

# Podatek cyfrowy od gigantów

Ekspertyza w zakresie wprowadzenia  
w Polsce podatku cyfrowego (DST)





# Podatek cyfrowy od gigantów

Ekspertyza w zakresie  
wprowadzenia w Polsce  
podatku cyfrowego (DST)



**Instrat Policy Paper 02/2020**

Jan J. Zygmontowski

Katarzyna Chojecka

Sebastian A. Roy

Warszawa, marzec 2020

Rekomendowany opis źródła: Zygmunowski J., Chojecka K., Roy S. A., (2020).  
*Podatek cyfrowy od gigantów. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*,  
Instrat Policy Paper 02/2020.

Kontakt: jan.zygmuntowski@instrat.pl

Projekt okładki: Ilja Naumenko,  
Paulina Mazurek  
Zdjęcia: Sean Pollock, Brooke Cagle  
Skład: Paulina Mazurek

Treść publikacji dostępna na licencji Creative Commons Attribution-ShareAlike 4.0 International (CC BY-SA 4.0).



Raport dostępny do pobrania pod adresem:  
[www.instrat.pl/podatek-cyfrowy](http://www.instrat.pl/podatek-cyfrowy)

Warszawa, maj 2020

ISBN: 978-83-946738-4-0

Modelowanie finansowe zostało przeprowadzone na początku marca na podstawie danych sprzed kryzysu gospodarczego spowodowanego pandemią koronawirusa. Do dnia publikacji żadne źródło krajowe ani międzynarodowe nie oferowało wiarygodnych danych by zaktualizować szacunki. Choć należy spodziewać się słabszego wzrostu lub spadku PKB w krótkim terminie, jednocześnie użycie cyfrowych platform wzrosło znacząco, tym bardziej czyniąc zasadną argumentację którą przedstawiamy w ekspertyzie.

## Abstrakt

Propozycja nałożenia na największe firmy cyfrowe nowego podatku jest jednym z możliwych wariantów regulacji sektora. Na podstawie analizy porównawczej prawa Instrat rekomenduje regulację analogiczną do rozwiązania tymczasowego proponowanego przez KE, tj. model DST o stawce 7% od przychodów uzyskiwanych na terytorium Polski. Konserwatywna prognoza przewiduje, że już w drugim roku podatek cyfrowy zapewni wpływy w wysokości ok. miliarda PLN, a wpływy ok. 2 mld PLN rocznie są możliwe do osiągnięcia w okresie 5 lat. Nowe środki zasiliłyby fundusz celowy, który inwestowałby w cyfryzację kraju.

The proposal to introduce new tax levied on largest digital firms is one of the regulatory options for this sector. Based on comparative legal analysis, Instrat recommends a regulation analogous to the temporary solution proposed by the EC, i.e. DST model with 7% rate on revenue obtained in Poland. A conservative forecast estimates that as early as in the 2nd year, digital tax will yield approx. one billion PLN, and yields of about 2 bln PLN annually are achievable in 5 years timespan. New funds would contribute to a special purpose fund that would invest in digitalization of the country.

# Spis treści

Główne wnioski	7
1. Podatek cyfrowy jako instrument regulacyjny	8
1.1. Korzyści dla polityki gospodarczej	9
1.1.1 Podatek od renty monopolistycznej	9
1.1.2 Uspołecznienie wartości ekonomicznej danych	11
1.1.3 Rekompensata za agresywne planowanie podatkowe	12
1.2 Propozycja OECD a Polska	13
2. Analiza porównawcza prawa w wybranych krajach	15
2.1 Czechy	15
2.2. Francja	16
2.3. Austria	17
2.4. Turcja	18
2.5. Indie	19
2.6. Hiszpania	20
2.7. Podsumowanie	21
3. Rekomendacja wdrożenia podatku cyfrowego w Polsce	23
3.1 Uwagi na tle polskiego systemu podatkowego	24
3.2. Nowelizacja powiązanych ustaw	27
4. Modelowanie wpływów i incydencji podatkowej	28
4.1 Założenia	28
4.2. Przegląd danych	30
4.1.1 Współczynniki cenowej elastyczności popytu	30
4.1.2 Przychody platform	31
4.3. Wyniki dla 2018 r.	34
4.4. Prognoza wpływów	35
4.5. Podsumowanie	37
5. Wydatkowanie wpływów z podatku cyfrowego	39
5.1 Struktura funduszu celowego	39
Aneks A. Definicje do uwzględnienia w krajowej legislacji	43
Aneks B. Metodologia i walidacja modelu	46
Aneks C. Analiza wrażliwości	50
Bibliografia	52

# Skróty i objaśnienia

<b>ad valorem</b>	od wartości
<b>AI</b>	( <i>Artificial Intelligence</i> ) sztuczna inteligencja
<b>BEPS</b>	(Base Erosion and Profit Shifting) tłum.: erozja bazy podatkowej i przesuwanie zysków; projekt OECD i G20 mający przeciwdziałać agresywnemu planowaniu podatkowemu
<b>B+R+I</b>	prace badawczo-rozwojowe i innowacyjne
<b>ICRIT</b>	(International Commission for the Reform of International Corporate Taxation) Międzynarodowa komisja na rzecz reformy międzynarodowego opodatkowania osób prawnych
<b>KE</b>	Komisja Europejska
<b>luka CIT</b>	rozbieżność między realnymi wpływami z podatku dochodowego od osób prawnych a oczekiwanymi wpływami, gdy wyeliminowane zostaje agresywne planowanie podatkowe
<b>NASK</b>	Narodowa Akademicka Sieć Komputerowa
<b>OECD</b>	(Organisation for Economic Co-operation and Development) Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
<b>profilowanie</b>	(inaczej: targetowanie) budowanie profilu osoby na podstawie jej danych do celów np. nakierowania reklam skierowanych do danej grupy docelowej
<b>streaming</b>	usługa dostarczania i wyświetlania treści multimedialnych w czasie rzeczywistym (w przeciwieństwie do ich ściągania)
<b>usługi chmurowe</b>	(cloud services) usługa udostępniania zasobów komputerowych na żądania, np. mocy obliczeniowej (cloud computing) lub przechowywania danych (cloud storage)
<b>VOD</b>	(Video on Demand) wideo na żądanie, usługa dostarczania treści wideo i audio (np. przez platformę streamingową)

# Główne wnioski

Propozycja nałożenia na największe firmy cyfrowe nowego podatku stanowi jeden z możliwych wariantów regulacji tego sektora. Najważniejsze argumenty przemawiające za wprowadzeniem podatku cyfrowego:

- wyrównywanie szans na rynku przez nałożenie podatku na renty firm mono- lub oligopolistycznych,
- rekompensata za agresywne planowanie podatkowe służące unikaniu opodatkowania,
- odzyskanie dla społeczeństwa wartości ekonomicznej danych wytwarzanej przez użytkowników na platformach.

Wiele krajów UE podjęło własne działania w zakresie podatku cyfrowego w oparciu o prace KE do czasu wypracowania jednolitych rozwiązań na forum OECD. **Na podstawie analizy porównawczej prawa w wybranych krajach Instrat rekomenduje regulację analogiczną do rozwiązania tymczasowego proponowanego przez Komisję Europejską, tj. model DST (Digital Services Tax)** – bezpośredni podatek dochodowy od skonsolidowanych przychodów spółek świadczących określone usługi cyfrowe o obrotach i liczbie użytkowników wskazujących na znaczący wpływ ekonomiczny.

Podatek cyfrowy byłby pobierany w wymiarze **7% uzyskanych na terytorium Polski przychodów** od podmiotów przekraczających 750 mln EUR globalnie skonsolidowanych przychodów, 4 mln EUR przychodów w Polsce, oraz mających tutaj min. 500 tys. użytkowników.

Prognozowana **dynamika wpływów podatkowych znacząco przewyższa tempo wzrostu PKB**, co oznacza, że przychody z tytułu podatku cyfrowego będą rosły znacznie szybciej niż gospodarka krajowa. Oczekiwany **rozkład obciążeń podatkowych również jest korzystny**, gdyż ponad dwie trzecie (ok. 67 proc.) ciężaru nałożonego podatku ponoszą platformy cyfrowe, zaś transmisja szoku fiskalnego ku konsumentom jest znikoma.

Konserwatywna prognoza przewiduje, że **już w drugim roku podatek cyfrowy zapewni wpływy w wysokości ok. miliarda PLN**. Przy utrzymaniu optymistycznej dynamiki rozwoju rynku e-handlu, e-usług i reklam cyfrowych i oczekiwanym przekroczeniu progów podatkowych przez podmioty dziś w fazie wzrostu, **wpływy na poziomie sięgającym 2 mld PLN rocznie są możliwe do osiągnięcia w ciągu pierwszych 5 lat ściągania podatku cyfrowego**.

Nowe środki zasiliłyby **fundusz celowy**, który reinwestowałby pozyskane środki w celu cyfryzacji kraju, podnoszenia kwalifikacji i tworzenia innowacji technologicznych. Wydatkowanie objęłoby **zdywersyfikowany portfel programów**:

- wsparcie i rozwój OSE (Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej),
- umiejętności cyfrowe dla pracowników i pracownic,
- finansowanie prac badawczo-rozwojowych,
- inwestycje w platformowe spółdzielnie.

# 1. Podatek cyfrowy jako instrument regulacyjny

Dynamiczny rozwój technologii informacyjnych umożliwił powstanie korporacji międzynarodowych zdolnych do ekspansji na rynkach całego świata przy minimalnych kosztach krańcowych. Produkty i usługi firm operujących w przestrzeni cyfrowej – nazywanych często cyfrowymi platformami z racji na kluczowy zasób tych firm, jakimi są wielostronne interfejsy służące za informacyjną infrastrukturę internetu – znacząco podniosły jakość życia i umożliwiły rozwój społeczno-gospodarczy. Wszystkie sektory gospodarki w krajach rozwiniętych i większości krajów rozwijających się korzystają dziś w pewnym stopniu z łączności cyfrowej, dostępności zasobów chmurowych i specjalistycznych platform. Media społecznościowe i aplikacje wpisały się też na stałe w nasze życia, zmieniając relacje społeczne i formy komunikowania.

Jednocześnie dwie dekady po wybuchu bańki internetowej (*dot-com bubble*) krajobraz rynku cyfrowego na świecie uległ znaczącym przeobrażeniom. Konkurencja między firmami w połączeniu z finansjalizacją gospodarki i przepływami kapitału sprzyjającymi inwestowaniu w najbardziej drapieżne modele biznesowe (Toporowski, 2018) doprowadziła do sytuacji, w której **dystans między produktywnością i skalą operacji globalnych liderów nowych technologii a resztą podmiotów rynkowych zwiększył się dramatycznie** (Andrews, Criscuolo, Gal, 2016). W przypadku Europy, w tym Polski, rezultatem jest dostarczanie produktów i usług obywatelom przez podmioty w większości pochodzące ze Stanów Zjednoczonych lub Chin, które **wykorzystują luki przepisów podatkowych i niematerialny charakter swoich zasobów do unikania opodatkowania**. Największe cyfrowe platformy wykorzystują ponadto swoje interfejsy do **przekształcania aktywności użytkowników w darmową, nieopłacaną pracę**, czerpiąc w ten sposób niezauważalnie korzyści.

Dyskusja na temat regulacji tego sektora trwa już od kilku lat. Najpierw była przedmiotem zainteresowania akademików, którzy badali przyczyny



skuteczności cyfrowych platform i ich strategię biznesową w kontekście wpływu na społeczeństwo. W 2020 r. zagadnienia regulacyjne są już jednak przedmiotem ożywionych sporów politycznych, co świadczy o formowaniu się nowego konsensusu, nazywanego też nowym cyfrowym łańcem. Miks polityki publicznej w obszarze gospodarki cyfrowej różni się w zależności od przyjętej wizji rozwoju tego sektora, więc naturalnie ma inny charakter w Waszyngtonie, gdzie dyskusja na temat rozbitcia rodzimych monopolii podyktowana jest troską o konkurencyjność wewnętrznego rynku, a inny w Brukseli, gdzie przeważa analiza wpływu na prywatność i sprawiedliwą kontrybucję tych firm dla gospodarki.

Propozycja nałożenia na największe firmy cyfrowe nowego podatku stanowi jeden z możliwych wariantów regulacji tego sektora. W podstawowej propozycji **podatek ten ma dotyczyć wyłącznie odpowiednio dużych platform, których obroty i liczba użytkowników wskazują na znaczący wpływ ekonomiczny**. Z pewnością ten instrument nie może być traktowany jako wystarczające rozwiązanie, ale może znacząco przyczynić się do zmniejszenia problemów związanych z aktywnością cyfrowych gigantów i zwiększyć możliwości finansowania niezbędnych dla społeczeństwa i gospodarki informacyjnej programów rozwojowych.

## 1.1. Korzyści dla polityki gospodarczej

### 1.1.1 Podatek od renty monopolistycznej

Koncentracja firm operujących na szeroko rozumianym rynku cyfrowym jest daleko posunięta. Przykładowo, wyłączając rynek chiński (będący niejako „odrębnym internetem”), na rynku reklamy Facebook i Alphabet (Google) kontrolują 84% wydatków, a Amazon ponad 15% światowego e-handlu, na niektórych rynkach jak np. amerykański odpowiadając jednak za połowę wszystkich zakupów online (Statista, 2020). Cyfrowi giganci nie tylko mają udział w jednym rynku na którym dominują, ale przez aktywną politykę inwestycyjną i wykup zarówno start-upów, ugruntowanych rywali na rynku cyfrowym, jak i firm na przylegających horyzontalnie i wertykalnie rynkach konsolidują w grupie kapitałowej niekiedy zupełnie różne linie biznesowe. Alphabet jest właścicielem platform Google i Youtube, ale też oprogramowania Android na smartfony czy sprzętu i wirtualnego asystenta Google Home. Sklep Amazon, AWS (dostawca usług chmurowych), Amazon Prime Video (platforma VoD), Kindle (czytnik e-booków), Echo i Alexa (głośnik i wirtualny asystent) oraz Whole Foods (supermarket) należą do jednej grupy kapitałowej. Podobnie Facebook, Messenger,

Instagram i Whatsapp mają jednego właściciela.

Media społecznościowe, w większości uzyskujące przychody ze sprzedaży reklam profilowanych, również uległy koncentracji. W kolejności są to: Facebook (2,5 mld użytkowników), Youtube (2 mld), Whatsapp (1,6 mld), Messenger Facebooka (1,3 mld), WeChat (1,2 mld), Instagram (1 mld) i TikTok (0,8 mld). Również aplikacje takie jak Uber czy Airbnb są tak powszechne, że przy pomiarze liczby obsługiwanych użytkowników i oferty deklasują tradycyjne gałęzie biznesu. Za tymi niekwestionowanymi gigantami jest naturalnie szereg innych znanych platform, które aspirują do dominacji wybranego rynku lub jego segmentu.

W zależności od platformy możemy mieć do czynienia z monopolem (zamknięty ekosystem medium społecznościowego) lub oligopolem (w przypadku znaczącego wpływu decyzji platformy na inne firmy przez posiadanie dużego udziału w rynku). **Monopolizacja gospodarki cyfrowej odbija się negatywnie na innowacyjności i osłabia rywalizacyjną „kreatywną destrukcję”**. Ekspansja platform cyfrowych w pierwszej kolejności rzeczywiście znacząco podnosi produktywność, ponieważ potencjał technologii cyfrowych zostaje wykorzystany w produktach i usługach wielu branż (jako technologia ogólnego zastosowania). Jednak zwiększona koncentracja monopolistyczna zniechęca mniej produktywne firmy do inwestowania, co skłania też wiodące firmy do przekierowania funduszy z B+R+I na przejmowanie i blokowanie konkurentów (Aghion et al., 2018). Ostatecznie **mniejsze, lokalne firmy przegrywają w tej nierównej konkurencji**, a monopolisci korzystając ze swojej pozycji pobierają wyższe opłaty w postaci renty ekonomicznej (Aghion et al. 2019).

