

Jacek Kulicki

Ocena skutków regulacji zawartych w poselskim projekcie ustawy o podatku od niektórych usług cyfrowych i Funduszu Technologii Cyfrowych¹

Impact assessment of regulations contained in the Deputies' Bill on Tax on Some Digital Services and Digital Technology Fund

In the opinion of the author, doubts are raised as to the manner of determining the scope of the tax and the tax base by relating these elements of the tax to the so-called significant digital presence of the digital sector enterprise in the territory of Poland. The amount of the tax rate (7%) also raises doubts. The introduction of a tax on certain digital services may also be associated with a decrease in income tax revenues of the state and local government budgets.

Keywords: digitalization, impact assessment, tax, bill

W ocenie autora wątpliwości budzi sposób wyznaczenia zakresu podmiotowego podatku oraz podstawy opodatkowania przez odniesienie tych elementów konstrukcyjnych podatku do tzw. znaczącej obecności cyfrowej przedsiębiorstwa sektora cyfrowego na terytorium Polski. Wątpliwości budzi również wysokość stawki podatkowej (7%). Wprowadzenie podatku od niektórych usług cyfrowych może wiązać się także ze zmniejszeniem dochodów budżetu państwa i budżetów samorządowych z podatków dochodowych.

Słowa kluczowe: cyfryzacja, ocena skutków regulacji, podatek, projekt ustawy

Doktor nauk prawnych, ekspert ds. finansów publicznych Biura Analiz Sejmowych ■
Kancelaria Sejmu, Biuro Analiz Sejmowych, Wydział Analiz Społecznych i Ekonomicznych,
Zespół Studiów Ekonomicznych, WARSZAWA, POLSKA ■
jacek.kulicki@sejm.gov.pl ■ <https://orcid.org/0000-0003-2631-6428>

Zakres przedmiotowy ustawy

Projektowana ustawa:

- 1) wprowadza do polskiego systemu podatkowego nowy podatek – podatek od niektórych usług cyfrowych (art. 3–13 projektu),

¹ *Ocena skutków regulacji zawartych w poselskim projekcie ustawy o podatku od niektórych usług cyfrowych i Funduszu Technologii Cyfrowych* sporządzona 24 listopada 2020 r. na zlecenie Zastępcy Szefa Kancelarii Sejmu; BAS-WASiE-2479/20. Projekt (sygn. nr EW-020-317/20) znajduje się w wykazie projektów wniesionych, którym nie został jeszcze nadany numer druku sejmowego. Wnioskodawcą projektu jest Klub Parlamentarny Lewicy.

- 2) nakłada na przedsiębiorstwa sektora cyfrowego obowiązki informacyjne oraz w zakresie prowadzenia rachunkowości (art. 14 i 15 projektu),
- 3) tworzy nowy państwowy fundusz celowy – Fundusz Technologii Cyfrowych (art. 16–19 projektu),
- 4) nowelizuje ustawy (art. 20 i 21 projektu):
 - a) z 29 września 1994 r. o rachunkowości, t.j. Dz.U. 2019, poz. 351, ze zm.,
 - b) z 27 października 2017 r. o Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1334.

Ad 1) Przedmiotem opodatkowania nowym podatkiem (podatkiem od niektórych usług cyfrowych) ma być świadczenie na terytorium RP usług cyfrowych polegających na: a) prowadzeniu kampanii z wykorzystaniem reklam profilowanych, b) umożliwianiu wykorzystywania wielostronnego interfejsu cyfrowego, c) przekazywaniu zgromadzonych danych o użytkownikach, wygenerowanych w wyniku aktywności użytkowników na interfejsach cyfrowych (art. 3 ust. 1 projektu), z wyłączeniem usług cyfrowych wymienionych w art. 3 ust. 2 projektu (rozliczeń i rozrachunków międzybankowych, świadczenia usług płatniczych, sprzedaży towarów w relacjach B2B, oferowanie użytkownikom dostępu do treści cyfrowych, umożliwienie korzystania z interfejsów cyfrowych świadczących wyłącznie usługi komunikacyjne) oraz usług świadczonych wyłącznie między podmiotami powiązаныmi (art. 3 ust. 3 projektu).

