniej badania nad podatkiem ze sprzedaży i e-handel (głównie w USA), a także niedawne prace OECD nad przesunięciem zysków oraz wykorzystaniem wartości niematerialnych i prawnych w planowaniu podatkowym przyczyniają się do zrozumienia wagi problemów.

H. Nguyen i inni stwierdzają, że obecne prawodawstwo USA nie określa bezpośrednio przedmiotu zobowiązań podatkowych, a tym samym prowadzi do erozji podstawy opodatkowania, ponieważ sprzedawcy internetowi korzystają z różnic w stawce podatkowej<sup>24</sup>.

Odpowiednio: L. Einav, D. Knoepfle, J. Levin, N. Sundaresan (2014) potwierdzają ujemną korelację sprzedaży on-line z odpowiednią stawką podatku od sprzedaży w odniesieniu do lokalizacji sprzedającego na podstawie danych transakcji platformy E-Bay<sup>25</sup>. D. R. Agrawal wskazuje ponadto, że zwiększający się dostęp do szybkiego Internetu ułatwia efektywne pod względem podatkowym alokowanie przychodów przez firmy w Stanach Zjednoczonych, a tym samym intensyfikuje

konkurencję podatkową z tytułu podatku od sprzedaży<sup>26</sup>.

Literatura z dziedziny finansów wskazuje, że przedsiębiorstwa sektora cyfrowego przyjmują takie struktury, aby umożliwić im to optymalne zarządzanie wysokością płaconych podatków. K. J. Klassen, S. K. Laplante, C. Carnaghan wskazują, że firmy wielonarodowe z siedzibą w USA zgłaszają znacznie niższe efektywne stawki podatkowe, jeśli mają wysoki udział w dochodach za pośrednictwem kanałów internetowych i zagranicznych<sup>27</sup>. Jak dotąd są to jedyne badania wskazujące na ścisły związek między cyfrową formą biznesu i konsekwencjami podatkowymi.

Literatura przedmiotu wskazuje na różne propozycje sugerując właściwe rozwiązania w polityce podatkowej. Jednogłośnie podkreśla się pozytywny wpływ zachęt podatkowych dla firm wielonarodowych. Wczesne wyniki C. Ernst i C. Spengel potwierdzają, że te dotyczące w szczególności nakładów na badania i rozwój przyciągają inwestycje w krajach europejskich<sup>28</sup>. Kilka innych niedawnych badań wykazało, że obniżenie stawki podatkowej od zysków osiągniętych z tytułu własności intelektualnej (m.in. patentów) zwiększa

---

– The Nexus Criterion Redefined”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 69, No. 6/7, April, (2015): 325; A. Cockfield, W. Hellerstein, R. Millar, Ch. Waerzeggers: *Taxing Global Digital Commerce*, Wolters Kluwer Law & Business, (2013): 490.

<sup>24</sup> H. Nguyen, M. DeCenzo, M. Drucke: “Tax Challenges for Electronic-Commerce Activities”, *Journal of Applied Business Research*, Vol. 28, Sep/Oct, (2012): 861-870.

<sup>25</sup> L. Einav, D. Knoepfle, J. Levin, N. Sundaresan: “Sales Taxes and Internet Commerce”, *American Economic Review*, Vol. 104, No.1, (2014): 1-26.

<sup>26</sup> D. R. Agrawal: *The Internet as a Tax Haven? The Effect of the Internet on Tax Competition*. May, (2015) <<http://ssrn.com/abstract=2328479>>.

<sup>27</sup> K. J. Klassen, S.K. Laplante, C. Carnaghan: “A Model of Multinational Income Shifting and an Application to Tax Planning with E-Commerce”, *The Journal of the American Taxation Association*, Vol. 36, No. 2, (2014): 153.