Rentą ekonomiczną jest koszt przekraczający „normalny poziom” kosztów na rynku konkurencyjnym, czyli większy niż wynikające z umowy społecznej godziwe wynagrodzenie za pracę włożoną w wytworzenie i podtrzymanie infrastruktury. W przypadku cyfrowych platform, **renta ekonomiczna jest nakładana na sieć – wielkość sieci, a więc zależność użytkowników od platformy do komunikacji, umożliwia większą ekstrakcję wartości** (Zygmuntowski, 2018). W literaturze ekonomicznej uważa się, że podatki *ad valorem* są skutecznym narzędziem redukcji renty ekonomicznej, szczególnie w przypadku renty od surowców naturalnych lub ziemi (Schwerhoff, Edenhofer, Fleurbaey, 2019).

Nałożenie podatku na cyfrową platformę nie powinno być analizowane jak nałożenie podatku na firmę, ale na wielostronny rynek (*multi-sided market*). Nawet **cyfrowi giganci mogą zatem wybrać redukcję swojej renty** (i w konsekwencji marży), jeżeli przeniesienie podatku na stronę popytową lub podażową platformy doprowadziłoby do utraty pozytywnych efektów sieciowych, w szczególności efektów krzyżowych (Belleflamme, Toulemonde, 2016). Wobec tego podatek *ad valorem*, w połączeniu z regulacjami społecznej kontroli i ochrony konkurencji, powinien być efektywnym instrumentem wyrównującym szanse na rynku cyfrowym i spowalniającym ekspansję monopolisty.

## 1.1.2 Uspołecznienie wartości ekonomicznej danych

Zbierane przez cyfrowe platformy dane nie mają tylko wymiaru związanego z bezpieczeństwem czy prywatnością. Dane służą platformom do usprawniania interfejsów, algorytmów, tworzenia nowych produktów i usług oraz podnoszenia jakości już istniejących, jak np. aktualizacje oprogramowania dzięki wiedzy o sposobach jego użytkowania czy trenowanie AI na zbiorach danych. Jeżeli firma czerpie korzyści ekonomiczne z danych, to one same mają wartość ekonomiczną, która powstaje przez połączenie w procesie produkcji kapitału oraz pracy. Kapitałem jest tutaj sama platforma, jednak nieoczywistym elementem jest właśnie praca informacyjna człowieka. **Przyjmowanie, analiza treści i reagowanie na nie z uwagą to aktywne czynności człowieka. Jeżeli generują wartość ekonomiczną, to są pracą informacyjną**, która może przybierać formę:

- analizy symboli – rozpoznawania i przetwarzania treści przy użyciu kognitywnych zasobów mózgu (określanych często jako „uwaga”),
- komunikacji – przekazywania informacji i danych,
- manipulacji afektami – intencjonalnego używania ekspresji emocjonalnej (Hardt, Negri, 2005).

Ekonomiści i badacze społeczni w ostatnich latach dużo uwagi poświęcili **niezauważalnej pracy**, wykonywanej np. w formie pracozabawy (*playbour*) oraz korzystania z platform cyfrowych (Fuchs, 2016). Wiele z platform otwarcie komunikuje wykorzystanie treści tworzonych przez użytkowników (*user-generated content*) czy pracy tłumu (*crowdwork*) do generowania swoich zysków.

W tym sensie **korzystanie z platform cyfrowych nie jest darmowe**, ponieważ pobierana jest opłata w postaci wartości danych pochodzących z pracy informacyjnej. W świetle prawa unijnego i orzecznictwa europejskich sądów brak jasnej, kompletnej informacji o ekstrakcji wartości danych stanowi nieuczciwą praktykę rynkową wobec konsumenta i podlega prawu ochrony konsumentów (patrz np. KE, SWD 163, 2016; TAR Lazio 261/2020, 2020).

Podatek cyfrowy jest wobec tego sposobem na **odzyskanie części wartości** pobieranej przez największe cyfrowe platformy, czyli beneficjentów nieopłaconej pracy informacyjnej. Jest to tożsame z uznaniem, że w przypadku udziału liczby użytkowników przekraczającej odpowiednio wysoki próg, firma w znaczący sposób opiera swoje przychody o tę pracę. Odpowiednia konstrukcja prawna podatku, uznająca miejsce wykonania usługi (np. prowadzenia kampanii z użyciem reklam profilowanych) w kraju gdzie zlokalizowany jest użytkownik platformy, pozwoli na pozyskanie podatku jeżeli reklamodawca znajduje się w innym kraju - ale jego reklamy są skierowane do obywateli Polski.

### 1.1.3 Rekompensata za agresywne planowanie podatkowe

Związek między unikaniem opodatkowania a rynkiem cyfrowym jest o tyle istotny, że cyfrowe platformy w szczególności mogą wykorzystywać słabe strony prawa do agresywnego planowania podatkowego i w rezultacie unikania opodatkowania. Firmy cyfrowe wykorzystują w ponadprzeciętnej mierze aktywa niematerialne, których wycena i charakterystyka (np. geograficzna lokalizacja) jest wysoce sporna. W ten sposób cyfrowe platformy mogą **przesuwać swoje aktywa, wykorzystywać ceny transferowe do manipulacji kosztami i raportować zyski w relatywnie niższej opodatkowanych jurysdykcjach**, mimo operowania np. w państwie dobrobytu o wyższych stawkach podatkowych (UNCTAD, 2019).

Nietrudno zauważyć, że cyfrowe platformy szczególnie łatwo mogą być formalnie zarejestrowane w rajach podatkowych lub krajach stosujących swoisty *dumping* podatkowy, pobierać opłaty w tych jurysdykcjach, ale prowadzić działalność w innych krajach przy pomocy internetu. Nawet jeśli firma rejestruje działalność w kraju, który oszukuje na podatku CIT, robi to głównie dla zatrudnienia lokalnych lobbystów, działów marketingu lub pomniejszych operacji, co ma na celu wykazywanie pewnych przychodów dla skomplikowania analizy powiązań między spółkami w grupie i należnościami podatkowymi.

Unikanie opodatkowania i oszustwa podatkowe w krajach UE prowadzą do strat w wysokości nawet 170 mld euro rocznie (PIE, 2020). **W Polsce luka CIT już w 2017 r. przekroczyła 20 mld zł rocznie**, co przekracza 1% PKB naszego kraju (PIE, 2019). Sytuacja na polskim rynku reklamy online jest znamienym przykładem jak powstaje luka CIT. Spółki Facebook Poland oraz Google Polska raportują obrót w wysokości 434 mln zł. Jednocześnie jednak platformy Facebook i Google kontrolują według szacunków ponad 50% rynku wartego 4,5 mld zł, ich przychody w segmencie reklamy powinny zatem wynosić przynajmniej 2,3 mld zł (Wójcik, 2020). **Deklarowane przychody są zatem ponad pięciokrotnie mniejsze niż realnie wypracowywane** w polskiej gospodarce (dalsze wyliczenia w rozdziale 4. ekspertyzy).

Wprowadzenie podatku cyfrowego w formie podatku przychodowego **zrekompensuje agresywne planowanie podatkowe** przez te firmy. Większość dużych firm na rynku cyfrowym ma marżę operacyjną na poziomie 25-70%, czyli od bardzo wysokiej do zupełnie niespotykanej w innych sektorach gospodarki (przeciętne marże operacyjne wynoszą od kilku do kilkunastu procent). Gdyby platforma deklarowała wszystkie przychody zgodnie ze stanem rzeczywistym, polski podatek CIT w wysokości 19% dla marży operacyjnej 40% (jak np. Facebooka) efektywnie obciążałaby firmę w takim stopniu jak obrotowy podatek cyfrowy o stawce 7,6%.

## 1.2. Propozycja OECD a Polska

W 2013 r. kraje OECD i G20 przyjęły plan działania w związku z projektem BEPS. Trzy główne filary tego planu obejmowały: wprowadzenie spójności w krajowych regułach podatkowych mających wpływ na działalność ponadnarodową; wzmocnienie standardów międzynarodowych; oraz poprawienie transparentności i pewności prawa. Badania i rekomendacje OECD w kolejnych latach w coraz większym stopniu poświęcały uwagę mechanizmom wykorzystywanym przez firmy operujące na rynkach cyfrowych (OECD, 2018).

Toczące się prace w OECD były powodem, dla którego KE wstrzymała wdrożenie własnej propozycji podatku cyfrowego z marca 2018 r. Podatek obrotowy od globalnie i regionalnie znaczących cyfrowych gigantów został przedstawiony jako spójna propozycja, jednak Bruksela przeniosła dyskusję na forum OECD. Propozycja OECD sugeruje reformę całego systemu podatku CIT, składającą się z filaru pierwszego, czyli nowych zasad alokacji zysków jako bazy opodatkowania, oraz filaru drugiego, czyli międzynarodowego podatku minimalnego. Zgodnie z filarem pierwszym, zysk grupy kapitałowej byłby dzielony na zysk rutynowy (*routine*), alokowany do kraju, w którym mieści się główna siedziba firmy i jej aktywa niematerialne; oraz na zysk pozostały (*residual*), alokowany tam, gdzie prowadzona jest sprzedaż dóbr i usług. Alokacja zysku rutynowego i zysku pozostałego została określona jako kwota A, kwota B dotyczy ustalenia minimalnych wpływów podatkowych z działalności marketingowej i dystrybucyjnej, zaś kwota C obejmuje obszary sporne (OECD, 2019).

**Plan OECD jest krytykowany m.in. przez ICRIT**, komisję reprezentowaną przez szanowanych ekonomistów i ekonomistki jak Thomas Piketty, Joseph Stiglitz i Jayathi Gosh, czy G-24, czyli forum krajów rozwijających się współpracujących z OECD. Podział kwoty A nie jest dla nich korzystny, a nowe zasady wciąż zawierają wiele spornych przepisów. Jak komentuje G-24:

“To podejście alokuje część “ponad-normalnych zysków” do jurysdykcji rynkowych niezależnie od fizycznej obecności firmy. Jednak żadna część “normalnego zysku” nie jest alokowana do jurysdykcji nawet jeśli firma ma znaczącą obecność ekonomiczną, ale nie ma obecności fizycznej (...) Wyzwanie cyfryzacji odnosi się także do zwyczajnych czy rutynowych zysków firmy. Wobec tego, zgodnie ze wstępnymi wskazaniem, dodatkowe wpływy netto do krajów rozwijających się w kwocie A będą minimalne (...) Co więcej, propozycja ignoruje fakt, że podatnicy mogą ominąć nowe zasady jurysdykcji przez zdalną obecność do dostarczania dóbr i usług oraz wykonywanie działań marketingowych i dystrybucji z jurysdykcji o niskich podatkach” (G-24, 2019).

Powyższe interpretacje **mają znaczenie w przypadku Polski**, która jest

traktowana jako kraj rozwinięty, jednak są istotne powody by traktować naszą gospodarkę jako wciąż półperyferyjną. Co szczególnie ciekawe, G-24 zauważa, że propozycja OECD nie bierze pod uwagę specyfiki cyfrowych platform i ekstrakcji przez nie wartości danych wytwarzanych przez użytkowników.

“Cyfrowa gospodarka umożliwia nowy model współtworzenia wartości, włączający konsumentów/użytkowników jako nieświadomego, kluczowego kontrybutora i twórcę wartości. Każda metoda alokacji zysków mająca odpowiedzieć na wyzwania cyfryzacji musi wziąć pod uwagę i rozwiązać ten problem” (G-24, 2019).

Propozycja polskiej regulacji zawarta w tym raporcie oparta jest na rozwiązaniu przewidzianym przez KE w proponowanej w projekcie Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych. Projekt ten przewiduje **rozwiązanie tymczasowe**, dające możliwość nałożenia stosunkowo prostego podatku do momentu ustalenia jednolitych rozwiązań na szczeblu światowym – przez OECD. Model ten oparty jest o specyficzny podatek pośredni pobierany od skonsolidowanych przychodów podmiotów świadczących określone usługi (*Digital Services Tax – DST*). Opcją wskazywaną wcześniej przez Komisję Europejską – przewidującą rozwiązanie długoterminowe – jest modyfikacja podatku CIT poprzez modyfikację definicji stałego (zagranicznego) zakładu i stworzenie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych. Tak skomplikowana regulacja wymagałaby jednak znacznych nakładów, modyfikacji fundamentalnych dla polskiego systemu podatkowego zasad oraz stosunkowo długich okresów przejściowych przewidzianych prawem – wprowadzenie jej byłoby więc znacznie utrudnione. Wobec niekompletności propozycji OECD, **wiele krajów UE podjęło własne działania w zakresie podatku cyfrowego** w oparciu o prace KE.

# 2. Analiza porównawcza prawa w wybranych krajach

## 1.2. Czechy

Czechy zdecydowały się uregulować kwestię podatku w formie podatku obrotowego **w stawce 7%**. Podmiotem zobowiązanym do uiszczenia **pełnej stawki podatku** w pełnej stawce będzie podmiot należący do grupy kapitałowej, który świadczył usługę opodatkowaną w ciągu ostatniego roku obrotowego, jeżeli łącznie spełnił dwa warunki: **skonsolidowany przychód podmiotu wynosi więcej niż 750 mln euro rocznie oraz przychód za świadczenie usług w Czechach wyniósł więcej niż 50 mln CZK (czyli ok. 2 mln euro).**

Kluczową kwestią jest tutaj objęcie podatkiem podmiotu powiązanego z grupą kapitałową, jednocześnie w oparciu o przychody skonsolidowane łącznie dla całej grupy. Niejasna jest więc tutaj odpowiedź na pytanie, czy jeśli przychody te osiągają dwa podmioty należące do tej samej grupy kapitałowej, to czy będą one opodatkowywane łącznie, czy też każdy oddzielnie na takich samych warunkach.

Rozwiązanie czeskie przewiduje dodatkowo możliwość uiszczenia **podatku częściowego**, którym objęty zostanie podmiot świadczący usługę opodatkowaną w ciągu ostatniego roku obrotowego w trzech alternatywnych przypadkach. **Musi on prowadzić kampanię z wykorzystaniem reklam profilowanych – i w tym przypadku przychód przekraczać musi 5 mln CZK (ok. 200 000 euro). Może też wykorzystywać wielostronny interfejs cyfrowy (definicja poniżej) z całkowitą liczbą kont użytkowników przekraczającą 200 000. Ostatnią możliwością jest dostarczanie danych użytkowników jeżeli przychód przekracza 5 mln CZK.** Dzięki częściowemu podatkowi możliwe do objęcia zostaną również nieco mniejsze platformy.

Z powyższego wynika więc, że opodatkowana usługa może polegać po pierwsze na prowadzeniu kampanii z wykorzystaniem **reklam profilowanych**, czyli opartych na zebranych danych na temat użytkownika lub jego urządzenia. Kampania rozumiana jest tutaj szeroko: chodzi nie tylko o umieszczanie reklam, ale również towarzyszące temu usługi, jak np. analiza marketingowa – czyli w skrócie o pełną usługę reklamową. Druga możliwość polega na wykorzystywaniu **wielostronnego interfejsu cyfrowego**, tj. platformie pozwalającej użytkownikom na wzajemną interakcję.