Zakres podmiotowy podatku obejmuje przedsiębiorstwa sektora cyfrowego o znaczącej obecności cyfrowej na terytorium RP (art. 5 ust. 1 projektu). Kryteriami wyznaczającymi znaczącą obecność cyfrową przedsiębiorstwa sektora cyfrowego na terytorium RP są (art. 5 ust. 2 projektu): skonsolidowana wartość transakcji z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium RP (powyżej 4 mln euro) oraz skonsolidowany przychód brutto w skali światowej w okresie rozliczeniowym (powyżej 750 mln euro).

Podstawą opodatkowania ma być „wartość znaczącej obecności cyfrowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” (art. 7 projektu), zaś stawka podatku ma wynieść 7% podstawy opodatkowania (art. 9 projektu).

Obowiązek podatkowy w nowym podatku ma powstawać „wraz z osiągnięciem przez przedsiębiorstwo sektora cyfrowego w danym okresie rozliczeniowym znaczącej obecności cyfrowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej” (art. 8 projektu).

Termin płatności podatku ustalono „do dnia 21 marca roku kalendarzowego następującego po okresie rozliczeniowym, którego podatek dotyczy” (art. 10 ust. 1 projektu).

Projekt ponadto: a) definiuje miejsce świadczenia usług cyfrowych, upoważniając jednocześnie ministra właściwego do spraw informatyzacji do wyznaczenia w drodze rozporządzenia „sposobu określenia lokalizacji urządzeń” (art. 4 projektu), b) określa zasady przeliczania na złote wielkości wyrażonych w euro (art. 6 projektu), c) określa właściwość miejscową organów podatkowych w spra-

wach podatku od niektórych usług cyfrowych (art. 11 projektu), d) nakłada na podatników niemających siedziby na terytorium RP obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego (art. 12 projektu), e) w sprawach nieuregulowanych w ustawie odsyła do przepisów Ordynacji podatkowej² (art. 13 projektu).

Ad 2) Projektowana ustawa nakłada na wszystkie przedsiębiorstwa sektora cyfrowego prowadzące działalność na terytorium RP, niezależnie od zakresu ich obowiązku podatkowego w podatku od niektórych usług cyfrowych, obowiązek:

- prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami rozporządzenia wydane-go na podstawie ustawy o rachunkowości (art. 14 pkt 1 projektu oraz art. 20 projektu wprowadzający zmianę w ustawie o rachunkowości),
- składania ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji rocznej informacji o świadczonych na terytorium RP usługach cyfrowych (art. 14 pkt 2 projektu), przy czym elementy tej informacji oraz termin jej złożenia wynikają z art. 15 projektu.

Ad 3) Projektowana ustawa tworzy Fundusz Technologii Cyfrowych (FTC) i nadaje mu status państwowego funduszu celowego, którego środki mają być przeznaczone na finansowanie zadań Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej (OSE) oraz prowadzenie działalności naukowej w zakresie i przez podmioty (instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk, państwowe instytuty badawcze i instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz), określone w art. 18 projektu.

Podstawowym przychodem FTC mają być wpływy z podatku od niektórych usług cyfrowych; środki funduszu mogą pochodzić również z budżetu państwa, odsetek od środków zgromadzonych na rachunkach FTC, darowizn i innych źródeł (art. 17 projektu).

Dysponentem FTC ma być minister właściwy do spraw informatyzacji.

Ad 4) Nowelizacja ustawy o rachunkowości polega na rozszerzeniu zakresu delegacji ustawowej dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 82 ustawy o rachunkowości) do określenia zasad rachunkowości przedsiębiorstw sektora cyfrowego (art. 20 projektu).

Zmiana ustawy o Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej polega na rozszerzeniu zakresu tej sieci na biblioteki jednostek samorządu terytorialnego (art. 21 pkt 1 projektu). Pozostałe zmiany tej ustawy są konsekwencją zmiany podstawowej (art. 21 pkt 2–9 projektu).