<sup>28</sup> C. Ernst, C. Spengel: “Taxation, R&D Tax Incentives and Patent Application in Europe”, *ZEW Discussion Paper*, No. 11-024, (2011) <<ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp11024.pdf>> (data dostępu 11.09.2016)

prawdopodobieństwo „umiejscowienia” siedziby lub oddziału w danym kraju<sup>29</sup>. R. Griffith, H. Miller, M. O’Connell przewidują spadek liczby wniosków o patent wynoszący 4% w przypadku Luksemburga i 0,5% w przypadku Niemiec, jeśli odpowiednia stawka podatkowa wzrosłaby o jeden punkt procentowy<sup>30</sup>. Badając jakość i liczbę patentów, C. Ernst i C. Spengel wskazują, że efekt ten jest bardziej widoczny w odniesieniu do patentów, z którymi w przyszłości wiąże się wysokie dochody<sup>31</sup>. Te spostrzeżenia mogą stanowić istotną wskazówkę, że aktywa cyfrowych modeli biznesowych znajdują się przede wszystkim w krajach, które zapewniają pożądany stopień atrakcyjności podatkowej. Niemniej, taka hipoteza może nie znaleźć odzwierciedlenia w rzeczywistości, co więcej, ciągle pozostawiając otwartą kwestię skutecznego opodatkowania realnych dochodów

cyfrowych podmiotów gospodarczych generowanych w wirtualnej gospodarce. Poza tym, nie wszystkie działania związane z rozwojem własności intelektualnej można traktować jako podejmowane w dziedzinie badań i rozwoju. Procedura zgłoszeń projektów na badania i rozwój odbywa się często na poziomie jednostki dominującej, bez uwzględnienia czynników podatkowych w podejmowaniu decyzji<sup>32</sup>.

A. Alstadsaeter, S. Barrios, G. Nicodeme, A. M. Skonieczna, A. Vezzani w wyniku badań empirycznych potwierdzili, że korzystne przepisy dotyczące opodatkowania dochodów uzyskanych z własności intelektualnej znacząco przyciągają do określonej lokalizacji. Należy jednak podkreślić, że autorzy w badaniu obserwują proces tworzenia wartości związanych z modelami biznesowymi opierając się tylko na patentach<sup>33</sup>.

<sup>29</sup> M. Dischinger, N. Riedel: “Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms”, *Journal of Public Economics*, Vol. 95, No. 7-8, August, (2011): 691-707 (z naciskiem na wartości niematerialne europejskich spółek); B.P. Lindsey, W.M. Wilson: “Foreign or Domestic Tax Havens: The Location Decision for Intangible Property by U.S. Firms”, *Discussion Paper* (2015) (z naciskiem na firmy amerykańskie); T. Böhm, T. Karkinsky, N. Riedel: “The Impact of Corporate Taxes on R&D and Patent Holdings”, *Discussion Paper*, (2012). <[https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business\\_Taxation/Events/conferences/2012/tapes/bohm-karkinsky-riedel.pdf](https://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Events/conferences/2012/tapes/bohm-karkinsky-riedel.pdf)> (data dostępu 8.9.2016) (dotyczące przeniesienia patentów); W przypadku badań dotyczących lokalizacji patentów, zob. R. Griffith, H. Miller, M. O’Connell: “Ownership of intellectual property and corporate taxation”, *Journal of Public Economics*, Vol. 112, April, (2014): 12-23; A. Alstadsaeter, S. Barrios, G. Nicodeme, A.M. Skonieczna, A. Vezzani: “Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D”, *CESifo Working Paper 15/18*, October 2015; S. Bradley, E. Dauchy, L. Robinson: “Cross-Country Evidence on the Preliminary Effects of Patent Box Regimes on Patent Activity and Ownership”, *Tuck School of Business Working Paper*, (2015).

<sup>30</sup> R. Griffith, H. Miller, M. O’Connell: “Ownership of intellectual property and corporate taxation”, *Journal of Public Economics*, Vol. 112, April, (2014): 20.

<sup>31</sup> C. Ernst, K. Richter, N. Riedel: “Corporate taxation and the quality of research and development”, *International Tax and Public Finance*, Vol. 21, No.4, (2014): 694-719.

<sup>32</sup> M. Walpole, N. Riedel: “The role of tax in choice of location of intellectual property”, *Discussion Paper*, s. 42-43; M. McKerchar, A. Hansford: “Achieving innovation and global competitiveness through research and development tax incentives: lessons for Australia from the UK”, paper presented at 24th Annual Conference of the Australasian Tax Teachers Association, 16-17 January 2012, University of Sydney, <[https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/4334/McKerchar\\_Hansford.pdf?sequence=5](https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10036/4334/McKerchar_Hansford.pdf?sequence=5)>.

