

Aurelia Dalkowska

Szkoła Główna Handlowa w Warszawie

<https://orcid.org/0009-0000-0450-9742>

aureliadalkowska12@gmail.com

Anna Dalkowska

Uniwersytet Merito WSB w Gdańsku

<https://orcid.org/0000-0002-0880-6573>

anna.dalkowska@gdansk.merito.pl

Prawno-ekonomiczna koncepcja podatku od usług cyfrowych w perspektywie międzynarodowej

A Legal and Economic Approach to the Digital Services Tax in an International Perspective

Streszczenie

Koncepcja podatku cyfrowego związana jest z rozwojem gospodarki cyfrowej. Podatek cyfrowy stanowi instrument dostosowania do realiów gospodarki cyfrowej międzynarodowego systemu podatkowego. Przedmiotem analizy w niniejszym opracowaniu uczyniono prawno-ekonomiczne aspekty podatku cyfrowego, poczynając od genezy rozwoju technologii cyfrowych i cyfrowej gospodarki. Przedstawiono jego podstawowe modele, znaczenie fiskalne oraz problemy prawne wynikające z implementacji na poziomie krajowym i międzynarodowym. Przedstawiona została ogólna konstrukcja podatku cyfrowego jako daniny w systemie prawno-podatkowym na rynku usług cyfrowych proponowanych przez UE oraz przeprowadzona została analiza regulacji OECD w kontekście projektu BEPS 2.0. Celem artykułu jest wykazanie, że opodatkowanie usług cyfrowych w perspektywie międzynarodowej stanowi konieczną odpowiedź wobec wyzwań cyfryzacji rynku globalnego i reakcję na zjawisko erozji podstaw opodatkowania, a jego wprowadzenie w szerokim zakresie stanowić będzie istotny etap w procesie redefinicji globalnego ładu podatkowego.

Słowa kluczowe: podatek cyfrowy, gospodarka cyfrowa, międzynarodowe prawo podatkowe, BEPS, OECD, Unia Europejska, filar 1, kwota A

Abstract

The concept of a digital tax is linked to the development of the digital economy. The digital tax serves as an instrument for adapting the international tax system to the realities of the digital economy. This study focuses on the legal and economic aspects of the digital tax, beginning with the origins of digital technologies and the digital economy. It presents the main models of the tax, its fiscal significance, and the legal issues arising from its implementation at both the national and international levels. The general structure of the digital tax as a levy within the tax and legal system of the digital services market proposed by the EU is discussed, along with an analysis of OECD regulations in the context of the BEPS 2.0 project. The aim of the article is to demonstrate that the taxation of digital services from an international perspective constitutes a necessary response to the challenges posed by the digitization of the global market and a reaction to the phenomenon of base erosion. Its broad implementation will represent a significant stage in the process of redefining the global tax order.

Keywords: digital tax, digital economy, international tax law, BEPS, OECD, European Union, Pillar One, Amount A

1. Uwagi wprowadzające

Dynamiczny rozwój rynku cyfrowego w ostatnich latach, towarzyszący większości dziedzin życia, oraz perspektywa nieuchronnej ekspansji usług w powyższym obszarze stosunków społecznych prowadzi do konieczności rozwiązania problemu związanego z opodatkowaniem usług rynku cyfrowego. Z jednej strony rozwój gospodarki cyfrowej ma istotne znaczenie we współczesnym świecie, z drugiej natomiast rodzi konieczność właściwej identyfikacji obowiązku uiszczania daniny publicznej oraz elementów stosunku prawnopodatkowego w sferze gospodarki cyfrowej.

Rozwój narzędzi cyfryzacji w różnych obszarach działalności gospodarczej umożliwił powstanie przedsiębiorstw cyfrowych, których model biznesowy opiera się na automatyzacji i cyfryzacji. Istotną cechą identyfikującą model przedsiębiorstwa cyfrowego jest możliwość generowania

przychodu niezależnego od miejsca jego fizycznej siedziby, co prowadzi do wyłączenia możliwości przypisania dochodu do konkretnego miejsca, tj. państwa. Takie ukształtowanie modelu funkcjonowania przedsiębiorstwa cyfrowego czyni z niego podmiot o bardziej uprzywilejowanej pozycji w realiach gospodarczych opartych o wielką konkurencję, umożliwiając przy skutecznej optymalizacji podatkowej osiąganie zysków przy zminimalizowaniu obciążeń fiskalnych. Wskazane zjawisko oraz towarzyszący mu szybki rozwój technologii cyfrowych, a także coraz szersze ich wykorzystywanie w wielu płaszczyznach życia prowadzi do powstania nowych modeli biznesowych, a usługi cyfrowe stają się coraz bardziej powszechnym narzędziem w obrocie gospodarczym, wpływając na wzajemne relacje biznesowe.

Uprzywilejowanie podatkowe związane z możliwością skorzystania z obciążeń publicznoprawnych na terenie państwa, gdzie funkcjonuje najbardziej optymalny system podatkowy zainicjowało potrzebę poszukiwania narzędzi podatkowych, które mogłyby wyrównać pozycję przedsiębiorstw tradycyjnych i cyfrowych, opartych na nowych technologiach cyfrowych. Stosunki handlowe we współczesnym świecie charakteryzuje ogromna dynamika zmian, związanych między innymi z rozwojem technologii cyfrowych i powszechną dostępnością Internetu. Powyższe zjawiska generują problemy związane z jurysdykcją nie tylko w zakresie relacji publicznoprawnych, w tym podatkowych, ale także na poziomie stosunków prywatnohandlowych¹. Rozwój gospodarki cyfrowej jest elementem każdej płaszczyzny społeczno-gospodarczej, a wpływ gospodarki cyfrowej z pewnością będzie w przyszłości coraz większy².