Projektowana ustawa zawiera również regulację przejściową odnoszącą się do terminu złożenia i zakresu informacji rocznej, składanej w roku wejścia w życie ustawy (art. 22 projektu).

Ustawa ma wejść w życie pierwszego dnia roku następującego po upływie 90 dni od dnia ogłoszenia, z wyjątkiem większości przepisów dotyczących zmian w ustawie o Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej, które mają wejść w życie po upływie 60 dni od dnia ogłoszenia (art. 23 projektu).

² Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. 2020, poz. 1325, ze zm.

Podmioty, na które oddziałuje akt

Projekt dotyczy bezpośrednio:

- przedsiębiorstw sektora cyfrowego o znacznej obecności cyfrowej na terytorium RP, a więc osiągających przychody w skali globalnej powyżej 750 mln euro, działające na rynku polskim i osiągające z tej działalności przychody powyżej 4 mln euro,
- reklamodawców i innych podmiotów korzystających z usług cyfrowych,
- organów Krajowej Administracji Skarbowej,
- ministra właściwego do spraw informatyzacji,
- operatora Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej,
- bibliotek jednostek samorządu terytorialnego,
- instytutów naukowych Polskiej Akademii Nauk,
- państwowych instytutów badawczych,
- instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz.

Projekt wpływa na finanse publiczne:

- na dochody i wydatki budżetu państwa,
- dochody jednostek samorządu terytorialnego,
- przychody państwowego funduszu celowego – Funduszu Technologii Cyfrowych.

Celowość wprowadzenia aktu

Jak można wywnioskować z obszernego uzasadnienia projektu ustawy, zasadniczym celem wprowadzenia podatku od niektórych usług cyfrowych jest działanie antymonopolowe. Podatek ten ma być jednym ze sposobów regulacji sektora usług cyfrowych. Projektodawcy w pkt 1 uzasadnienia zwracają uwagę na wiele aspektów obecnego stanu faktycznego i prawnego w zakresie działalności przedsiębiorstw sektora cyfrowego: szybki rozwój technologiczny, który przyczynił się do wzrostu znaczenia przedsiębiorstw sektora cyfrowego w gospodarce światowej, niedostosowane do zmieniających się warunków gospodarczych zasady opodatkowania dochodów przedsiębiorstw, opierające się na założeniu, że tworzenie wartości wiąże się z fizyczną obecnością przedsiębiorstwa w danym państwie, brak postępu w pracach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju i Unii Europejskiej nad globalnym podatkiem cyfrowym, monopolistyczny charakter obecnego rynku cyfrowego (wg szacunków Alphabet, będący właścicielem Google, You Tube i Android OS, oraz Facebook, będący właścicielem Facebook, Instagram i WhatsApp, kontrolują ponad 80% wydatków na światowym rynku reklamy), co ma bardzo negatywny wpływ na mniejsze przedsiębiorstwa cyfrowe.

W odniesieniu do tworzonego Funduszu Technologii Cyfrowych wskazano, że wydatkowanie środków Funduszu na określone w ustawie cele w długim

okresie znacznie wzmocni polską gospodarkę dzięki rozwijaniu kompetencji cyfrowych (finansowanie zadań operatora Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej) oraz podniesieniu ogólnych nakładów na badania i rozwój.

Wnioskodawcy zauważają, że bezpośredni efekt antymonopolowy polskiego podatku od niektórych usług cyfrowych będzie ograniczony w skali światowej, ale wyrażają przekonanie, że zachęci to inne państwa do przyjmowania analogicznych rozwiązań. Wskazują jednocześnie na państwa, które już przyjęły lub są w trakcie procedowania podobnych regulacji (Czechy, Francja, Austria, Hiszpania).

Planowane środki (narzędzia i działania) realizacji celów

Środkiem do realizacji zakładanych celów jest ustanowienie nowej daniny publicznej – podatku od niektórych usług cyfrowych oraz utworzenie Funduszu Technologii Cyfrowych, w ramach którego będą gromadzone środki z tego podatku, co umożliwi racjonalne ich gospodarowanie.