<sup>33</sup> A. Alstadsaeter, S. Barrios, G. Nicodeme, A.M. Skonieczna, A. Vezzani: “Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D”, *CESifo Working Paper Working paper series 15/18*, October, (2015).

Kolejny element, który wzbudził zainteresowanie doktryny weryfikuje powszechne przekonanie, że firmy wielonarodowe angażują się w przesuwanie zysków przede wszystkim ze względów podatkowych<sup>34</sup>. Wykorzystanie wartości niematerialnych wydaje się być głównym kanałem przesuwania zysku, co wskazuje na potencjalne znaczenie działań w ramach cyfrowych modeli biznesowych. Analizy danych 25 badań empirycznych dotyczących przesunięcia zysków przeprowadzili J. H. Heckemeyer i M. Overesch<sup>35</sup>, którzy nie zajmowali się jednak wielkością zysku związanego z wykorzystaniem wartości niematerialnych. Przedmiotem badania nie była także rola określonych modeli biznesowych w strategiach przesuwania zysków. Zdaniem autorów, oprócz alokacji patentów ze względów podatkowych, nie ma dowodów na przypisanie kluczowych funkcji, a także zysków gospodarce cyfrowej, która by w zaplanowany sposób tworzyła wartość wolną od opodatkowania. Stanowisko to potwierdza także OECD<sup>36</sup>.

Tworzenie wartości jest obecnie popularnym, ale nieokreślonym kryterium w międzynarodowej polityce podatkowej starającej się sprostać wyzwaniom gospodarki cyfrowej. Zgodnie z najnowszymi osiągnięciami akademickimi w wielu dyscyplinach, tworzenie wartości (dla celów podatkowych) może obejmować wszelkie działania związane z generowaniem

przychodów dzięki digitalizacji produktów i usług opartych na: ilościowej koncepcji EVA (ekonomiczna wartość dodana, z ang. *Economic Value Added*), lokalizacji bieżących wydatków, źródeł dochodów z uwzględnieniem zaangażowanego kapitału. Studia przypadków wskazują natomiast, że cyfrowe modele biznesowe rozszerzają się na skalę międzynarodową dzięki mało rozbudowanej strukturze organizacyjnej.

Zgodnie z powszechnie obowiązującym prawem podatkowym, digitalizacja prowadzi do konwergencji podstawowych działań, a zatem opodatkowanie następuje w miejscu siedziby spółki dominującej lub miejscach oddziałów regionalnych. Na rynkach lokalnych elementy infrastruktury informatycznej są możliwe do zidentyfikowania i mogą podlegać opodatkowaniu jako stały zakład (interpretowany jako *permanent establishment*, w myśl przepisów OECD).

W zależności jednak od charakteru działań podejmowanych w danej lokalizacji, jak np. gromadzenie, przechowywanie czy przetwarzanie tylko danych, aktywność taka nie zawsze przysporzy wartości. W rezultacie niewielki zysk wynikający z cyfrowych modeli biznesowych zagranicznych firm jest przypisany do celów podatkowych danej jurysdykcji. Błędem byłoby założyć, że te szczególne innowacyjne modele biznesowe były tworzone z podtekstem podatkowym. Raczej należy

<sup>34</sup> D. Dharmapala: "What do we know about Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature", *Fiscal Studies*, Vol. 35, No.4, (2014): 421-448.

<sup>35</sup> J. H. Heckemeyer, M. Overesch: "Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels", *ZEW Discussion Paper* No. 13-045, (2013): 27.

<sup>36</sup> OECD: "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report", 5 October. (2015): 80, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. (data dostępu 8.9.2017).

je postrzegać jako rezultat rozwoju technologicznego, na który nie były przygotowane podatki. Jak słusznie zauważa M. Gianni, w tym sensie skoncentrowanie się dla celów podatkowych na serwerach może być już nieaktualne, natomiast wyzwaniem pozostają bardziej rozwinięte zmiany technologiczne, które pojawią się w przyszłości<sup>37</sup>.