Wykonywanie takie rozumiane jest jako udzielanie dostępu użytkownikom do takiej platformy – czyli zasadniczo, jak się wydaje, obsługiwanie jej – oraz alternatywnie jako finalizowanie transakcji dokonywanych pomiędzy użytkownikami, którzy wymieniają między sobą dobra lub usługi. Najwięcej wątpliwości budzi tutaj trzecia opodatkowana usługa, czyli udostępnianie danych. Chodzi tutaj zapewne o odpłatne dostarczanie zamawiającym podmiotom danych o użytkownikach platformy.

Czechy zdecydowały się na wyłączenie spod podatku przede wszystkim wykonywania usług finansowych, operowania grami hazardowymi oraz wszystkie platformy, które służą tylko i wyłącznie dostarczaniu treści i rozrywki (jak np. platform z grami komputerowymi).

Bardzo dobrym rozwiązaniem w przypadku Czech jest stosunkowo łatwe określenie podstawy opodatkowania oparte na rocznych skonsolidowanych sprawozdaniach spółki. Sprawdzić się może również wykorzystanie możliwości obłożenia podmiotu podatkiem częściowym – jeśli podstawowa stawka określona jest na stosunkowo wysokim poziomie, to obniżenie jej wobec mniejszych podmiotów nie będzie stanowiło utrudnienia dla prowadzenia działalności gospodarczej.

Jednocześnie wadą regulacji jest trzeci rodzaj usługi, który ma niejasny charakter – nie jest do końca pewne, czy dostarczanie (*provision*) danych będzie traktowane jako odpłatne zbywanie czy też udostępnianie ich na cele świadczenia określonych usług. Ponadto, regulacja przewiduje stosunkowo wąski i ogólny katalog wyłączeń: nie odnosi się w sposób wyczerpujący wobec platform streamingowych i platform e-handlu.

## 2.2 Francja

Francja postawiła również na podatek oparty o model DST. **Stawka wynosi tutaj 3%**, zaś podmiotami zobowiązanymi są spółki przekraczające roczny przychód brutto ze świadczenia opodatkowanych usług, wynoszący 750 mln euro w skali globalnej i 25 mln euro uzyskane we Francji. Podstawa opodatkowania obliczana jest według określonych wzorów w zależności od opodatkowanej usługi. Dla wykorzystywania interfejsów cyfrowych oznaczaniu kwoty będzie służyć liczba transakcji dokonywana przez użytkowników z Francji oraz liczba kont zarejestrowanych we Francji. Z kolei profilowana działalność reklamowa oparta będzie na liczbie profilowanych pojedynczych treści skierowanych do użytkowników z Francji. Wydaje się więc, że wliczeniu w tę sumę będzie podlegać każda pojedyncza reklama, którą wyświetlają użytkownicy. Drugim kryterium w przypadku działalności reklamowej będzie liczba użytkowników z Francji, których dane zostały zgromadzone przez platformę.

Usługą opodatkowaną jest przede wszystkim dostarczanie wielostron-



nego interfejsu, który zajmuje się również wymianą dóbr i usług bezpośrednio pomiędzy użytkownikami. Druga usługa opodatkowana polega na świadczeniu reklamodawcom lub ich agentom możliwości wykupienia przestrzeni reklamowej w obrębie interfejsu cyfrowego w celu wyświetlenia reklam profilowanych. Odbiorcami tych reklam muszą być użytkownicy z Francji, których dane zostały wykorzystane do profilowania.

Wyłączenia dotyczą, podobnie jak w przypadku Czech, usług płatniczych i platform oferujących treści, ale również sprzedaży bezpośredniej dóbr lub usług pomiędzy użytkownikami, platform streamingowych oraz usług świadczonych w ramach grupy kapitałowej. Dodatkowo, podatek nie będzie pobierany od przychodu z obrotu danymi dla celów wewnętrznych, innych niż marketingowe.

Mocną stroną rozwiązania francuskiego jest odpowiednio szerokie zdefiniowanie usługi opodatkowanej i jednocześnie odpowiednio wąskie wskazanie wyłączeń. Dzięki temu można dość precyzyjnie określić podmioty, które będą podlegały obowiązkowemu opodatkowaniu.

Zdecydowanie bardziej skomplikowane jest w przypadku cyfrowego podatku dochodowego ustalenie sposobu lokalizowania użytkownika oraz pojęcia zagranicznego zakładu. W przedmiocie ustalania lokalizacji użytkowników, Francja zdecydowała o priorytetowym potraktowaniu metod technicznych – związanych z adresem IP i wszelkimi innymi środkami, które mogą pomóc w identyfikacji urządzeń (np. adres MAC). Francja stworzyła również domniemanie lokalizacji we Francji. Przykładowo – jeżeli co najmniej jeden użytkownik serwisu jest zlokalizowany we Francji, podmiot opodatkowany będzie się z mocy prawa traktować również jako zlokalizowany we Francji. Ciężar udowodnienia przeciwnej okoliczności będzie spoczywał na tym podmiocie.

## 2.3 Austria

Austria, podobnie jak Francja, zdecydowała się na wprowadzenie **bezpośredniego podatku przychodowego ze stawką 5%**, ale obejmuje nim znacznie węższy zakres usług, czyli jedynie usługi reklam profilowanych świadczonych przez platformy cyfrowe.

Podmioty opodatkowane określone są identycznie jak w przypadku Francji jeśli chodzi o bariery finansowe – chodzi tutaj o **osiągnięcie przychodu brutto z działalności reklamowej w kwocie 750 mln euro w skali globalnej oraz 25 mln euro uzyskane w Austrii**. Podstawa opodatkowania obliczana jest na podstawie „wynagrodzenia, które podmiot opodatkowany uzyskuje od klienta” – chodzi więc o przychód z aktywności użytkowników wobec konkretnej treści reklamowej (kliknięcie, wyświetlenie, etc.).

Lokalizacja ustalana jest na podstawie kryterium wyświetlenia treści reklamowej – usługa jest więc świadczona w Austrii, jeżeli użytkownik wyświetlił treść reklamową na terenie państwa. Lokalizację użytkownika określa się z kolei na podstawie tradycyjnych metod: IP, numery MAC, geotargeting, geolokalizacja.

Rozwiązanie austriackie nie jest do końca rozwiązaniem wzorcowym z uwagi na to, że koncentruje się tylko na działalności reklamowej i nie uwzględnia szerokiego zastosowania wielostronnych interfejsów cyfrowych. Dodatkowo, nie jest do końca jasne, w jaki sposób mierzyć interakcję użytkownika z treściami reklamowymi – jeżeli znaczenie będą miały kliknięcia lub wyświetlenia, będzie to wymagało udowodnienia liczby stosownych interakcji przez platformę zobowiązaną do uiszczenia podatku.

## 2.4 Turcja

Rozwiązanie tureckie powinno traktować się raczej jako przykład alternatywnego podejścia do podatku cyfrowego niż jako inspirację legislacyjną.

Turcja, podobnie jak Francja, zdecydowała się na wprowadzenie **bepośredniego podatku dochodowego ze stawką 7,5% dla stosunkowo niskiego progu: podmioty powinny więc osiągać skonsolidowane przychody w grupie wynoszące minimum 750 mln euro oraz przychody w Turcji minimum 20 milionów TRY (około 3 miliony euro). Stawka może być również zredukowana na podstawie kryteriów ustawowych aż do stawki wynoszącej 1%.**

Opodatkowane zostało dostarczanie i zarządzanie cyfrowymi platformami wielostronnymi oraz świadczenie usług reklamowych online, wliczając w to usługi analizy marketingowej, zarządzanie danymi, usługi pomiarowe i usługi związane z pozycjonowaniem reklam. Ponadto, uwzględniono też platformy sprzedające drogą elektroniczną treści audiowizualne i cyfrowe oraz usługi. Dodatkowo, w katalog usług opodatkowanych będą wliczać się również wszelkie usługi pośredniczące w wykonywaniu wyżej wymienionych, choć ustawa nie precyzuje czy dotyczy to podmiotów powiązanych w ramach grupy kapitałowej, czy raczej podmiotów trzecich. Niedostosowanie się do regulacji i nieuiszczenie podatku może skutkować zakazaniem świadczenia usług w Turcji (geoblokada).

Turcja, podobnie jak Francja, przewiduje konstrukcję domniemania świadczenia usług w Turcji, ale oprócz wymogu świadczenia usług w Turcji oraz kierowania tych usług do lokalnych użytkowników, wskazuje, że powinno brać się również pod uwagę kryterium rozliczania usług w kraju. Usługi rozliczane w Turcji oraz wykazywane w sprawozdaniach finansowych, będą traktowane jako świadczone w jej granicach.

Z zakresu podatku wyłączone zostały usługi cyfrowe świadczone przez operatorów komórkowych, usługi będące obłożone innym podatkiem (komunikacyjnym), usługi bankowości mobilnej i cyfrowej, usługi cyfrowe związane ze sprzedażą produktów będących wynikiem prac badawczo-rozwojowych oraz płatności elektroniczne.

Rozwiązanie to byłoby traktowane jako trudne do wdrożenia z uwagi na specyficzną i dość swobodną możliwość zmniejszania stawki dla poszczególnych podmiotów. Nieszczególnie jasna jest również konstrukcja domniemania świadczenia usług w Turcji i jej interpretacja wymagałaby prawdopodobnie umieszczenia regulacji w kontekście tureckiego systemu prawnego, który funkcjonuje niezależnie od europejskiego. Pozytywnie należy jednak ocenić stosunkowo szeroki katalog wyłączeń, które uwzględniają nie tylko płatności elektroniczne, ale również regulowane usługi finansowe oraz efekty prac badawczo-rozwojowych.

## 2.5 Indie

Indie obecnie nie posiadają podatku cyfrowego w rozumieniu takim jak powyżej, chociaż są oficjalnie w trakcie wdrażania rozwiązań stanowiących odpowiedź na propozycje OECD.

W 2016 r. uchwalona została tzw. opłata wyrównawcza (*equalisation levy*), zwana również podatkiem Google (*Google Tax*), która nałożyła obowiązek uiszczenia określonej kwoty na **podmioty świadczące usługi reklamowe online lub udostępniające przestrzeń reklamową na platformach cyfrowych**. „Podatek” ten ukształtowany jest jako pośredni podatek obrotowy, a stawka „podatku” **wyniosła 6%, jeżeli zysk z reklam przekracza około 1500 USD w ciągu roku**. Podmiotom uiszczającym opłatę wyrównawczą przysługuje wyłącznie spod podatku dochodowego w ramach zapewnienia braku podwójnego opodatkowania.

W tym momencie regulacja dotycząca regularnego podatku jest przygotowywana w Indiach i ma zostać wprowadzona w formie nowelizacji *Indian Finance Act*. Rozwiązaniem najbardziej prawdopodobnym będzie ustanowienie podatku dochodowego w sposób przypominający regulację francuską – opodatkowane więc będą dochody uzyskiwane w Indiach. Z punktu widzenia przygotowywania ram regulacyjnych dla polskiego podatku, należy zwrócić uwagę na koncepcję znaczącej obecności cyfrowej zaproponowanej przez Indie.

Podmiot będzie więc objęty podatkiem cyfrowym, jeżeli będzie posiadać odpowiednie materialne powiązanie z terytorium Indii, któremu służyć może **doktryna znaczącej obecności (*Significant Economic Presence*) w krajowej przestrzeni cyfrowej**. Podmiot będzie więc posiadać znaczącą obecność, jeżeli jedna lub więcej transakcji dotyczących jakiegoś dobra lub

usługi będzie dokonywana przez podmiot w Indiach oraz jeżeli kwota wynikająca z takich transakcji będzie przekraczała ustawowo określoną kwotę w ciągu roku. Ponadto, podmiot będzie „znacząco obecny”, jeśli w sposób systematyczny i ciągły pozyskuje klientów lub angażuje się w interakcje z określoną liczbą użytkowników w Indiach drogą elektroniczną. W skrócie: kryterium będzie tutaj skala przychodów w Indiach oraz liczba użytkowników działających na terenie Indii.

Konstrukcja znaczącej obecności cyfrowej jest szczególnie istotna z punktu widzenia ustanowienia pojęcia zagranicznego zakładu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z uwagi na to, że proponowanym rozwiązaniem jest dokonanie stosownej nowelizacji tego aktu, skorzystanie z rozwiązania indyjskiego może okazać się kluczowe dla wdrożenia podobnej konstrukcji w polskim systemie prawnym.

## 2.6 Hiszpania

Nowa regulacja hiszpańska jest oparta na modelu DST zaproponowanym przez Komisję, lecz znacząco modyfikuje sposób jego nakładania. Podmiotami zobowiązanymi do uiszczenia podatku będą spółki, których skonsolidowane przychody brutto w danym roku kalendarzowym wyniosły co najmniej 750 mln euro rocznie oraz przychody za świadczenie usług w Hiszpanii wyniosły co najmniej 3 mln euro. Do usług opodatkowanych należą tutaj usługi reklamowe świadczone online, oferowanie użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego - pozwalającego na interakcję użytkowników między sobą, w tym również na sprzedaż towarów i usług. Dodatkowo, podatkiem objęte zostały również platformy, które stanowią pośrednictwo pomiędzy innymi platformami e-handlu - czyli te, dzięki którym użytkownicy mogą migrować do innych platform. Podatkiem objęte są również odpłatne transfery danych użytkowników zebranych na podstawie ich aktywności na platformach. Z zakresu usług wyłączony jest, między innymi, e-handel bezpośredni, czyli platformy oferujące do sprzedaży własne produkty oraz, co stanowi rozwiązanie odmienne wobec rozwiązań przewidzianych w innych państwach - transakcje pomiędzy podmiotami powiązanymi. Oznacza to, że transfery danych i transakcje dokonywane pomiędzy podmiotami należącymi do tej samej grupy kapitałowej będą również objęte podatkiem.

Stawka podatku wynosi 3%. Podstawą opodatkowania jest skonsolidowany przychód z danej transakcji uzyskany przez podmioty zobowiązane po odliczeniu VAT i innych właściwych obciążeń. Istotną zmianą jest tutaj pośredni, obrotowy charakter podatku: podatek naliczany jest na bieżąco przy każdej transakcji, a nie jak w przypadku modelu europejskiego: w danym okresie rozliczeniowym.