Ocena kosztów i korzyści

Konstrukcja projektowanego podatku została oparta na rozwiązaniach przyjętych przez Komisję Europejską w projekcie dyrektywy Rady dotyczącym podatku cyfrowego³, z uwzględnieniem rozwiązań wynikających z projektu dyrektywy Rady rozstrzygającym kwestie opodatkowania zysków osób prawnych uzyskiwanych z gospodarki cyfrowej⁴. Jest to niewątpliwie jedna z przyczyn, dla których przepisy projektowanej ustawy w części ustanawiającej podatek od niektórych usług cyfrowych budzą liczne wątpliwości prawne (interpretacyjne).

Należy zwrócić uwagę przede wszystkim na zakres podmiotowy podatku (art. 5 projektu) oraz podstawę opodatkowania (art. 7 projektu).

Zgodnie z art. 5 ust. 1 projektu podatnikami tego podatku mają być przedsiębiorstwa o znaczącej obecności cyfrowej na terytorium RP, przy czym kryteriami wyznaczającymi tę obecność na terytorium RP są (art. 5 ust. 2 projektu): skonsolidowana wartość transakcji z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium RP (powyżej 4 mln euro) oraz skonsolidowany przychód brutto w skali

³ Zob. wniosek Komisji dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, (COM(2018) 148 final).

⁴ Zob. wniosek Komisji w sprawie dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, (COM(2018) 147 final).

światowej w okresie rozliczeniowym (powyżej 750 mln euro). Podstawę opodatkowania, zgodnie z art. 7 projektu, stanowić ma zaś wartość znaczącej obecności cyfrowej na terytorium Polski.

Projektodawcy, jak wynika z przywołanych przepisów, związali zakres podmiotowy podatku oraz podstawę opodatkowania ze znaczącą obecnością cyfrową przedsiębiorstwa cyfrowego na terytorium RP. Jest to konstrukcja niewłaściwa dla celów podatku przychodowego, jakim jest podatek od niektórych usług cyfrowych. Została ona przejęta z projektu dyrektywy Rady dotyczącego opodatkowania zysków osób prawnych uzyskiwanych z gospodarki cyfrowej, (COM(2018) 147 final), rozszerzającego pojęcie stałego zakładu osoby prawnej w stosunku do obecnie obowiązujących unormowań prawnych i wiążącego to pojęcie z tzw. znaczącą obecnością cyfrową, co oznacza specyficzny (cyfrowy) rodzaj stałego zakładu, za pośrednictwem którego całkowicie lub częściowo prowadzona jest działalność gospodarcza w państwie członkowskim. Tego typu stałym zakładem dla celów podatku dochodowego może być: a) platforma internetowa, za pośrednictwem której sprzedawane są towary lub łączeni są kupujący i sprzedający w zamian za opłatę od transakcji, opłatę za publikację oferty lub prowizję, b) serwis internetowy dostarczający konsumentom spersonalizowanych wiadomości marketingowych, c) platforma cyfrowa pobierająca abonament za dostęp do usług cyfrowych (np. muzyki, filmów), d) platforma cyfrowa łącząca oferty wolnych mocy ze zgłoszonym popytem⁵. Pojęcie „znacząca obecność cyfrowa” w zamysle Komisji Europejskiej ma być więc narzędziem prawnym umożliwiającym wyodrębnienie zysków przedsiębiorstw cyfrowych osiągniętych w poszczególnych jurysdykcjach podatkowych (państwach członkowskich). Takiego narzędzia nie wymaga podatek od niektórych usług cyfrowych, który jest podatkiem przychodowym i dla którego istotne znaczenie ma prawidłowe zdefiniowanie miejsca świadczenia usługi (wykonywania czynności), tak jak ma to miejsce w podatku od towarów i usług i każdym innym podatku przychodowym.