Poza pośrednimi dowodami empirycznymi nie ma wiarygodnej wiedzy naukowej, czy stopień digitalizacji wpływa na decyzje podatkowe podejmowane przez przedsiębiorstwa. W tym kontekście OECD upatruje poważne ryzyko niewłaściwego sprostania wyzwaniom podatkowym podyktowanym digitalizacją gospodarki światowej<sup>38</sup>.

Bez odpowiedzi pozostają kwestie wpływu obecnego systemu podatkowego na cyfrowe modele biznesowe, konkurencję podatkową, jak również konsekwencje potencjalnych kierunków reform, które mogłyby wpłynąć na podejmowanie decyzji w przedsiębiorstwach oraz wpływy z podatków.

W gruncie rzeczy jednak digitalizacja gospodarki nie stwarza nowych problemów w międzynarodowym opodatkowaniu, odsłania wszystkie stare problemy, ale na poziomie globalnym<sup>39</sup>. Obecne

zasady opodatkowania źródeł dochodów, przede wszystkim podatkami PIT, CIT i VAT, nie odpowiadają wymogom gospodarki cyfrowej. Ewolucja i rozprzestrzenianie się teleinformatyki (z ang. *Information and Communication Technology*, ICT) rozszerzyło skalę transgranicznej działalności gospodarczej. W związku z tym OECD określa szersze spektrum zagrożeń, ale i wyzwań podatkowych. Należą do nich: związki o charakterze podatkowym (z ang. *taxable nexus*<sup>40</sup>), wykorzystanie danych i przypisanie wartości oraz charakterystyka płatności dokonanych za produkty cyfrowe lub związane z nimi usługi<sup>41</sup>. Podział na te kategorie odzwierciedla dyskusję na temat opodatkowania przedsiębiorstw w gospodarce cyfrowej.

### Podatek od usług cyfrowych

Postępująca cyfryzacja gospodarki zasadniczo zmieniła charakter detalicznych kanałów dystrybucji sprzedaży towarów i usług oraz wartości niematerialnych na rzecz osób prywatnych (konsumentów). Tradycyjnie konsument robiłby zakup w lokalnym sklepie. Teraz jego pierwszym i głównym punktem zainteresowania jest często strona internetowa sklepu, dostawca online w wypadku towarów cyfrowych, sprzedawca mający siedzibę w innym kraju lub coraz

<sup>37</sup> M. Gianni: "The OECD's Flawed and Dated Approach to Computer Services Creating Permanent Establishments", *Vanderbilt Journal of Entertainment and Technology Law*, Vol. 17, No.1, (2014): 12-18.

<sup>38</sup> Ibid.

<sup>39</sup> A. Dresseland, R. Goulder: "IFA Asia Regional Conference Focuses on E-commerce and International Taxation", *Tax Notes International*, Vol. 21, No. 21, (2000): 2332.

<sup>40</sup> Określenie *taxable nexus* nie ma bezpośredniego przełożenia na język polski. W zależności od kontekstu interpretowane jest jako więź podatkowa, związki podatkowe. Co do zasady chodzi o sytuacje, w ramach których dany kraj pobiera podatek tylko od tych firm, które fizycznie prowadzą działalność na jego terenie (tzw. *nexus*).

<sup>41</sup> OECD: "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1: 2015 Final Report", 5 October (2015): 99, <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>> (data dostępu 12.9.2017).

bardziej cyfrowa platforma<sup>42</sup>, za pośrednictwem której wielu dostawców dokonuje sprzedaży. Szacuje się, że globalna sprzedaż *e-commerce* w segmencie B2C<sup>43</sup> jest warta około 2 bln dolarów<sup>44</sup> rocznie, a prognozy wskazują, że do 2021 r. może osiągnąć 4,5 bln, z czego 1 bln dolarów szacuje się na transgraniczny handel elektroniczny. Obecnie około 1,6 miliarda konsumentów kupuje przez Internet, a przewiduje się, że do 2022 r. liczba ta wzrośnie do 2,2 miliarda konsumentów<sup>45</sup>.