## 2.7. Podsumowanie

PAŃSTWO	PODSTAWA OPODATKOWANIA	STAWKA	PODMIOT OPODATKOWANY	OPODATKOWANA USŁUGA
<b>CZECHY</b>	Skonsolidowane przychody uzyskane w danym roku kalendarzowym w części odpowiadającej świadczeniu usług w Czechach (Model DST – podatek przychodowy)	<b>7%</b>	Spółka świadcząca opodatkowana usługę, jeżeli: <ul style="list-style-type: none"> <li>– jej skonsolidowany przychód wynosi minimum <b>750 mln euro</b> rocznie,</li> <li>– jej przychód ze świadczenie usług w Czechach wyniósł minimum <b>50 mln CZK</b> rocznie.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Prowadzenie kampanii z wykorzystaniem reklam targetowanych,</li> <li>– wykorzystywanie wielostronnego interfejsu cyfrowego,</li> <li>– udostępnianie/dostarczanie danych użytkownikom.</li> </ul>
<b>FRANCJA</b>	Skonsolidowane przychody w skali globalnej uzyskane przez podmiot zobowiązany po odliczeniu VAT pomnożony przez procent reprezentujący część przychodu uzyskanego we Francji (Model DST – podatek przychodowy)	<b>3%</b>	Spółki przekraczające roczny przychód brutto ze świadczenia opodatkowanej usługi, wynoszący: <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>750 mln euro</b> w skali globalnej,</li> <li>– <b>25 mln euro</b> uzyskanego we Francji.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Dostarczanie wielostronnego interfejsu cyfrowego (interakcja użytkowników + sprzedaż bezpośrednia dóbr i usług),</li> <li>– usługi świadczone reklamodawcom lub ich agentom pozwalające im na wykupienie przestrzeni reklamowej na internetowej platformie w celu wyświetlenia reklam targetowanych.</li> </ul>
<b>AUSTRIA</b>	Przychody, które podmiot uzyskuje z aktywności użytkowników wobec treści reklamowych, po dokonaniu stosownych odliczeń Model DST – podatek przychodowy)	<b>5%</b>	Dostawcy usług reklamowych online – przedsiębiorcy, których roczny przychód brutto ze świadczenia opodatkowanej usługi, wynoszący: <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>750 mln euro</b> w skali globalnej,</li> <li>– <b>25 mln euro</b> uzyskanego w Austrii.</li> </ul>	Usługi reklamowe online świadczone na terenie Austrii.

<b>TURCJA</b>	Dochód uzyskany ze świadczenia opodatkowanej usługi w rozliczeniach miesięcznych (podatek dochodowy)	<b>7,5%</b>	Spółki, których <ul style="list-style-type: none"> <li>– przychody w Turcji wyniosły minimum <b>20 mln TRY</b>,</li> <li>– skonsolidowane przychody w grupie minimum <b>750 mln euro</b>.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Świadczenie szeroko rozumianych usług reklamowych online,</li> <li>– sprzedaż treści audiowizualnych oraz cyfrowych drogą elektroniczną lub sprzedaż jakichkolwiek usług świadczonych drogą elektroniczną,</li> <li>– usługi polegające na dostarczaniu i zarządzaniu wielostronnymi cyfrowymi platformami,</li> <li>– wszystkie usługi pośredniczące w świadczeniu wyżej wymienionych.</li> </ul>
<b>INDIE</b>	Potrącany od każdej transakcji dokonywanej przez określone podmioty (podatek obrotowy)	<b>6%</b>	Podmioty, których przychód z reklam przekracza <b>1500 USD</b> w ciągu roku	Transakcje dokonywane przez podmioty komercyjne (b2b), które świadczą usługi reklamowe online lub udostępniają przestrzeń reklamową na platformach cyfrowych
<b>HISZPANIA</b>	Potrącany od każdej transakcji dokonywanej przez określone podmioty (podatek obrotowy)	<b>3%</b>	Spółki przekraczające roczny przychód brutto ze świadczenia opodatkowanej usługi, wynoszący: <ul style="list-style-type: none"> <li>– <b>750 mln euro</b> w skali globalnej,</li> <li>– <b>3 mln euro</b> uzyskanego w Hiszpanii.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Świadczenie szeroko rozumianych usług reklamowych online,</li> <li>– usługi polegające na dostarczaniu i zarządzaniu wielostronnymi cyfrowymi platformami,</li> <li>– odpłatne transfery danych o użytkownikach i transakcje z wykorzystaniem takich danych.</li> </ul>

# 3. Rekomendacja wdrożenia podatku cyfrowego w Polsce

Propozycja polskiej regulacji oparta jest na rozwiązaniu przewidzianym przez Komisję Europejską w proponowanej w projekcie Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od skonsolidowanych przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych. Projekt ten przewiduje rozwiązanie tymczasowe, dające możliwość nałożenia stosunkowo prostego podatku do momentu ustalenia jednolitych rozwiązań na szczeblu światowym – przez OECD. Model ten oparty jest o specyficzny rodzaj podatku bezpośredniego, ale pobieranego jednocześnie od skonsolidowanych przychodów podmiotów świadczących określone usługi (*Digital Service Tax – DST*). Opcją wskazywaną wcześniej przez Komisję Europejską – przewidującą rozwiązanie długoterminowe – jest modyfikacja podatku CIT poprzez modyfikację definicji stałego (zagranicznego) zakładu i stworzenie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych. Tak skomplikowana regulacja wymagałaby jednak znacznych nakładów, modyfikacji fundamentalnych dla polskiego systemu podatkowego zasad oraz stosunkowo długich okresów przejściowych przewidzianych prawem – wprowadzenie jej byłoby więc znacznie utrudnione. Należy też zauważyć, że duże wątpliwości i spory budzi też konstrukcja podatku. Unia Europejska nie posiada kompetencji do tego, by harmonizować podatki bezpośrednio w Państwach Członkowskich, w związku z czym projektowany podatek cyfrowy jest określany jako podatek pośredni (obrotowy). Na taką klasyfikację nie wskazuje jego konstrukcja prawna, stąd też poniżej stosowana będzie nomenklatura adekwatna do charakteru podatku cyfrowego – jako **podatku bezpośredniego**.

Podsumowując, z uwagi na wciąż nierozstrzygnięty wybór jednolitego modelu podatkowego na świecie, **Instrat rekomenduje regulację analogiczną do rozwiązania tymczasowego proponowanego przez Komisję Europejską, tj. model DST – bezpośredni podatek przychodowy od skonsolidowanych przychodów spółek świadczących określone usługi cyfrowe. Podatek cyfrowy byłby pobierany w wymiarze 7% uzyskanych na terytorium Polski przychodów.**

## 3.1 Uwagi na tle polskiego systemu podatkowego

Ustawa o podatku cyfrowym będzie stanowiła część polskiego systemu podatkowego, w związku z czym na projektodawcach spoczywa obowiązek zapewnienia wewnętrznej spójności projektu oraz zsynchronizowania go z pozostałymi utrwalonymi zasadami prawa podatkowego. Przy czym w tym kontekście należy wziąć pod uwagę nie tylko kwestie związane z określeniem podstawowego charakteru takiego podatku, ale również czynniki administracyjno-techniczne: infrastrukturę wspierającą proces raportowania, technologiczne aspekty pobierania takiego podatku oraz przeszkolenie kadr administracji skarbowej.

Należy pamiętać również, że system podatkowy to nie tylko szereg ustaw i rozporządzeń, ale również przepisy Konstytucji RP, które wyznaczają jego regulacyjne – ale również ideologiczne – ramy. Stąd też nałożenie nowego podatku powinno uwzględniać fundamentalne zasady wynikające z przepisów ustawy zasadniczej. Przede wszystkim będzie to zakaz wprowadzania zmian w podatkach rozliczanych w skali roku w trakcie roku podatkowego. Drugą z nich będzie przestrzeganie standardu ustalonego przez orzecznictwo, zgodnie z którym publikacja ustawy nowelizującej bądź wprowadzającej istotne zmiany w systemie podatkowym powinna nastąpić nie krócej niż miesiąc przed końcem danego roku podatkowego. Wszelkie nakładane podatki obowiązuje naturalnie forma ustawy, choć powinna ona być wspierana przez odpowiednie rozporządzenia wykonawcze, określające szczegółowe („techniczne”) kwestie związane z egzekwowaniem i wykonalnością przepisów.

Rozwiązanie zaproponowane przez Komisję Europejską to specyficzny model podatku, który trudno jest jednoznacznie przyrównać do istniejących w polskim systemie konstrukcji prawnych. Będzie to podatek bezpośredni, a więc pobierany wprost od podmiotów zobowiązanych przy jednoczesnym oparciu podstawy opodatkowania o skonsolidowane przychody. Nie jest to więc ani podatek obrotowy ani podatek dochodowy – w związku z czym ujęty będzie w odrębnej regulacji jako podatek od niektórych usług cyfrowych oparty na szczególnej regulacji.

**Nowym rozwiązaniem będzie tutaj ustalenie miejsca świadczenia usługi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej bez zastosowania dotychczasowych, znanych polskiemu prawu kryteriów** takich jak posiadanie stałego zakładu na terytorium państwa lub określanie go na podstawie miejsca świadczenia usług. Istotą podatku cyfrowego jest przecież opodatkowanie ponadnarodowych korporacji. W związku z czym należy stworzyć w tym miejscu zasadę, która regulowałaby uzależnienie miejsca opodatkowania spółek cyfrowych od miejsca świadczenia usług cyfrowych mimo tego, że posiadają swoje “korporacyjne” siedziby w innych państwach.



Stąd też propozycja rozszerzenia miejsca świadczenia usługi o pojęcie **znaczącej obecności cyfrowej** (szczególny przypadek *Significant Economic Presence*). Zwróćmy uwagę, jak problem tego pojęcia rozwiązał Izrael oraz Indie.

Indie uregulowały Google Tax jako formę podatku bezpośredniego opartego na znaczącej obecności cyfrowej. **Significant Economic Presence wg regulacji indyjskiej oznacza, że:**

- jedna lub więcej transakcji dotycząca jakiegokolwiek dobra lub usługi, jest dokonana przez podmiot (włączając w to pobieranie danych lub oprogramowanie) – jeżeli kwota wynikająca z transakcji przekracza ustawowo określoną kwotę w ciągu roku;
- systematyczne i ciągłe pozyskiwanie klientów lub angażowanie się w interakcje z określoną liczbą użytkowników w Indiach drogą elektroniczną.

Z kolei Izrael, przewidujący co prawda cyfrowy podatek dochodowy, czyli modyfikację CIT, oparł pojęcie zagranicznego zakładu (wymaganej do ustalenia rezydencji podatnika w podatku dochodowym) na znaczącej obecności cyfrowej. Izraelska ustawa cyfrowa stanowi następująco:

Domniemywa się, że zagraniczny zakład cyfrowy jest zlokalizowany na terytorium Izraela, jeżeli zagraniczny usługodawca posiada znaczną obecność cyfrową. To jest:

- 1) interfejs cyfrowy usługodawcy jest dostępny na rynku izraelskim i w znacznym stopniu używany przez izraelskich konsumentów,
- 2) interfejs cyfrowy jest zaadaptowany na potrzeby izraelskich użytkowników w przedmiocie językowej wersji interfejsu, walut itd.,
- 3) zagraniczny usługodawca posiada znaczną liczbę kontraktów w zakresie świadczenia dostępu do interfejsu cyfrowego z użytkownikami z Izraela,
- 4) pomiędzy użytkownikami Izraela a zagranicznym usługodawcą istnieje znaczny przepływ danych,
- 5) przedstawiciele zagranicznego usługodawcy prowadzą działania na terenie Izraela, polegające na poszukiwaniu klientów (konsumentów), gromadzeniu informacji, angażowaniu się w relacje z izraelskimi klientami (konsumentami), prowadzą działania marketingowe i serwis pomocowy,
- 6) jednostka (osoba fizyczna) jest formalnie zatrudniona przez spółkę będącą rezydentem podatkowym w Izraelu, która jest zarządzana przez zagranicznego usługodawcę, a zagraniczny usługodawca jest zaangażowany w procesy rekrutacyjne i ustalanie warunków zatrudnienia,
- 7) prowadzi działalność przez agenta na terenie Izraela.

Propozycją polską byłby więc tutaj przepis, który stanowi, że usługi opodatkowane są świadczone na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli opodatkowany podmiot posiada znaczącą obecność cyfrową na terenie państwa. Pozwoliłoby to na rozszerzenie definicji miejsca świadczenia usługi. Nie byłoby to już traktowane literalnie, jak do tej pory, a pozwoliłoby na uwzględnienie również “wpływu cyfrowego” spółki nawet z innego kontynentu.

#### **Okoliczności, które powinny być wzięte pod uwagę:**

- podmiot zobowiązany do uiszczenia podatku dokonał jednej lub większej liczby transakcji z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli skonsolidowana wartość transakcji przekracza 4 mln euro, lub
- liczba użytkowników wielostronnego interfejsu cyfrowego, którego wykorzystywanie umożliwia przedsiębiorstwo sektora cyfrowego, przekracza 500 000.

Stąd też propozycja, by przepis został sformułowany następująco:

**1.** Usługi są świadczone w Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli przedsiębiorstwo sektora cyfrowego posiada znaczącą obecność cyfrową na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

**2.** Warunek posiadania znaczącej obecności cyfrowej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dla przedsiębiorstwa sektora cyfrowego jest spełniony wtedy, gdy:

- 1) przedsiębiorstwo sektora cyfrowego dokonało jednej lub więcej transakcji z użytkownikami zlokalizowanymi na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli skonsolidowana wartość transakcji przekracza 4 mln euro, lub
- 2) liczba użytkowników wielostronnego interfejsu cyfrowego, którego wykorzystywanie umożliwia przedsiębiorstwo sektora cyfrowego, przekracza 500 000.

**3.** Minister właściwy do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia, sposób określenia lokalizacji użytkowników, o których mowa w ust. 2, w szczególności z wykorzystaniem adresu IP, adresu MAC, geotargetowania i geolokalizacji.

## 3.2 Nowelizacja powiązanych ustaw

Wprowadzenie nowego podatku oznacza stworzenie możliwości do egzekwowania go w sposób efektywny. Oznacza to więc wprowadzenie koniecznych, ale nieoczywistych zmian w innych aktach prawnych. Stąd też przepisy zmieniające powinny wziąć pod uwagę następujące ustawy:

**Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa** – Istnieje konieczność uwzględnienia specyfiki podatku cyfrowego w ukształtowaniu momentu powstania zobowiązania podatkowego. Podatek cyfrowy posiada na tyle liczne odrębności, że powinno się dla niego przewidzieć postępowanie szczególne z wykorzystaniem wszelkich narzędzi analizy cyfrowej. Wszelkie odrębności dotyczące postępowań będą miały również wpływ na przepisy Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego oraz Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi)

**Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości** – Na podstawie ksiąg rachunkowych danego podmiotu określa się wielkość jego przychodów, w związku z czym konieczne będzie wprowadzenie do ustawy o rachunkowości przepisów szczególnych dotyczących procedury uzyskiwania informacji od podmiotów zobowiązanych oraz formalnych wymogów dotyczących raportowania. Wzory odpowiednich formularzy i dokumentów powinny zostać ujęte w rozporządzeniach wykonawczych do ustawy.

**Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej** – konieczność uwzględnienia tej ustawy wynika z rozstrzygnięcia, czy podmioty zobowiązane do uiszczenia podatku podlegają kontroli celno-skarbowej. Ponadto, jeżeli przewidujemy w ustawie obowiązek raportowania, to powinniśmy wskazać, czy podmioty raportują do KAS zgodnie z reżimem przewidzianym dla instytucji finansowych, czy też podlegają innym, specyficznym systemom raportowania wobec innych organów. Przy czym KAS wydaje się być naturalnym wyborem z uwagi na utrwaloną praktykę oraz kompletne przepisy dotyczące nie tylko przeprowadzania procedur kontrolnych, ale również wymiany informacji podatkowych z innymi państwami na mocy Ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

# 4. Modelowanie wpływów i incydencji podatkowej

## 4.1 Założenia

Projektując symulację służącą do ilościowej estymacji wpływu wprowadzenia podatku cyfrowego na polską gospodarkę przyjęto następujące założenia:

- a) Wykorzystanie modelu tzw. **równowagi cząstkowej** (ang. Partial Equilibrium, PE) - model klasy PE obejmuje wyłącznie interakcje uczestników rynku cyfrowego, ignorując ich skutki dla pozostałych sektorów. Oznacza to, że w symulacji uwzględniono podwyżki cen na platformach cyfrowych oraz zmiany popytu korzystających z nich podmiotów związane ze zmianą opodatkowania, pominięto natomiast np. potencjalne zwiększenie obrotów na konkurencyjnych, analogowych rynkach i ich konsekwencje fiskalne, np. ewentualny wzrost dochodów budżetowych z tytułu podatku VAT.
- b) Symulacja **średniookresowa** - ze względu na tzw. sztywności nominalne, w krótkim okresie zmiana cen jest niemożliwa - jest to wynik silnie ugruntowany zarówno w teorii ekonomii (por. Smets i Wouters 2002), jak również w badaniach empirycznych (dla Polski por. Macias i Makarski 2013). Proponowany model dopuszcza cenowe dostosowanie popytu i podaży na krajowym rynku cyfrowym, stąd prezentowane wyniki oddają średniookresowe efekty fiskalne omawianego podatku. Oszacowanie efektów długookresowych wymagałoby uwzględnienia m. in. decyzji inwestycyjnych czy wejść/wyjść firm na rynek cyfrowy, pominiętych w niniejszym modelu.
- c) **Segmentacja rynku** - ze względu na strukturalne różnice pomiędzy rynkiem sprzedaży profilowanych reklam a działalnością cyfrowych platform pośredniczących w handlu dobrami bądź usługami, obejmujące przede wszystkim odmienne mechanizmy kształtowania cen i zróżnicowane struktury decyzyjne, niezbędna okazuje się dezagregacja modelowanego sektora, pozwalająca wychwycić i uwzględnić omawiane wyżej różnice.

Proponowana metodologia estymacji wpływów budżetowych i rozkładu obciążeń fiskalnych wykorzystuje koncepcje doskonałej *równowagi Nasha w podgrach* (ang. *Subgame Perfect Nash Equilibrium*, SPNE) oraz indukcji

wstecznej (ang. *Backward Induction*) w celu identyfikacji rozkładu obciążeń podatkowych i związanego z nimi spadku popytu, pomijając ewentualne strategiczne interakcje pomiędzy stronami. Model uwzględnia dezagregację krajowego rynku cyfrowego na trzy sektory: 1) platformy obrotu dobrami (ang. *goods marketplaces*), 2) platformy obrotu usługami (ang. *services marketplaces*) oraz 3) dostawcy profiliowanych reklam (ang. *digital advertisers*). Wybrana forma segmentacji nawiązuje do analizy przeprowadzonej przez Deloitte i Taj (Pellefigure 2019) dot. wprowadzenia podatku od usług cyfrowych (ang. *Digital Services Tax, DST*) we Francji. Krótkie charakterystyki kategorii zastosowanych w analizie segmentacji przedstawiono w poniższym zestawieniu.

- a) **Platformy obrotu dobrami** – platforma pośredniczy w handlu dobrami między grupą sprzedawców a konsumentami. Umożliwia prezentację towarów, przeszukiwanie ofert, rejestruje dokonane transakcje, może również – korzystając z algorytmów lub AI – proponować klientom towary odpowiadające ich preferencjom i potrzebom. Przykładem platformy obrotu dobrami może być **Amazon**, który osiągnął w Polsce, wg szacunków PMR Research, przychód przekraczający 600 mln PLN. Po uwzględnieniu faktu, że zgodnie ze sprawozdaniem finansowym 58% transakcji na Amazonie dotyczy sprzedaży towarów pochodzących od podmiotów zewnętrznych (np. w ramach usługi Amazon Fulfillment), a także biorąc pod uwagę przeciętne prowizje, łączne obroty na tej platformie można oszacować na ponad 2 mld 600 mln PLN.
- b) **Platformy obrotu usługami** – platforma pośredniczy w sprzedaży usług pomiędzy sprzedawcami a konsumentami. Podobnie jak platforma obrotu dobrami, może umożliwiać prezentację i porównanie ofert oraz dokonanie i rejestrację transakcji. Wyróżnia ją jednak fakt, że – w przeciwieństwie do platform towarowych – sprzedawcy na platformach usług nieraz prowadzą działalność o niewielkiej skali i charakteryzują się wysokim stopniem rozproszenia. Przykładem mogą być kierowcy świadczący usługi przewozowe na platformie **Uber**, której roczny przychód w Polsce szacuje się na ponad 242 mln PLN, co przekłada się na roczne obroty na poziomie przekraczającym 970 mln PLN.
- c) **Dostawcy reklam profiliowanych** – oferują oni przeprowadzenie kampanii reklamowych skierowanych do specyficznych grup konsumentów w oparciu o samodzielnie zbierane i analizowane dane informatyczne. Sztandarowym przykładem może być **Google**, którego roczne przychody z rynku polskiego kształtują się na poziomie niemal 1 mld 500 mln PLN.

Szczegółowa charakterystyka działalności każdego z trzech analizowanych segmentów rynku cyfrowego znajduje się w Aneksie B. W nawiązaniu do raportu Deloitte i Taj (Pellefigure 2019) przeprowadzona analiza zakłada, że koszty krańcowe są równe zero (por. Rifkin 2014), innymi

słowy, koszty uczestników rynku są stałe, a maksymalizacja zysku jest równoznaczna z maksymalizacją obrotów. Konstrukcja modelu czerpie również z koncepcji rynków wielostronnych (por. Kind, Koethenbueger i Schjelderup 2010).

## 4.2 Przegląd danych

### 4.2.1 Współczynniki cenowej elastyczności popytu

Zastosowane współczynniki cenowej elastyczności popytu bazują na wyliczeniach Pellefigure'a (2019). Współczynnik określa względną procentową zmianę popytu wywołaną procentową zmianą ceny. Przykładowo, współczynnik równy -1 oznacza, że wzrost ceny o 1 proc. wiąże się ze spadkiem popytu również o 1 proc. Przyjęte cenowe elastyczności prezentuje poniższa tabela.

Segment	Elastyczność cenowa popytu sprzedawców	Elastyczność cenowa popytu konsumentów
Platformy obrotu dobrami	-1	-2,2
Platformy obrotu usługami	-1	-0,6
Dostarczyciele reklam profilowanych	-1	-

W przeciwieństwie do Pellefigure'a, który bez powoływania się na ścisłe analizy empiryczne zakłada idealnie nieelastyczny popyt sprzedawców na usługi platform, w niniejszym raporcie zdecydowano się przyjąć **proporcjonalną cenową elastyczność popytu sprzedawców** (współczynnik równy -1). Wydaje się to być bardziej realistycznym założeniem - trudno zaakceptować twierdzenie, że sprzedawcy w ogóle nie reagują na szok cenowy, nawet na rynku o niskiej elastyczności. Natomiast elastyczności występujące po stronie konsumentów (poza rynkiem reklam) przyjęto za Pellefigure'em (op. cit.), który uzasadnia swoje szacunki szerokim przeglądem literatury przedmiotu oraz licznymi studiami przypadku.

Wyjątek na rynku reklamowym, polegający na pominięciu elastyczności cenowej popytu konsumentów, wynika z faktu, że reklamy nie są bezpośrednio sprzedawane konsumentom - ich efekt jest pośrednio zawarty w cenie promowanych dóbr i usług. Ponadto konsumenci nie zgłaszają bezpośredniego popytu na reklamy, a tylko na reklamowane produkty, zatem efekt zmian popytu uderza w zapotrzebowanie reklamodawców na kampanie promocyjne również wyłącznie pośrednio. Ze względu na to oraz zważywszy, że całkowite wydatki na reklamę online stanowią znikomą ułamek polskiego PKB, zdecydowano się pominąć efekt szoku popytowego konsumentów na rynku reklam profilowanych.

#### 4.2.2. Przychody platform

Przeprowadzona analiza dotyczy najnowszych kompletnie dostępnych danych, tzn. za rok obrotowy 2018.

Dane o przychodach na poszczególnych rynkach cyfrowych opierają się o szeroką kwerendę obejmującą zarówno oficjalną sprawozdawczość finansową, jak również specjalistyczne opracowania branżowe. Wszędzie tam, gdzie to możliwe, informacje o globalnych przychodach podmiotów operujących w sektorze cyfrowym zaczerpnięto z rocznych sprawozdań finansowych spółek macierzystych. Przychód dla Polski uzyskano poprzez korektę współczynnikiem udziału Polski w światowym rynku e-handlu i e-usług z wyłączeniem Chin wyliczonym na podstawie danych agencji Statista.

Decyzja o wyłączeniu Chin ma następujące uzasadnienie: przychody platform cyfrowych na rynku chińskim odpowiadają za ponad 44 proc. globalnych obrotów e-handlu, jednakże giganci technologiczni z Europy zachodniej i USA prowadzą w Chinach działalność w mocno ograniczonej skali. Warto zauważyć, że niemal 80 proc. sprzedaży e-handlu w Chinach generują trzy krajowe podmioty: Alibaba, JD.com i Pinduoduo. W związku z powyższymi czynnikami, oszacowanie przychodów międzynarodowych platform uzyskanych w Polsce poprzez korektę ich globalnych obrotów współczynnikiem uwzględniającym Chiny prowadziłoby do ujemnie obciążonych wyników.

Wszystkie przychody wyliczono w złotych. Konwersji z waluty obcej do PLN dokonano po średnim kursie NBP za 2018 r.

Wszędzie tam, gdzie to możliwe (tj. w przypadku jednostek posiadających nr KRS) uzyskany zgodnie z opisaną wyżej metodą szacunek przychodów zestawiono z kwotą deklarowaną przez krajowy oddział podmiotu. Oczywistym jest, że dane z krajowego sprawozdania finansowego są bardziej precyzyjne niż uzyskany szacunek (*proxy*). Jednakże w większości przypadków informacje zawarte w krajowych dokumentach księgowych

uznano za nieadekwatne do przeprowadzanej analizy, w związku z czym do przeprowadzenia symulacji fiskalnej wykorzystano *proxy*. Wybrane problemy z wykorzystaniem dokumentów z KRS przedstawiają poniższe studia przypadku.

- a) **Uber Poland Spółka z Ograniczoną Odpowiedzialnością**  
(KRS 0000490069) - polski oddział Ubera raportuje w swoim sprawozdaniu finansowym za 2018 r. przychód w kategorii sprzedaż usług wynoszący ponad 20 mln PLN. Nie są to jednak usługi przewozowe ani też pośrednictwo w ich świadczeniu: zgodnie z odpisem z KRS, przedmiot przeważającej działalności przedsiębiorcy (w zgodzie z nomenklaturą PKD) stanowi pozostałe doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania. W związku z powyższym, podstawę obliczenia obrotów Ubera na polskim rynku musi stanowić właściwy procent globalnego przychodu wykazywanego przez Uber International B.V., oszacowany na ponad 242 mln PLN.
  
- b) **Booking.com Spółka z Ograniczoną Odpowiedzialnością**  
(KRS 0000288695) - polskie biuro Booking.com w rachunku zysków i strat wykazuje przychody netto ze sprzedaży produktów (usług) wynoszące ponad 21 mln PLN, zaś zarejestrowany w KRS przedmiot działalności stanowi pozostała działalność usługowa (przedmiot przeważającej działalności), uzupełniona przez m. in. działalność agentów zajmujących się sprzedażą towarów czy działalność call centers. Pozwala to podejrzewać, że polski oddział Booking.com nie zajmuje się pośrednictwem na rynku hotelarskim. Również w dokumentach dostępnych na stronie spółki-matki, Booking.com International B.V., czyta się co następuje: firmy wspierające nie świadczą usług rezerwacji online, nie zarządzają stroną Booking.com (ani żadną inną stroną). Ze względu na to również w przypadku serwisu Booking.com zasadne jest oparcie obliczeń na *proxy*. W oparciu o dane globalne przychody Booking.com na polskim rynku oszacowano na niemal 313 mln PLN.
  
- c) **Google Poland Spółka z Ograniczoną Odpowiedzialnością**  
(KRS 0000240611) - w przypadku Google Polska wskazany w odpisie z KRS przedmiot przeważającej działalności stanowi pośrednictwo w sprzedaży miejsca na cele reklamowe w mediach elektronicznych, natomiast deklarowane przychody plasują się na wysokości niemal 244 mln PLN. Jednakże zgodnie z badaniem AdEx prowadzonym przez IAB Polska oraz PwC, wartość rynku reklamy online w Polsce wyniosła w 2018 r. 4 mld 473 mln PLN, z czego - jak wyliczają autorzy raportu Marketing w wyszukiwarkach - na marketing w wyszukiwarkach przeznaczona jest ok. 33 proc. Po uwzględnieniu dominującej pozycji Google na rynku wyszukiwarek, faktyczne przychody podmiotu generowane w Polsce można oszacować na poziomie 1 mld 491 mln PLN, czyli ponad sześciokrotnie wyższym.



Przykładem zasługującym na osobną wzmiankę jest Allegro.pl, które jest niezwykle silnym graczem na polskim rynku e-handlu, osiągając w 2018 r. przychód w wysokości przekraczającej 1 mld 687 mln PLN. Jednakże ze względu na brak ekspansji zagranicznej, podmiot nie przekracza progu 750 mln EUR globalnego przychodu, tym samym wypadając z bazy projektowanego podatku.

W przypadku platform pobierających prowizję od przeprowadzanych na nich transakcji należy podkreślić, że **obroty platformy** (in. przychody, stanowiące bazę opodatkowania) nie są tożsame z **obrotami na platformie** (które ukazują łączną wartość wszystkich przeprowadzonych na niej transakcji). Oszacowanie wartości obrotów na platformie wymaga przemnożenia deklarowanego przychodu przez odwrotność przeciętnej prowizji. Informacje o wysokości prowizji zaczerpnięto, tam gdzie to możliwe, z oficjalnych cenników platformy, w pozostałych przypadkach zaś – z literatury fachowej. W przypadku, gdy różne kategorie transakcji podlegają zróżnicowanym stopom prowizji, przeciętną wysokość stopy przyjęto w oparciu o charakterystykę rynku (np. wg danych agencji Statista, największy udział w polskim rynku e-handlu ma sektor tekstylno-obuwniczy, stąd prowizja w tej gałęzi najsilniej wpływa na przeciętną prowizję) i statystyki opisowe narzucanych przez daną platformę prowizji. Szacunkowe prowizje konkretnych firm stanowią bazę dla obliczenia przeciętnej prowizji na danym rynku metodą średniej ważonej (obroty danej platformy stanowią wagę dla stosowanej przez nią prowizji).

Przekrojowe dane o przychodach podmiotów objętych podatkiem cyfrowym prezentuje poniższa tabela.

Udział Polski w globalnym rynku	Sektor	Przeciętna prowizja	Przychody w 2018 r.
0,91 proc.	Platformy obrotu dobrami	8,11 proc.	3 386 248 340,75 PLN
0,6 proc.	Platformy obrotu usługami	20,13 proc.	3 127 314 411,92 PLN
-	Dostawcy reklam profilowanych	-	2 982 000 000 PLN

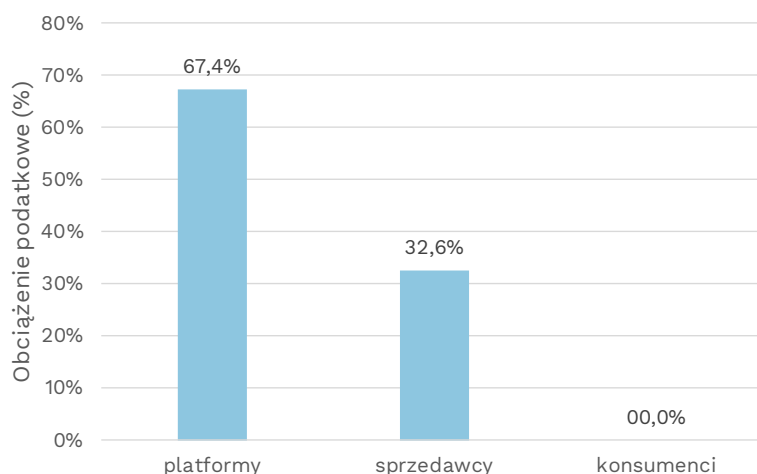
## 4.3 Wyniki dla 2018 r.