Z treści art. 5 ust. 2 projektu nie wynika jednoznacznie, czy znaczącą obecność cyfrową przedsiębiorstwa na terytorium Polski ustala się w odniesieniu do transakcji w zakresie usług cyfrowych, czy też wszystkich transakcji. Z treści art. 5 ust. 2 pkt 1 projektu wynika, że chodzi również o transakcje inne niż dotyczące usług cyfrowych, a to prowadziłoby do wniosku, że opodatkowaniu podatkiem od niektórych usług cyfrowych mogłyby podlegać, w kontekście definicji podstawy opodatkowania (art. 7 projektu), również transakcje spoza sektora cyfrowego, co wykraczałoby poza zakładany zakres projektowanego podatku. Nie zmienia tego dyspozycja art. 5 ust. 3 projektu, zgodnie z którym wartość znaczącej obecności cyfrowej na terytorium RP stanowi równowartość przychodów przedsię-

⁵ Zob. komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady „Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego”, (COM(2017) 547 final), s. 7.

biorstwa sektora cyfrowego uzyskanych w danym okresie rozliczeniowym w części odpowiadającej świadczeniu na terytorium RP usług cyfrowych, o których mowa w art. 3 ust. 1 projektu, a więc podlegający opodatkowaniu podatkiem od niektórych usług cyfrowych. Treść art. 5 ust. 2 projektu, definiująca znaczącą obecność cyfrową przedsiębiorstwa sektora cyfrowego na terytorium RP i odnosząca się do wartości transakcji dokonanych z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium RP, oraz treść art. 5 ust. 3 projektu, definiująca wartość znaczącej obecności cyfrowej, nie tyle się uzupełniają, co – ujęte obie w ramy art. 5 projektu, definiującego zakres podmiotowy podatku – stoją w opozycji do siebie. Treść art. 5 ust. 3 projektu, o ile właściwie należy rozumieć intencje projektodawców – inne kryteria do określenia znaczącej obecności cyfrowej przedsiębiorstwa sektora cyfrowego w Polsce (wartość wszystkich transakcji bez względu na ich rodzaj) i inne kryteria dla zdefiniowania podstawy opodatkowania (wartość transakcji podlegających opodatkowaniu), (zob. s. 30 uzasadnienia) – powinna być ujęta w art. 7 projektu, definiującym podstawę opodatkowania.

Ponadto, dla właściwego rozumienia przepisów art. 5 i 7 projektu konieczna jest jednoznaczna definicja przedsiębiorstwa sektora cyfrowego. Zgodnie z art. 2 pkt 9 projektu jest nim przedsiębiorstwo (grupa kapitałowa, osoba zagraniczna) prowadząca działalność gospodarczą w rozumieniu art. 15 ustawy o podatku od towarów i usług⁶ polegającą w przeważającej części na świadczeniu usług cyfrowych. Projekt nie rozstrzyga, według jakich kryteriów (ilościowych, wartościowych, jakościowych) należy tę przeważającą część ustalać. Definicja przedsiębiorstwa sektora cyfrowego ma istotne znaczenie nie tylko dla celów określenia zakresu podmiotowego podatku od niektórych usług cyfrowych, ale również nałożenia na te przedsiębiorstwa nowych obowiązków rachunkowych, informacyjnych, sprawozdawczych (art. 14 i 15 projektu).

Projekt, definiując między innymi przedsiębiorstwo sektora cyfrowego, posługuje się pojęciem usług cyfrowych, nie definiując niestety go dla celów tej ustawy, co wydaje się niezbędne z uwagi na brak normatywnej definicji takich usług w polskim systemie prawnym⁷.

Zakres przedmiotowy podatku wyznaczony został z jednej strony przez pozytywne wskazanie czynności (usług cyfrowych) podlegających opodatkowaniu (art. 3 ust. 1 projektu), z drugiej zaś przez wyłączenie niektórych usług z opodatkowania podatkiem (art. 3 ust. 2). Taka konstrukcja stosowana jest wyłącznie wówczas, gdy ustawodawca chce wyłączyć z opodatkowania niektóre czynności, które objęte są pozytywnym zakresem podatku. Jeżeli przedmiotem opodatkowania jest prowadzenie kampanii z wykorzystaniem reklam profilowanych (art. 3

⁶ Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. 2020, poz. 106, ze zm.