Przy tak dynamicznym rozwoju usług cyfrowych rządy czynią starania o wprowadzenie rozwiązań dotyczących ich opodatkowania. Chodzi o tzw. podatek GAFA (skrót od nazw firm Google, Amazon, Facebook, Apple). „Wall Street Journal”<sup>46</sup> zwracał uwagę, że wiele państw europejskich, m.in. Wielka Brytania, Włochy, Hiszpania bardzo chętnie obciążąłoby takim podatkiem firmy technologiczne z USA. Również w Polsce usługi cyfrowe stały się przedmiotem zainteresowania Ministerstwa Finansów. Pierwsze zapowiedzi prac nad zmianami w prawie podatkowym

sygnalizowano już w Aktualizacji Programu Konwergencji<sup>47</sup>.

Według wstępnych zapowiedzi dochody z tytułu podatków nałożonych na przedsiębiorstwa cyfrowe mogłyby już w 2020 r. osiągnąć poziom 217 mln zł. Nowa danina miała wejść w życie już 1 stycznia 2020 r. Zostałyby nią objęte przychody wszystkich firm cyfrowych świadczących usługi na terenie Polski. Jednak po ostatniej wizycie wiceprezydenta USA Mike’a Pence’a projekt wprowadzenia podatku cyfrowego, który objąłby amerykańskie firmy, takie jak Facebook, Google, Amazon czy Apple został odrzucony.

Praktyka gospodarcza wskazuje, że o ile prace nad podatkiem cyfrowym w różnych państwach trwają, to już jego wprowadzenie w życie napotyka trudności na etapie procesu legislacyjnego w różnych państwach.

W toczącej się międzynarodowej debacie politycznej podkreśla się, że może to zakłócić proces inwestycyjny i/lub sprowokować inne działania, które ostatecznie nadwyrężą stosunki transatlantyckie,

---

<sup>42</sup> Badania sugerują, że 57% transgranicznych dostaw towarów jest kupowanych tylko za pośrednictwem trzech największych platform cyfrowych. International Post Corporation (2017), Cross-border E-Commerce Shopper Survey, <<https://www.ipc.be/en/knowledge-centre/e-commerce/cross-border-e-commerce-shopper-survey>> (dostęp 22.9.2019).

<sup>43</sup> B2C (z ang. Business to Customer) to wykorzystanie środków elektronicznych do zawierania transakcji pomiędzy sprzedawcami a klientami końcowymi.

<sup>44</sup> Inne źródła (Lui, H. oraz McKinsey Global Institute) wskazują, że szacowane kwoty są znacznie wyższe. Lui H.: „Global Ecommerce Markets Will Reach \$4 Trillion By 2020. Are You In?” *Shopify*, <<https://www.shopify.com/enterprise/global-ecommerce-markets>> (accessed on 5 April 2018). McKinsey Global Institute, *Global Flows in a Digital Age: How Trade, Finance, People, and Data Connect the World Economy*, (2014).

<sup>45</sup> International Post Corporation: Cross-border E-Commerce Shopper Survey, <<https://www.ipc.be/en/knowledge-centre/e-commerce/cross-border-e-commerce-shoppersurvey>>, (2017).

<sup>46</sup> „Tech Giants Face Hundreds of Millions in New Taxes in Europe”, *The Wall Street Journal*, March 21, 2018 <<https://www.wsj.com/articles/tech-giants-face-hundreds-of-millions-in-new-taxes-under-eu-proposals-1521633149>> (data dostępu 22.9.2019).

<sup>47</sup> Program Konwergencji Aktualizacja 2019, <<https://www.gov.pl/web/finanse/aktualizacja-programu-konwergencji>> (dostęp 25.9.2019).

które i tak są już napięte ze względu na relacje handlowe. Przykładem może być Francja. Francuskie Zgromadzenie Narodowe zaproponowało 3-procentowy podatek od sprzedaży, który mają płacić firmy technologiczne z globalnymi przychodami przekraczającymi 750 mln euro rocznie i przychodami we Francji powyżej 25 mln euro rocznie. O ile prezydent Donald Trump nie jest zwolennikiem firm technologicznych, to pomysł takiego podatku nie spotkał się z jego zrozumieniem. Ostatecznie, na podstawie porozumienia francusko-amerykańskiego, Francja będzie musiała wypłacać amerykańskim firmom technologicznym rekompensaty celem pokrycia różnicy pomiędzy francuskim podatkiem cyfrowym, a planowanym mechanizmem podatkowym, który ma zamiar wprowadzić Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>48</sup>.