Przyjmując powyższe dane wyjściowe, model przewiduje następujące konsekwencje wprowadzenia podatku:

- **Platformy obrotu dobrami:** szok fiskalny spowoduje spadek liczby transakcji o 3,5 proc. Optymalna stopa przeniesienia w górę (ku sprzedawcom) wynosi 0,5, zaś optymalna stopa przeniesienia w dół (ku konsumentom) wynosi zero. Wobec tego całkowita kwota wpłacona do budżetu wyniesie 172 049 830,26 PLN. Koszty poniesione przez platformy i przez sprzedawców będą jednakowe i wyniosą po 86 024 915,13 PLN.
- **Platformy obrotu usługami:** szok fiskalny nie spowoduje spadku liczby transakcji. Optymalna stopa przeniesienia w górę (ku sprzedawcom) wynosi 0, zaś optymalna stopa przeniesienia w dół (ku konsumentom) wynosi 0. Wobec tego całkowita kwota wpłacona do budżetu wyniesie 196 033 405,65 PLN. Całość obciążenia podatkowego zostanie poniesiona przez platformy.
- **Dostawcy reklam profilowanych:** szok fiskalny spowoduje spadek liczby transakcji o 7 proc. Optymalna stopa przeniesienia w górę (ku reklamodawcom) wynosi 0,5. Wobec tego całkowita kwota wpłacona do budżetu wyniesie 194 128 200 PLN, z czego dostawcy reklam i reklamodawcy zapłacą po 97 064 100 PLN.

Agregacja powyższych wyników pozwala oszacować całkowity, średnio-okresowy (po dostosowaniach popytu i podaży) roczny wpływ do budżetu z tytułu podatku cyfrowego na 562 211 435,91 PLN. Wyniki symulacji ukazują poniższe wykresy.

**Wykres 1. Rozkład obciążeń podatkowych (model SPNE).**



## 4.4 Prognoza wpływów

Jak zaznaczono w pkt. 4.3.2., przedstawione powyżej wyliczenia są oparte o dane finansowe pochodzące z 2018 r. Uzyskane wyniki wykorzystano następnie do przeprowadzenia projekcji (z horyzontem w roku 2024) wpływów budżetowych z tytułu podatku cyfrowego.

Prognozę przeprowadzono w oparciu o dane dotyczące wzrostu polskiego sektora e-handlu, który - zgodnie z analizami *Cushman&Wakefield* - wyniósł w 2018 r. 18 proc. Roczną stopę wzrostu sektora reklamy cyfrowej w 2018 r. przyjęto za IAB AdEx na poziomie 14,2 proc. Oczekiwane stopy wzrostu sektorów w horyzoncie prognozy skorygowano zgodnie z najnowszą projekcją dynamiki PKB z raportu Międzynarodowego Funduszu Walutowego *World Economic Outlook* z października 2019 r. Prognoza dotyczy scenariusza średniokresowego (opisuje rynek cyfrowy po dostosowaniach następujących po szoku fiskalnym spowodowanym wprowadzeniem podatku cyfrowego).

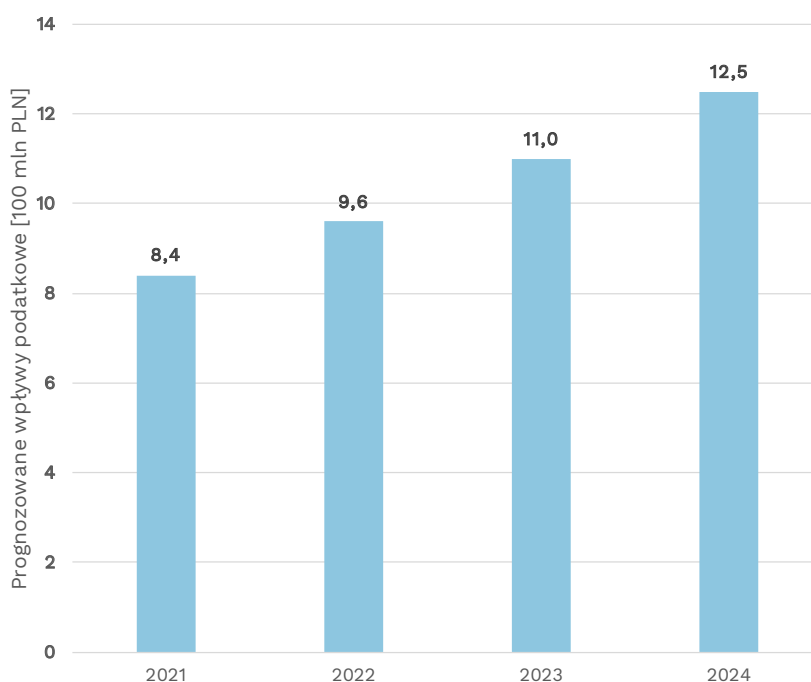
Rok	Dynamika PKB (r/r) wg NBP	Dynamika PKB (r/r) wg MFW	Dynamika e-handlu (r/r)	Dynamika reklam cyfrowych (r/r)
2018	5,1 proc.	5,1 proc.	18 proc.	14,2 proc.
2019	4,6 proc.	4 proc.	16,76 proc.	13 proc.
2020	3,2 proc.	3,1 proc.	15,75 proc.	12,03 proc.
2021	3,1 proc.	2,7 proc.	15,31 proc.	11,59 proc.
2022	3,0 proc.	2,5 proc.	15,08 proc.	11,37 proc.
2023	-	2,5 proc.	15,08 proc.	11,37 proc.
2024	-	2,5 proc.	15,08 proc.	11,37 proc.

Wykorzystana w procesie prognozowana ścieżka PKB pomija ewentualne skokowe zmiany struktury rynku w przyszłości (np. możliwość przekroczenia progów podatkowych przez podmiot nieuwzględniony w bazie podatkowej w 2018 r.). Nie uwzględnia również najnowszych szoków gospodarczych, w tym wysokich odczytów inflacji ze stycznia 2020 i niepewności związanej ze wzrostem zachorowań na COVID-19. Uwzględnienie tych czynników wymagałoby oparcia obliczeń na projekcji inflacji z modelu NECMOD opublikowanej 9 marca 2020 przez NBP - niestety, NBP przedstawia szacunki sięgające nie dalej niż do 2022 r. Porównanie obydwu ścieżek pokazuje jednak, że prognozy MFW są niższe od projekcji NBP. **Przedstawioną w raporcie prognozę oczekiwanych wpływów podatkowych, opierającą się o dane Międzynarodowego Funduszu Walutowego, można zatem uznać za ostrożny, konserwatywny szacunek.** Szczegółową parametryzację prognozy przedstawia powyższa tabela.

Wyniki prognozy przedstawia poniższa tabela oraz wykres.

Rok	Prognoza wpływów do budżetu
2021	847 895 749,81 PLN
2022	965 602 287,95 PLN
2023	1 099 903 909,19 PLN
2024	1 253 171 793,09 PLN

**Wykres 2. Wpływy podatkowe - projekcja długookresowa (model SPNE, dane MFW)**



Przy zachowaniu tej dynamiki wpływy z podatku cyfrowego przekroczą kwotę 2 mld PLN rocznie najpóźniej w 2028 roku. Jednak należy się spodziewać skokowych zmian struktury rynku, w tym w szczególności przekroczenie progów podatkowych przez podmioty dotychczas nieuwzględnione. Przedstawione szacunki mają zatem konserwatywny charakter, a **wpływy na poziomie sięgającym 2 mld PLN rocznie są możliwe do osiągnięcia w ciągu pierwszych 5 lat ściągania podatku cyfrowego.**

## 4.5 Podsumowanie

Uzyskane wyniki sugerują znaczący, przekraczający 1 mld PLN wpływ do budżetu możliwy do uzyskania w horyzoncie 2024 r., a sięgający 2 mld PLN w ciągu 5-7 lat. Wart podkreślenia jest tutaj fakt, że prognozowana dynamika wpływów podatkowych znacząco przewyższa tempo wzrostu PKB, co oznacza, że **przychody z tytułu podatku cyfrowego będą rosły znacznie szybciej niż gospodarka krajowa** (w odróżnieniu np. od poborów podatku VAT, który rośnie w tempie w przybliżeniu odpowiadającym dynamice PKB).

Oczekiwany rozkład obciążeń podatkowych również jest korzystny, gdyż **ponad dwie trzecie (ok. 67 proc.) ciężaru nałożonego podatku ponoszą platformy cyfrowe, zaś transmisja szoku fiskalnego ku konsumentom jest znikoma.**

Wpływ wprowadzenia podatku cyfrowego na popyt rozumiany jako zgłaszana przez uczestników rynku pożądaną liczbę transakcji na platformach również jest niewielki, co może świadczyć o ograniczonym wpływie projektowanego podatku na rozmiar działalności w sektorze cyfrowym. Istotnie, na rynkach dóbr i usług (czyli jedynych, w których bezpośrednio uczestniczą konsumenci) spadki popytu nie przekraczają 3,5 proc.

Różnice w prowizjach występujących pomiędzy platformami dóbr i usług mają widoczny w przedstawionych wynikach wpływ na zachowania uczestników rynków. W szczególności ze względu na fakt, iż prowizja stanowi znaczną część cen usług kupowanych za pośrednictwem platform (w przeciwieństwie do cen dóbr, na które prowizja jest istotnie niższa), platformy usług cechują się mniejszą skłonnością do przenoszenia kosztów podatku na pozostałych uczestników rynku niż platformy dóbr.

Warto również zwrócić uwagę na zagadnienie silnego związku elastyczności cenowych z rozkładem obciążeń podatkowych i względnie słabego z oczekiwanymi wpływami fiskalnymi. Oznacza to, że ewentualne rozbieżności pomiędzy przyjętą parametryzacją a stanem faktycznym nie powinny znacząco rzutować na oszacowane przychody budżetowe, mogą

natomiast wpłynąć na incydencję projektowanego podatku (poprzez zmianę optymalnych stóp przeniesienia). Analizę wrażliwości przedstawia Aneks C.

Na koniec, porównując uzyskane szacunki z literaturą przedmiotu, warto wspomnieć o obliczeniach Komisji Europejskiej, która na podstawie modelu równowagi ogólnej CORTAX oczekuje wpływów z zaproponowanego przez siebie podatku DST w wysokości 5 mld EUR rocznie na poziomie całej Unii. Biorąc pod uwagę skonsolidowane przychody sektora e-handlu w Europie można wywnioskować, że baza podatku proponowanego przez KE przy zbliżonych progach obejmuje większą część rynku niż założono dla Polski w niniejszym raporcie. Tę obserwację może uzasadniać odmienna struktura rynku cyfrowego w Polsce od występującej w największych gospodarkach UE. Próg globalnych przychodów na poziomie 750 mln EUR rocznie jest dla polskich firm bardzo wysoki, w odróżnieniu od podmiotów operujących w największych gospodarkach UE (wystarczy wspomnieć, że dominujące na krajowym rynku cyfrowym Allegro.pl nie spełniało tego warunku w przyjętym do obliczeń 2018 r.). W związku z tym uzasadnione jest przypuszczenie, że część sektora cyfrowego mieszcząca się w progach podatkowych jest w Polsce niższa niż w Europie zachodniej.

# 5. Wydatkowanie wpływów z podatku cyfrowego

Podatek cyfrowy umożliwi rozszerzenie zysków Skarbu Państwa o znaczne kwoty, których wydatkowanie powinno być odpowiednio umotywowane. Możliwym rozwiązaniem jest tutaj utworzenie państwowego funduszu celowego, którego przeznaczenie może dotyczyć programu edukacji cyfrowej, finansowania działalności naukowej i badawczej, inwestowania w innowacje społeczne lub wspierania rozwijającej się infrastruktury cyfrowej w Polsce.

Do takiej propozycji skłaniają się również autorzy opracowania „Podatek od usług cyfrowych – perspektywa polska, unijna i międzynarodowa” przygotowanego dla Ministerstwa Cyfryzacji (Ciastkowska, Koloch, Michajłowa, 2019). Jak piszą:

„Wprowadzenie podatku obrotowego – DST, mogłoby dać dodatkowy impuls do budżetu Polski, który mógłby być przeznaczony na rozwój sektora cyfrowego, w tym m.in. infrastruktury Internetu szerokopasmowego, zapewnienia dla każdego dostępu do łączy teleinformatycznych o gwarantowanej szybkości oraz na rozwój nowoczesnych technologii (...) Środki z DST mogłyby być przeznaczone na kampanie edukacyjno-informacyjne, propagujące korzyści płynące z technologii cyfrowych, wypracowanie kompleksowego podejścia do nauczania umiejętności cyfrowych, służące podniesieniu poziomu wiedzy i umiejętności społeczeństwa, bowiem wykształcenie kapitału ludzkiego stoi u podstaw długofalowego rozwoju sektora cyfrowego.”

Perspektywa w niniejszej ekspertyzie jest zbieżna z tymi rekomendacjami. Roczne wpływy plasujące się na poziomie 1-2 mld PLN pozwalają na stworzenie funduszu o kapitale porównywalnym z zasobami Polskiego Funduszu Rozwoju.

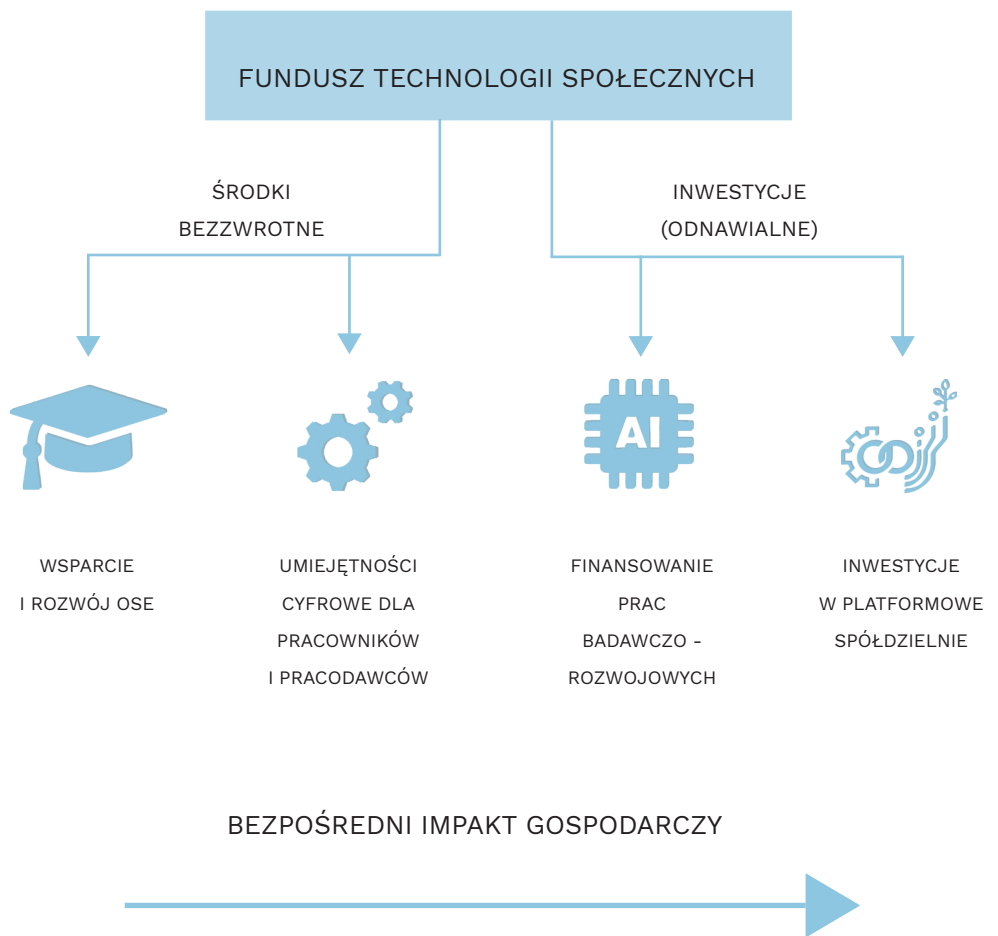
## 5.1 Struktura funduszu celowego

Myśląc o strukturze funduszu należy wziąć pod uwagę przepisy Ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, która w art. 29 (i następujących) reguluje podstawy tworzenia funduszy celowych. Należy pamiętać o ustawowej formie powołania takiego funduszu oraz o tym, że jest on w rzeczywistości wyodrębnionym rachunkiem bankowym, którym dyspo-

nuje określony organ (najpewniej w przypadku ustawy o podatku cyfrowym mógłby być to minister właściwy ds. cyfryzacji). Rachunek bankowy powinien być obsługiwany przez Bank Gospodarstwa Krajowego, obsługujący także inne fundusze celowe pozyskujące środki z określonych precyzyjnie opłat (np. drogowych).