⁷ Zob. na ten temat również: <https://www.parp.gov.pl/storage/publications/pdf/e128419bc4aca1881822862d9da143f5.pdf> [dostęp 23 listopada 2020 r.].

ust. 1 pkt 1 projektu), to nie ma potrzeby wyłączać z zakresu przedmiotowego czynności polegających na prowadzeniu kampanii z wykorzystaniem reklam innych niż reklamy profilowane i dodatkowo definiowania ich (art. 3 ust. 2 pkt 1 projektu), bowiem prowadzenie kampanii z wykorzystaniem reklam innych niż profilowane jest wyłączone z opodatkowania *a contrario* z uwagi na treść art. 3 ust. 1 pkt 1 projektu.

Prawidłowe i niebudzące wątpliwości określenie zakresu podmiotowego podatku, przedmiotu i podstawy ma kluczowe znaczenie dla późniejszego ustalenia w toku stosowania przepisów ustawy, czy na danym podmiocie ciąży obowiązek podatkowy, czy też nie. Stąd należy wystrzegać się konstrukcji zbyt skomplikowanych i zastępować je w miarę prostymi, czego przykładem mogą być rozwiązania zaproponowane przez Komisję Europejską we wniosku dotyczącym podatku cyfrowego (COM(2018) 148 final)⁸.

Zakresem podmiotowym nowego podatku będą objęte tylko przedsiębiorstwa duże, a podstawowym wyznacznikiem wyodrębnienia takiego przedsiębiorstwa dla celów podatku od niektórych usług cyfrowych ma być skonsolidowany przychód brutto w skali światowej. Przedsiębiorstwo takie będzie podlegało opodatkowaniu nową daniną, o ile wartość jego transakcji z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium RP w okresie rozliczeniowym przekroczy 4 mln euro. Podatnikiem tego podatku nie będzie więc przedsiębiorstwo, u którego wartość transakcji z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium RP w okresie rozliczeniowym, co prawda, przekroczy 4 mln euro, jednak skonsolidowany przychód brutto w skali światowej nie przekroczy 750 mln euro. Tak skonstruowane przepisy projektowanej ustawy, kształtujące zakres podmiotowy nowego podatku, pozwalają wysunąć wniosek, że prowadzą one do preferowania przez państwo przedsiębiorstw małych lub średnich, prowadzących działalność gospodarczą głównie na terytorium Polski.

Wątpliwości budzi wysokość stawki podatku. Ma ona wynieść 7% podstawy opodatkowania (art. 9 projektu). Jest ona o 4 pkt proc. wyższa niż proponowana przez Komisję Europejską (3%) i wyższa niż w przywołanych w uzasadnieniu państwach członkowskich, w których podatek cyfrowy został już wprowadzony lub prace nad nim są zaawansowane: Czechy – 5%, Francja – 3%, Austria – 5%, Hiszpania – 3%. Autorzy projektu powołują się na wysokie marże operacyjne przedsiębiorstw cyfrowych i przeciwstawiają proponowanej stawce efektywną stopę procentową podatku dochodowego, gdyby przedsiębiorstwa cyfrowe płaciły podatek dochodowy od faktycznie uzyskanych dochodów na terytorium RP. W związku z tym należy jednak zauważyć, że podatek od niektórych usług cyfrowych nie ma być substytutem podatku dochodowego, a stanowić będzie – w konstrukcji przewidzianej w projekcie – dodatkowe obciążenia podatkowe przedsiębiorstw sekto-

⁸ Zob. art. 3, określający zakres przedmiotowy podatku, i art. 4, określający zakres podmiotowy podatku.

ra cyfrowego. Stąd konieczne jest wyważenie stawki tego podatku, również przy uwzględnieniu obciążeń obowiązujących w innych państwach oraz propozycji instytucji międzynarodowych, tym bardziej że koszt tego podatku z uwagi na jego konstrukcję może być w miarę prosto przerzucony na nabywcę usługi.