## Zakończenie

Wraz z rozwojem technologii informatycznej w ciągu ostatnich 20 lat działalność gospodarcza nabrała globalnego charakteru, co spowodowało problemy podatkowe. W tradycyjnej gospodarce rozwiązaniem były umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania; nie jest ono wystarczające w gospodarce cyfrowej, która stworzyła nowe modele biznesowe uniemożliwiające skuteczne opodatkowanie nowych (cyfrowych) źródeł dochodów. Czasami nawet skala utraconych korzyści podatkowych jest trudna do przewidzenia z powodu

braku informacji i wiedzy na temat systemów operacyjnych danej firmy.

Jednocześnie niektóre czynności stały się częścią codziennego życia, a ludzie używając rozwiązań nowej technologii ani nie zastanawiają się, ani nie zdają sobie sprawy z konsekwencji podatkowych. Istnieje wyraźna potrzeba ustanowienia przepisów międzynarodowych, aby zapewnić dostęp do danych umożliwiających skuteczne opodatkowanie w przyszłości zarówno podatkami dochodowymi, jak i podatkiem od towarów i usług. Być może jednak regulacje międzynarodowe na poziomie OECD nie wystarczą. Przykładem jest definicja stałego zakładu w umowach podatkowych, która niekoniecznie ma zastosowanie w środowisku cyfrowym.

Międzynarodowe umowy podatkowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu najprawdopodobniej będą wymagały aktualizacji w najbliższej przyszłości. Niewykluczone również, że konieczne staną się inicjatywy ze strony Unii Europejskiej dotyczące wspólnych regulacji w całej UE, obejmujące również państwa współpracujące. Muszą być one częścią systemów płatności, aby można było otrzymywać informacje o płatnościach w wymaganej formie i w rzeczywistym czasie. Na przykład technologia *blockchain* z inteligentnymi umowami i metodami podzielonych płatności (ang. *split payment methods*) umożliwiłaby płynny przepływ danych i ich integralność, niewielkie koszty transakcji, a także efektywny i łatwy pobór

<sup>48</sup> Jest kompromis w sprawie podatku cyfrowego. Francja będzie płacić USA rekompensaty  
<https://businessinsider.com.pl/finance/podatek-cyfrowy-porozumienie-pomiedzy-francja-i-usa/726577e>  
 (dostęp 24.9.2019).

podatków oraz składek na ubezpieczenie społeczne w czasie rzeczywistym, bezpośrednio od transakcji.

Prawodawcy powinni również rozważyć możliwość korzystania z wirtualnych walut. W ten sposób można pozyskać i zabezpieczyć dane transakcyjne, tworząc stabilne i bezpieczne środowisko płatności.

Międzynarodowa debata wokół opodatkowania gospodarki cyfrowej koncentruje się zasadniczo na dwóch głównych filarach. Pierwszy dotyczy modyfikacji istniejących przepisów, które dzielą prawo do opodatkowania dochodów przedsiębiorstw międzynarodowych między jurysdykcje. Obejmują one tradycyjne zasady opodatkowania (dotyczące m.in. cen transferowych czy zasadę ceny rynkowej), które muszą uwzględniać zmiany wynikające z cyfryzacji. Drugi wiąże się z rozwiązaniem nierozstrzygniętych problemów

BEPS oraz wskazaniem środka zaradczego, wtedy gdy dochody w innych jurysdykcjach podlegają zerowemu lub bardzo niskiemu opodatkowaniu, umożliwiając uniknięcie opodatkowania w tym państwie, w którym podmiot ma nieograniczony obowiązek podatkowy i powinien zapłacić podatek.

Stąd też rozwiązanie problemów digitalizacji gospodarki oraz nowych modeli biznesowych wymaga globalnego, systematycznego i kompleksowego podejścia, poczynając od projektowania ram prawnych, a kończąc na odpowiednim zapleczu technicznym, które umożliwi wdrożenie zasad określonych przez prawo.

dr JOLANTA GAŁUSZKA  
Katedra Finansów Publicznych,  
Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

**Słowa kluczowe:** gospodarka cyfrowa, *e-commerce*, polityka podatkowa, wyzwania fiskalne, podatek cyfrowy

**Key words:** digital economy, *e-commerce*, fiscal challenges, tax policy, digital tax