Instrat rekomenduje wykorzystanie wpływów z podatku cyfrowego do powołania Funduszu Technologii Społecznych. Jego środki zostałyby wykorzystane w zdywersyfikowany sposób, nie tylko pod kątem celu przeznaczenia, ale możliwości odnowienia posiadanych zasobów (w modelu funduszu inwestycyjnego lub *revolving fund*).

Poniższy schemat przedstawia strukturę funduszu.





Proponowane obszary wydatkowania środków przez fundusz trafiają w różne części gospodarki, odpowiadając na potrzeby zdiagnozowane już w Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju. Jednocześnie obejmują także nowe trendy i potrzeby społeczeństwa cyfrowego drugiej dekady XXI wieku:

- **Wsparcie i rozwój OSE (Ogólnopolskiej Sieci Edukacyjnej)** – dzięki środkom unijnym do szerokopasmowego internetu podłączonych zostanie 30 tys. szkół w 19,5 tys. lokalizacji. Obecny program przewiduje finansowanie kosztów operacyjnych dla szkół przez następnych 10 lat. Fundusz przekazałby operatorowi OSE (NASK) jednorazowo środki w wysokości ok. 135 mln PLN na podłączenie do sieci również 9,4 tys. bibliotek, 4,2 tys. centrów, domów, ośrodków kultury, klubów i świetlic, oraz 0,5 tys. placówek wychowania pozaszkolnego (pałace młodzieży, młodzieżowe domy kultury, ogniska pracy pozaszkolnej, międzyszkolne ośrodki sportowe, ogrody jordanowskie). Co więcej, Fundusz zagwarantowałby również bezterminowe opłacanie dostępu do sieci dla wszystkich objętych OSE podmiotów, co zwiększyłoby koszty operacyjne do ok. 190 mln PLN rocznie (przy ponad 44 tys. instytucji).
- **Umiejętności cyfrowe dla pracowników i pracownic** – w związku z automatyzacją pracy zarówno manualnej jak i umysłowej konieczne jest przekwalifikowywanie pracowników. Dzięki temu możliwe będzie wykorzystanie potencjału Polski w przemyśle 4.0 i gospodarce cyfrowej przy jednoczesnym podnoszeniu płac i warunków pracy, bez ryzyka bezrobocia technologicznego. Oczekiwanie, że pracownicy indywidualnie będą godzić wydatki domowe i koszty przekwalifikowania jest nieracjonalne. Fundusz za pośrednictwem Centrum Projektów Polska Cyfrowa oferowałby finansowanie urlopów szkoleniowych i nabywanie kwalifikacji cyfrowych w kwocie sięgającej ok. 5% wydatków Funduszu Pracy na aktywne formy przeciwdziałania bezrobociu (dla budżetu 2020 r. byłaby to kwota ok. 265 mln PLN).
- **Finansowanie prac badawczo-rozwojowych** – rozwój nowych technologii w Polsce jest możliwy jedynie w warunkach znacząco zwiększonych nakładów na prace B+R. Szczególnie badania podstawowe są narażone na brak finansowania, ponieważ dzieli je długa droga od komercjalizacji i podmioty rynkowe są niezdolne inwestowania w takim horyzoncie czasowym. Jednak sektor publiczny za drobnym udziałem w zyskach z np. sprzedaży patentu może podjąć się takich inwestycji. Nawet ponad połowa środków Funduszu (wyłączając okres inwestycji kapitałowych w OSE) powinna zostać przeznaczonych dla NASK oraz uczelni publicznych i prywatnych na badania nakierowane na rozwiązywanie misji społecznych (Mazzucato, 2018).
- **Inwestycje w platformowe spółdzielnie** – platformowe kooperatywy to innowacje nie tylko w wymiarze technologicznym, ale i społecznym. Wychodząc od zasady „solidarności wpisanej w projekt”, platformowe kooperatywy stawiają na zrównoważony rozwój, solidarność

oraz otwartość. Dzięki temu oferują stabilne warunki pracy, godne wynagrodzenie, szanują lokalne społeczności i dbają o podmiotowość swoich użytkowników. Ich potencjał inwestycyjny został oszacowany na blisko 50 mln PLN rocznie w Polsce i 1,3 mld EUR w Europie (Burricka, Zygmuntowski, 2019). Fundusz inwestowałby w platformowe spółdzielnie przy pomocy udziałów wycofywalnych lub nieoprotocentowanych pożyczek długoterminowych w wysokości 50-100 mld PLN rocznie, stanowiąc atrakcyjny wehikuł także dla europejskich spółdzielców technologicznych i innowatorów.

# Aneks A. Definicje do uwzględnienia w krajowej legislacji

**Interfejs cyfrowy** – dowolne oprogramowanie, w tym stronę internetową lub jej część oraz aplikacje, w tym aplikacje mobilne, dostępne dla użytkownika.

**Wielostronny interfejs cyfrowy** – interfejs cyfrowy zgodnie z definicją w punkcie 1), który umożliwia użytkownikom interakcję z innymi użytkownikami korzystającymi z interfejsu.

*Do porównania – definicja z Rozporządzenia o geoblokowaniu: „interfejs internetowy” oznacza wszelkiego rodzaju oprogramowanie, w tym stronę internetową lub jej część oraz aplikacje, w tym aplikacje mobilne, obsługiwane przez handlowca lub na jego rzecz, które służy do zapewnienia klientom dostępu do towarów lub usług handlowca w celu zawarcia transakcji dotyczącej tych towarów lub usług;*

**Użytkownik** – oznacza osobę fizyczną korzystającą z interfejsu cyfrowego, zlokalizowaną na terytorium RP, bez względu na rodzaj urządzenia, z którego korzysta.

**Treści cyfrowe** – dane dostarczane w formie cyfrowej, w szczególności programy komputerowe, aplikacje, pliki audiowizualne, pliki tekstowe, gry oraz pozostałe formy reprezentacji danych wykorzystywanych przez interfejs cyfrowy.

**Lokalizacja użytkownika** – Użytkownik jest zlokalizowany na terytorium RP, jeżeli korzysta z interfejsu cyfrowego poprzez urządzenie zlokalizowane na terytorium RP<sup>1</sup>.

**Reklama** – reklama, o której mowa w Dyrektywie PE i Rady (UE) 2006/114/WE (dotyczącej reklamy wprowadzającej w błąd i porównawczej), stosowana odpowiednio.

**Reklama profilowana** – reklama dedykowana użytkownikowi cyfrowego interfejsu oparta o zebrane dane o tym użytkowniku lub dane o urządzeniu, z którego korzysta.

**Kampania z wykorzystaniem reklam profilowanych** – są to usługi świad-

---

1 Wykorzystujemy tutaj podobnie jak inne państwa – wszelkie możliwości, jak adres IP czy numer MAC. Stosowane metody powinny zostać określone w odpowiednim rozporządzeniu Ministra właściwego do spraw informatyzacji (np. Ministra Cyfryzacji).

czone reklamodawcom lub ich agentom pozwalające na wykupienie przestrzeni reklamowej w obrębie interfejsu cyfrowego w celu wyświetlania reklam profilowanych na podstawie danych dostarczonych przez użytkowników wygenerowanych na podstawie interakcji w obrębie interfejsu, jak również usługi analityczne świadczone reklamodawcom lub ich agentom na podstawie zgromadzonych danych o użytkownikach.

**Wykorzystywanie wielostronnego interfejsu cyfrowego** – należy przez to rozumieć finalizowanie transakcji dokonywanymi pomiędzy użytkownikami wielostronnego interfejsu cyfrowego polegającymi na wymianie usług lub dóbr, jak również udzielanie dostępu użytkownikom do korzystania z wielostronnego interfejsu cyfrowego.

**Okres rozliczeniowy** – rok kalendarzowy

**Opodatkowana usługa:**

- Prowadzenie kampanii z wykorzystaniem reklam profilowanych,
- Wykorzystywanie wielostronnego interfejsu cyfrowego,

**Spółka (w rozumieniu ustawy)** – jakakolwiek osoba prawna lub jakakolwiek forma prawna, która jest traktowana jako osoba prawna do celów podatkowych, również jako członek grupy kapitałowej.

**Podmiot zobowiązany do uiszczenia podatku** – *spółka* w rozumieniu niniejszej ustawy posiadająca zagraniczny zakład na terytorium RP, świadcząca usługę opodatkowaną, jeżeli:

- skonsolidowany przychód brutto podmiotu za okres rozliczeniowy wynosi więcej niż 750 mln euro;
- przychód podmiotu brutto za świadczenie usług w granicach Rzeczypospolitej Polskiej za okres rozliczeniowy wyniósł więcej niż 4 mln euro.

**Miejsce opodatkowania i znacząca obecność cyfrowa** – patrz: wyjaśnienie powyżej

**Usługi nie podlegające opodatkowaniu:**

- Kampania z wykorzystaniem reklam nieprofilowanych, tj. opartych wyłącznie o treści cyfrowe danego interfejsu cyfrowego i o identycznej zawartości wyświetlanej wszystkim użytkownikom,
- Wykorzystywanie interfejsu cyfrowego, którego jedynym celem jest oferowanie użytkownikom treści cyfrowych,

- Wykorzystywanie interfejsów cyfrowych świadczących wyłącznie usługi komunikacyjne,
- Usługi płatnicze w rozumieniu Dyrektywy PE i Rady (UE) 2015/2366 z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie usług płatniczych w ramach rynku wewnętrznego,
- Obrót danymi użytkowników interfejsu cyfrowego wyłącznie dla celów wewnętrznych,
- Usługi świadczone pomiędzy podmiotami powiązanymi.

# Aneks B. Metodologia i walidacja modelu

## Platformy

*Uwaga: pod względem strukturalnym platformy dóbr i usług są identyczne, odróżniają je jedynie inne elastyczności popytowe. Ze względu na konceptualne podobieństwo, zostaną omówione wspólnie jako <<platformy>>.*

**Czynniki egzogeniczne (zewnętrzne):** prowizja  $k$ , stopa podatku  $\tau$ , elastyczność cenowa popytu sprzedawców  $\varepsilon_m$ , elastyczność cenowa popytu konsumentów  $\varepsilon_c$

**Czynniki endogeniczne (wybierane w procesie optymalizacji):** stopy przekazania  $R_{up}$ ,  $R_{down}$

Platforma cyfrowa pośredniczy w handlu dobrami/usługami pomiędzy sprzedawcami a konsumentami i pobiera prowizję w wysokości  $k$  od każdej przeprowadzonej transakcji. Zakłada się, że zarówno platforma, jak i sprzedawcy dysponują pewną siłą rynkową, tj. osiągają niezerowe zyski. Wprowadzenie podatku obrotowego nakłada na platformę obowiązek przekazania pewnego odsetka  $\tau$  swoich przychodów do budżetu państwa. W tej sytuacji platforma podejmuje decyzję, jaką część ( $R_{up}$ ) obciążenia podatkowego przekazać sprzedawcom poprzez podwyżkę prowizji, a jaką część ( $1-R_{up}$ ) opłacić z własnych zysków.

Transfer ( $R_{up}$ ) obciążenia podatkowego ku sprzedawcom sprawia, że doświadczają oni szoku cenowego na poziomie  $S_m = \tau R_{up}$ . Szok cenowy powoduje spadek popytu sprzedawców na oferowane przez platformę pośrednictwo o wielkości  $\varepsilon_m S_m$ .

W kolejnym kroku sprzedawcy decydują się, jaką część ( $R_{down}$ ) własnego szoku cenowego przekazać swoim klientom poprzez podwyżkę cen sprzedawanych dóbr/usług, a jaką część ( $1-R_{down}$ ) opłacić z własnych zysków. Przeniesienie szoku fiskalnego ku konsumentom sprawia, że doświadczają oni szoku cenowego  $S_c = k\tau R_{up} R_{down}$ . Ten szok powoduje spadek popytu konsumentów na oferowane przez sprzedawców za pośrednictwem platformy dobro/usługę o  $\varepsilon S_c$ .

Przeprowadzona symulacja obejmuje dwustopniową estymację optymalnych (tj. maksymalizujących bezwzględny zysk platformy i relatywny

(względem decyzji platformy) zysk sprzedawców) stóp przeniesienia, identyfikując tym samym SPNE. W pierwszym kroku, dla każdej możliwej stopy przeniesienia  $R_{up}$  sprzedawcy ustalają ze swojego punktu widzenia najlepszą ripostę, tj. optymalną stopę przeniesienia  $R_{down}/R_{up}$ , uwzględniając obydwie elastyczności popytu występujące w gospodarce. W drugim kroku, znając relatywnie optymalne reakcje sprzedawców, platforma wybiera bezwzględnie najlepszą stopę przeniesienia  $R_{up}$ . Znajomość obydwu optymalnych stóp przeniesienia wraz ze współczynnikami cenowej elastyczności popytu pozwala ocenić rozmiar rynku po dostosowaniach, całkowite wpływy z tytułu podatku oraz podział obciążeń fiskalnych pomiędzy uczestników rynku.

## Dostarczyciele reklam profilowanych

**Czynniki egzogeniczne (zewnątrzne):** stopa podatku  $\tau$ , elastyczność cenowa popytu reklamodawców  $\varepsilon_{ad}$

**Czynniki endogeniczne (wybierane w procesie optymalizacji):** stopa przekazania  $R_{ad}$

Rynek reklam profilowanych stanowi szczególny przypadek rynku dwustronnego, gdyż występująca nań cena produktu oferowanego konsumentowi wynosi zero (np. korzystanie z portalu Facebook albo wyszukiwarki Google jest darmowe w sensie pieniężnym - pomijając ekstrakcję wartości z danych użytkownika). Taka strategia cenowa znajduje uzasadnienie teoretyczne w przypadku występowania efektów sieciowych, które generują silną synergię pomiędzy liczbą końcowych użytkowników a ceną proponowaną przez platformę reklamodawcom za usługi marketingowe skierowane do użytkowników (por. Kind, Koethenbueger i Schjelderup 2010). Oznacza to, że w przypadku dostawców reklam profilowanych niemożliwe jest przeniesienie ciężaru podatku od usług cyfrowych na konsumentów; innymi słowy, obciążenie podatkowe jest dzielone wyłącznie pomiędzy platformę cyfrową a reklamodawców.