Podatek ma być pobierany przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, zaś dochody odprowadzane do Funduszu Technologii Cyfrowych. Jak wskazują wnioskodawcy w uzasadnieniu projektu: „W przypadku uchwalenia ustawy administracja skarbową poniesie pewne wydatki związane m.in. z koniecznością dodatkowego przeszkolenia pracowników. Jak w przypadku każdej daniny publicznej administracja skarbową będzie także ponosić koszty związane z poborem podatku. Wydatki te są jednak pomijalne w kontekście znaczących wpływów, jakie podatek od niektórych usług cyfrowych przyniesie sektorowi finansów publicznych. Koszty te będą finansowane z budżetu państwa” (s. 44 uzasadnienia). Z takim twierdzeniem nie można się zgodzić. Po pierwsze, podatek od niektórych usług cyfrowych jest podatkiem nowym, a co za tym idzie jego pobór wymaga budowy nowych baz danych, a mogą być to już koszty znaczne. Po drugie, jak wynika z uzasadnienia projektu, dochody z tego podatku przewiduje się w wysokości: 2022 r. – 956,6 mln zł, 2023 r. – 1099,9 mln zł, 2024 r. – 1253,2 mln zł (s. 42 uzasadnienia). Nie są to więc wpływy znaczne. Są one nieco poniżej poziomu obecnych wpływów z podatku od wydobycia niektórych kopalin (plan na 2021 r. – 1 500 000 tys. zł) i podatku od sprzedaży detalicznej (plan na 2021 r. – 1 458 013 tys. zł). Stanowią więc będą ok. 0,26% dochodów podatkowych zaplanowanych w budżecie państwa na rok 2021 (druk sejmowy nr 640). Po trzecie, wpływy z tego podatku stanowią będą przychody państwowego funduszu celowego, a nie budżetu państwa, co powinno przesądzać, że budżet państwa, finansując koszty poboru podatku, powinien otrzymywać rekompensatę z tego tytułu, np. w postaci przekazania mu części dochodów z tego podatku.

Wprowadzenie podatku od niektórych usług cyfrowych może wiązać się ze zmniejszeniem dochodów budżetu państwa i budżetów samorządowych (gminnych, powiatowych i wojewódzkich) z podatków dochodowych, przede wszystkim z podatku dochodowego od osób prawnych.

Podatki dochodowe (od osób fizycznych oraz od osób prawnych) stanowią dochód budżetu państwa i budżetów samorządowych⁹. W 2021 r. udział jednostek samorządu terytorialnego w podatku dochodowym od osób fizycznych ma wynieść 50,08%, zaś w podatku dochodowym pod osób prawnych 22,86%¹⁰.

Projektowana ustawa nie zawiera wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów dla celów podatku dochodowego podatku od niektórych usług cyfrowych,

⁹ Zob. art. 2 pkt 5 i 6, art. 3 ust. 2, art. 4 ust. 2 i 3, art. 5 ust. 2 i 3 i art. 6 ust. 2 i 3 ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, t.j. Dz.U. 2020, poz. 2, ze zm.

¹⁰ Zob. s. 28 uzasadnienia projektu ustawy budżetowej na 2021 r., druk sejmowy nr 640.

co w kontekście dyspozycji art. 22 ust. 1 i art. 23 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 15 ust. 1 i art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oznacza¹¹, że podatek ten stanowić będzie koszt uzyskania przychodów i tym samym obniży wysokość dochodów do opodatkowania. Gdyby przyjąć założenia projektodawców dotyczące potencjalnych wpływów z podatku od niektórych usług cyfrowych (s. 44 uzasadnienia), to wpływy z podatków dochodowych zmniejszyłyby się o ok. 200 mln zł rocznie¹².

Należy zgodzić się ze stanowiskiem wnioskodawców, że bezpośredni efekt antymonopolowy polskiego podatku od niektórych usług cyfrowych będzie ograniczony w skali światowej.

Utworzenie Funduszu Technologii Cyfrowych i przekazanie mu dochodów z podatku od niektórych usług cyfrowych zapewni stabilne finansowanie badań naukowych i może, jak wskazują wnioskodawcy, wzmocnić polską gospodarkę dzięki rozwijaniu kompetencji cyfrowych (finansowanie zadań operatora OSE) oraz podniesieniu ogólnych nakładów na badania i rozwój.

Artykuł 13 projektu, odsyłający w zakresie nieuregulowanym w ustawie do Ordynacji podatkowej, jest zbędny. Ordynacja podatkowa reguluje zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową, czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową i ma zastosowanie do wszystkich podatków (art. 1 i 2 Ordynacji podatkowej). Nie ma więc potrzeby odwoływania się do niej w przepisach ustawy kształtującej obowiązek podatkowy w konkretnym podatku, w tym wypadku podatku od niektórych usług cyfrowych.

Podsumowanie – ogólna ocena projektu

■ Projektowana ustawa wprowadza do polskiego systemu podatkowego podatek od niektórych usług cyfrowych, nakłada na przedsiębiorstwa sektora cyfrowego nowe obowiązki informacyjne oraz w zakresie prowadzenia rachunkowości, tworzy Fundusz Technologii Cyfrowych, przyznając mu status państwowego funduszu celowego, nowelizuje ustawę o rachunkowości oraz ustawę o Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej.

¹¹ Kosztem uzyskania przychodów są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów nieuznanych za koszty uzyskania przychodów. Do takich kosztów zalicza się m.in.: u osób fizycznych – podatek dochodowy oraz podatek od spadków i darowizn (art. 23 ust. 1 pkt 12 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), u osób prawnych – podatek dochodowy i wpłaty z zysku (art. 16 ust. 1 pkt 15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

¹² Do wyliczenia przyjęto stawkę podatku dochodowego w wysokości 19%, a więc obowiązującą dużych podatników podatku dochodowego od osób prawnych (zob. art. 19 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

- Projekt dotyczy przedsiębiorstw sektora cyfrowego, reklamodawców i innych podmiotów korzystających z usług cyfrowych, organów Krajowej Administracji Skarbowej, ministra właściwego do spraw informatyzacji, a także państwowych instytutów naukowych i badawczych.
- Jak można wywnioskować z obszernego uzasadnienia projektu ustawy, zasadniczym celem wprowadzenia podatku od niektórych usług cyfrowych jest działanie antymonopolowe, a sam podatek ma być jednym ze sposobów regulacji sektora usług cyfrowych.
- Wątpliwości budzi sposób wyznaczenia zakresu podmiotowego podatku oraz podstawy opodatkowania przez odniesienie tych elementów konstrukcyjnych podatku do tzw. znaczącej obecności cyfrowej przedsiębiorstwa sektora cyfrowego na terytorium Polski.
- Prawidłowe i niebudzące wątpliwości określenie zakresu podmiotowego podatku, przedmiotu i podstawy opodatkowania ma kluczowe znaczenie dla późniejszego ustalenia w toku stosowania przepisów ustawy, czy na danym podmiocie ciąży obowiązek podatkowy, czy też nie, stąd należy wystrzegać się konstrukcji zbyt skomplikowanych i zastępować je w miarę prostymi.
- Wątpliwości budzi wysokość stawki podatkowej (7%), która jest znacznie wyższa niż proponowana przez Komisję Europejską i obowiązująca w innych państwach, które przyjęły lub procedują przyjęcie podatku cyfrowego. Stąd konieczne jest wyważenie stawki tego podatku, również przy uwzględnieniu obciążeń obowiązujących w innych państwach oraz propozycji instytucji międzynarodowych.
- Wprowadzenie podatku od niektórych usług cyfrowych może wiązać się ze zmniejszeniem dochodów budżetu państwa i budżetów samorządowych (gminnych, powiatowych i wojewódzkich) z podatków dochodowych, przede wszystkim z podatku dochodowego od osób prawnych.
- Skoro wpływy z podatku od niektórych usług cyfrowych stanowiąc będą przychody państwowego funduszu celowego, a nie budżetu państwa, to ten ostatni, finansując koszty poboru tego podatku, powinien otrzymywać rekompensatę z tego tytułu, np. w postaci przekazania mu części dochodów z tego podatku.