Dostawcy reklam profilowanych świadczą specyficzną usługę, polegającą na wyświetlaniu komunikatów marketingowych wyselekcjonowanej przy pomocy algorytmów grupie własnych użytkowników. Nabywcami tej usługi są reklamodawcy, chcący w możliwie najbardziej efektywny sposób dotrzeć do wybranych grup swoich klientów. Reklamodawcy płacą dostawcom reklam za przeprowadzenie kampanii marketingowej.

Nałożenie podatku obrotowego o stopie  $\tau$  sprawia, że dostawca reklam jest zobowiązany do przekazania określonego odsetka swoich przychodów do budżetu państwa. Musi on zatem podjąć decyzję, jaką część  $R_{ad}$  owego obciążenia przekazać reklamodawcom, a jaką  $(1-R_{ad})$  pokryć z własnych zysków. Transfer obciążenia fiskalnego powoduje u reklamodawców względny szok cenowy  $S_{ad}=\tau R_{ad}$ , skutkujący zmniejszeniem się popytu na reklamy profilowane wielkości  $\varepsilon_{ad} * S_{ad}$ .

Reklamodawcy, rzecz jasna, mogą przekazać część doświadczanego szoku cenowego przekazać swoim klientom, podnosząc ceny reklamowanych dóbr bądź usług. Zjawisko to jest jednak pomijalne ze względu na niewielką skalę: wg szacunków Związku Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska, wartość rynku reklamy on-line w Polsce wyniosła w 2018 r. 4 mld 473 mln PLN, podczas gdy produkt krajowy brutto w cenach bieżących, zgodnie z komunikatem GUS, wyniósł 2 115 mld 242 mln PLN. Oznacza to, że udział kosztów reklamy w łącznej wartości wszystkich dóbr i usług wytworzonych w polskiej gospodarce w 2019 r. wyniósł nieco ponad 0,21 proc. Można zatem przypuszczać, że wpływ zmian kosztów marketingu cyfrowego na całkowitą konsumpcję dóbr i usług jest nieznaczny. Co więcej, realistyczne oszacowanie tego wpływu wymagałoby uwzględnienia dalszej dekompozycji rynku, gdyż zarówno elastyczność popytu, jak i udział kosztu reklamy online w końcowej cenie dobra/usługi jest wysoce zróżnicowany.

Modelowanie efektu wprowadzenia podatku cyfrowego na rynku personalizowanych reklam jest jednoetapowe i opiera się o oszacowanie optymalnej z punktu widzenia platformy, będącej cenotwórcą, stopy przekazania obciążenia podatkowego  $R_{ad}$ . Znajomość tej stopy i elastyczności popytu reklamodawców na reklamy profilowane pozwala wyliczyć rozmiar rynku po opodatkowaniu, wpływy budżetowe i rozkład obciążeń pomiędzy platformę a reklamodawców.

## Analiza porównawcza i walidacja modelu

Zaproponowana w raporcie metoda analizy wpływów i incydencji podatkowej znajduje oparcie w literaturze przedmiotu (por. Pellefigue 2019) i jest ufundowana na silnych, mikroekonomicznych podstawach strukturalnych, wykorzystując elementy teorii gier. Mimo to, w celu sprawdzenia trafności uzyskanych oszacowań, wyniki modelu SPNE zestawiono z modelem wykorzystującym tzw. statykę porównawczą (ang. *Comparative Statics*, CS, por. Milgrom i Shannon 1994). Wykorzystany do testów model oparty o koncepcję statyki porównawczej (CS) dokonuje jednoetapowej optymalizacji, zakładając, że stopa przeniesienia sprzedawców jest egzogenicznie zdeterminowana występującymi na danym rynku cenowymi elastycznościami popytu. W modelu CS w punkcie wejściowym na rynkach panuje równowaga, zaś sprzedawcy reagują na szok cenowy spowodowany podwyżką prowizji na platformach taką podwyżką cen konsumenckich, która - przy danych elastycznościach - doprowadzi do tzw. "czyszczenia się" rynku.

Niewątpliwą wadą modelu CS - w porównaniu z modelem SPNE - jest mniejsza elastyczność. Do zalet natomiast należy zaliczyć wysoką odporność, gdyż model w metodologii CE gwarantuje czyszczenie się rynku, jak również wyklucza niedoszacowanie skali podwyżek cen konsumentów przy danej parametryzacji.

Różnica estymowanych wpływów budżetowych wynosi 8,55% na korzyść modelu CE względem modelu SPNE. Wynik ten pozwala na twierdzenie,



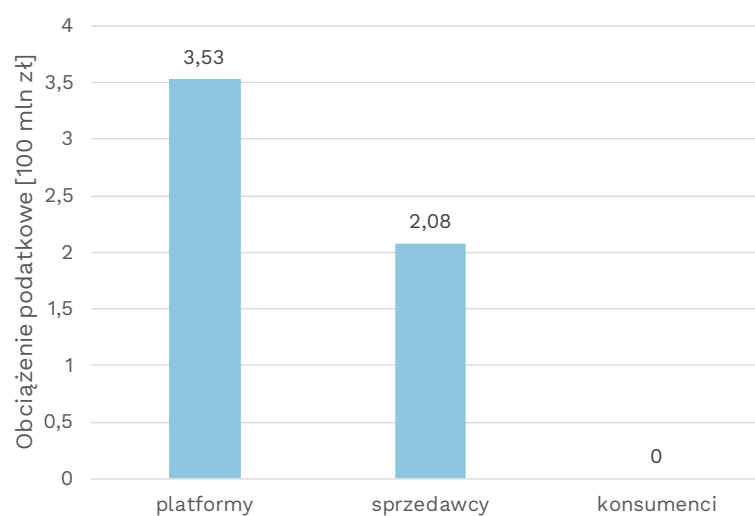
że przedstawione w raporcie wyniki cechują się dużą wiarygodnością i odpornością. Okazuje się również, że przedstawione estymacje wpływów fiskalnych są w istocie konserwatywne, nie nadmiernie optymistyczne.

# Aneks C. Analiza wrażliwości

Uzyskane w procesie modelowania szacunkowe wpływy budżetowe z tytułu wprowadzenia podatku cyfrowego nie wykazują znaczącej zależności od przyjętych parametrów elastyczności. Elastyczności okazują się natomiast kluczowe w ocenie incydencji podatkowej. Szczególnie istotną rolę odgrywają elastyczności cenowe popytu sprzedawców, gdyż regulują one przepustowość jedyne go kanału transmisji szoków fiskalnych ku konsumentom.

Wykorzystane w modelu SPNE elastyczności cenowe popytu sprzedawców opierają się o opinie eksperckie. Podobną strategię przyjmuje Pellegrino (2019), przyznając w swoim raporcie, iż nie posiada empirycznych badań elastyczności popytu na usługi platform, co więcej, powątpiewa czy w ogóle takie badania przeprowadzono. Ze względu na to należy podejść do każdej możliwej występującej w literaturze parametryzacji z pewną dozą ostrożności. Dla zobrazowania możliwego wpływu założeń dot. elastyczności cenowej popytu sprzedawców, przeprowadzono dwie analizy scenariuszowe, w których zmieniono właściwe parametry o 1 p. proc. - odpowiednio do poziomu -0,99 i -1,01.

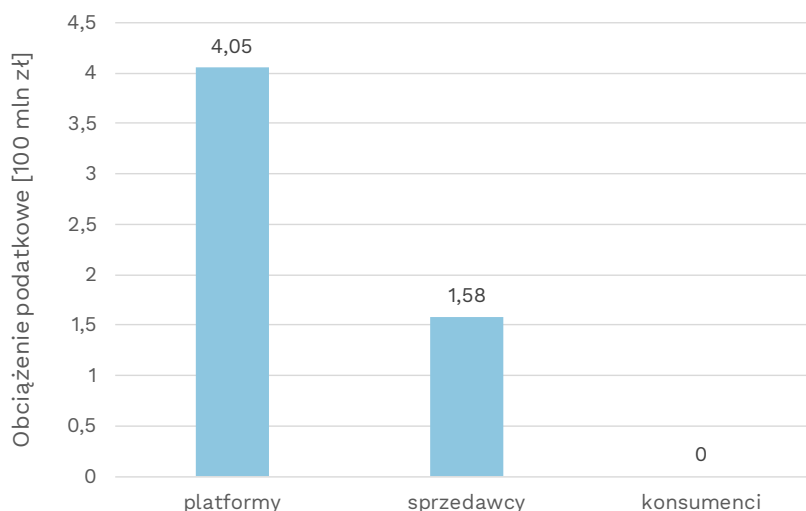
**Wykres 3. Rozkład obciążeń podatkowych (scenariusz -0.99)**



Jak widać na powyższym wykresie, scenariusz z nieco sztywniejszym popytem sprzedawców prowadzi do zmiany rozkładu obciążeń fiskal-

nych na niekorzyść sprzedawców, którzy ponoszą teraz 37,08 proc. całkowitych kosztów podatkowych (wobec 32,56 proc. przy standardowej parametryzacji i proporcjonalnie elastycznym popycie). Zmiana incydencji jest spowodowana wzrostem optymalnych stóp przeniesienia ku sprzedawcom do odpowiednio 0,57, 0 i 0,57 na rynkach dóbr, usług i reklam profilowanych. Natomiast uzyskany w ten sposób szacunek wpływów do budżetu wynosi 561 555 070,71 PLN wobec 562 211 435,91 PLN, co stanowi spadek zaledwie o 0,12 proc.

**Wykres 4. Rozkład obciążeń podatkowych (scenariusz -1.01)**



Natomiast powyższy wykres ukazuje rozkład obciążeń podatkowych przy nieco bardziej elastycznym popycie sprzedawców (o współczynniku cenowej elastyczności wynoszącym -1,01). Wzrost elastyczności wiąże się ze spadkiem odsetka całkowitego obciążenia fiskalnego ponoszonego przez sprzedawców do 28,06 proc. (wobec 32,56 proc. przy standardowej parametryzacji). Zmiana incydencji jest spowodowana spadkiem optymalnych stóp przeniesienia ku sprzedawcom do odpowiednio 0,43, 0 i 0,43 na rynkach dóbr, usług i reklam profilowanych. Natomiast uzyskany w ten sposób szacunek wpływów do budżetu wynosi 562 885 273,52 PLN wobec 562 211 435,91 PLN, co stanowi wzrost zaledwie o 0,12 proc.

# 9. Bibliografia

- Aghion, P., Bechtold, S., Cassar, L. i Herz, H. (2018). The Causal Effects of Competition on Innovation: Experimental Evidence. *The Journal of Law, Economics, and Organization*, vol 34(2), s. 162-195.
- Aghion, P., Bergeaud, A., Boppart, T., Klenow, T.J. i Li, H. (2019). A Theory of Falling Growth and Rising Rents. *Working Paper Series 2019-11*. Bank Rezerwy Federalnej San Francisco
- Andrews, D., Criscuolo, C. i Gal, P. (2016). Mind the Gap: Productivity Divergence between the Global Frontier and Laggard Firms. *OECD Productivity Working Papers*.
- Belleflamme, P., Toulemonde, E. (2016). Tax Incidence on Competing Two-Sided Platforms: Lucky Break or Double Jeopardy. *CESifo Working Paper*, No. 5882.
- Burnicka, A. i Zygmuntowski, J.J. (2019). *#CoopTech: Platformowy kooperatyzm jako silnik solidarnego rozwoju*. In strat.
- Ciastkowska, K., Koloch, G., Michajłowa, M.M. (2019). *Podatek od usług cyfrowych – perspektywa polska, unijna i międzynarodowa*. Ministerstwo Cyfryzacji.
- Fuchs, C.. (2016). *Critical Theory of Communication: New Readings of Lukács, Adorno, Marcuse, Honneth and Habermas in the Age of the Internet*. University of Westminster Press.
- G-24. (2019). *Comments of the G-241 on the OECD Secretariat Proposal for a Unified Approach to the Nexus and Profit Allocation Challenges Arising from the Digitalisation (Pillar 1)*.
- Główny Urząd Statystyczny. (2019). *Kultura w 2018 r.* Zakład Wydawnictw Statystycznych.
- Hardt, M., Negri, A. (2005). *Multitude: War and Democracy in the Age of Empire*. Penguin Books.
- Kind, H. J., Koethenbueger, M. i Schjelderup, G. (2010). Tax Responses in Platform Industries. *Oxford Economic Papers New Series*, vol. 62, nr 4, s. 764-783.
- Komisja Europejska. (2016). *Wytoczne dotyczące wykonania/stosowania dyrektywy 2005/29 w sprawie nieuczciwych praktyk handlowych, SWD(2016) 163 final*.
- Macias, P. i Makarski, K. (2013). Stylizowane fakty o cenach konsumenta w Polsce. *NBP Materiały i Studia nr 295*.

- Mazzucato, M. (2018) *Mission-oriented research & innovation in the European Union: A problem-solving approach to fuel innovation-led growth*. Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Badań Naukowych i Innowacji.
- Milgrom, P. i Shannon, Ch. (1994). Monotone Comparative Statics. *Econometrica* vol. 62, nr 1, s. 157-180.
- OECD. (2018). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*. OECD Publishing.
- OECD. (2019). *Public consultation document: Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*.
- Okręgowy Sąd Administracyjny w Lacjum. (2020). *Wyrok nr 261/2020*.
- Pellefigue, J. (2019). *The French Digital Service Tax. An Economic Impact Assessment*. Deloitte i Taj Societe d'Advocats.
- Polski Instytut Ekonomiczny. (2019). *Horyzont optymalizacji – geneza, skala i struktura luki w podatku CIT*.
- Polski Instytut Ekonomiczny. (2020). *Tax unfairness in the European Union: Towards greater solidarity in fighting tax evasion*.
- Rifkin, J. (2014). *The Zero Marginal Cost Society*. St. Martin's Press.
- Schwerhoff G., Edenhofer O., Fleurbaey M. (2019). Taxation of Economic Rents. *Journal of Economic Surveys*, Vol. 00, No. 0, pp. 1–26
- Smets, F. i Wouters, R. (2002). An Estimated Stochastic Dynamic General Equilibrium Model of the Euro Area. *ECB Working Paper no. 171*.
- Srnicek, N. (2016). *Platform Capitalism*. Polity.
- Toporowski, J. (2017). *Kredyt i kryzys: od Marksa do Minskyego*. Instytut Wydawniczy Książka i Prasa.
- UNCTAD. (2019). *Value Creation and Capture: Implications for Developing Countries*. UNCTAD Digital Economy Report.
- Wójcik, P. (2020) *Podatki zagubione w sieci*, Instytut Spraw Obywatelskich.
- Zhang, X.Z., Liu,, J.J. i Xu, Z.W. (2015). Tencent and Facebook data validate Metcalfe's law, *Journal of Computer Science and Technology*, vol. 30, nr 2, s. 246–251.
- Zygmuntowski, J.J. (2018). Commoning in the Digital Era: Platform Cooperativism as a Counter to Cognitive Capitalism. *Praktyka Teoretyczna* 1(27). DOI: 10.14746/prt.2018.1.7.