Przedmiotem niniejszego opracowania jest próba zaprezentowania prawno-ekonomicznej koncepcji podatku cyfrowego, jako podatku bezpośredniego od usług cyfrowych w płaszczyźnie międzynarodowej. Zaprezentowane zostaną zagadnienia dotyczące ekonomicznej płaszczyzny determinującej zainicjowanie potrzeby obciążenia daniną publiczną usług cyfrowych, w tym przede wszystkim przyczyny rozwoju technologii

¹ B. Sikoń, *Jurysdykcja krajowa oraz prawo właściwe w świadczeniu usług drogą elektroniczną przez przedsiębiorców w państwach członkowskich Unii Europejskiej i w Wielkiej Brytanii*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2023, nr 2, s. 194.

² M. Goliński, *Gospodarka cyfrowa, gospodarka informacyjna, gospodarka oparta na wiedzy- różne określenia tych samych zjawisk czy podobne pojęcia określające różne zjawiska*, „Roczniki Kolegium Analiz Ekonomicznych” 2018, nr 49, s. 180–183; A. Wróbel, *Harmonizacja prawa konsumenckiego w Unii Europejskiej w erze cyfrowej: analiza wpływu dyrektyw Parlamentu Europejskiego i Rad (UE) 1019/2161, 1019/770 oraz 1019/771 na ochronę konsumentów i implementacja przepisów w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2023, nr 3, s. 125–139.

cyfrowych, gospodarki cyfrowej i modeli przedsiębiorstw cyfrowych. Podjęta zostanie także próba przedstawienia ogólnej konstrukcji podatku cyfrowego jako daniny w systemie prawnopodatkowym na rynku usług cyfrowych oraz długoterminowe rozwiązanie proponowane przez OECD w ramach tzw. Filaru I.

Celem artykułu jest syntetyczne przedstawienie przyczyn zainicjowania prac nad wprowadzeniem podatku od usług cyfrowych oraz wyszczególnienie argumentów za i przeciw proponowanym rozwiązaniom.

Problem badawczy niniejszej pracy sprowadza się do ustalenia, dlaczego konieczne jest wprowadzenie nowych rozwiązań w zakresie opodatkowania usług cyfrowych, a także do oceny proponowanych modeli opodatkowania i określenia, który z nich cechuje się większą efektywnością. W opracowaniu zasygnalizowane zostaną trudności i wyzwania towarzyszące wprowadzeniu nowych rozwiązań podatkowych, szczególnie pod kątem zapewnienia przez nie z jednej strony, właściwej efektywności fiskalnej, a z drugiej strony realizacji zasady kosztów administracyjnych oraz sprawiedliwości podatkowej. W niniejszym opracowaniu zastosowano metodę analityczną oraz prawnoporównawczą.

2. Przyczyny opodatkowania usług cyfrowych

2.1. Rozwój technologii cyfrowych

Przyczyny zainicjowania prac związanych z wprowadzeniem podatku od usług cyfrowych są wielopłaszczyznowe. Do jednych z najważniejszych zaliczyć należy niewątpliwe dynamiczny rozwój technologii cyfrowych. Analiza historii rozwoju gospodarki wskazuje, że proces ten nie przebiegał w sposób równomierny. Pewne zdarzenia inspirowały wręcz skokowe przełomy w zakresie cywilizacji społeczeństwa, przemysłu, kultury czy polityki. Zjawisko dynamicznych i wielopłaszczyznowych zmian określa się w literaturze terminem „rewolucji”, przy czym w historii rozwoju gospodarczego wyróżnia się rewolucję neolityczną, przemysłową oraz informacyjną. Pierwsza z nich, tj. rewolucja neolityczna, sięgająca pierwszego wieku przed naszą erą, przyniosła przełom w historii ludzkości, wprowadzając rolnictwo oraz osiadły tryb życia. Kolejnym przełomem była rewolucja przemysłowa, mająca miejsce w pierwszej połowie

XIX wieku, która zainicjowała mechanizację produkcji oraz transformację społeczeństwa z rolniczego w przemysłowe. W XX wieku, po okresie II Wojny Światowej, zrodziła się trzecia rewolucja przemysłowa, która doprowadziła do rozwoju nauki i techniki, a także do produkcji komputerów i mikroprocesorów. Należy podkreślić, że, rozwój Internetu zapoczątkował przemiany, w których informacja stała się kluczowym elementem tworzenia wartości dodanej w gospodarce.

Obecnie gospodarka światowa znajduje się w fazie czwartej rewolucji przemysłowej, która stanowi nieuchronną kontynuację poprzednich etapów i jest ściśle związana z rozwojem technologii informacyjnych i komunikacyjnych. Jej istotę determinuje cyfrowa informacja, odgrywająca kluczową rolę, nie tylko w kontekście jej gromadzenia, lecz także w zakresie szybkości oraz jakości jej przetwarzania i wymiany. Technologie cyfrowe towarzyszą w coraz większym stopniu wielu dziedzinom gospodarki w obszarze projektowania produktów i usług, marketingu, zbierania i analizowaniu danych, a także przekazywania informacji. Dzięki szybkości gromadzenia, udostępniania oraz przetwarzania stają się one istotnym narzędziem biznesowym, inspirując powstanie gospodarki cyfrowej oraz tworzenie nowych modeli biznesowych przedsiębiorstw.

2.2. Powstanie gospodarki cyfrowej

Dynamiczny rozwój technologii cyfrowych zdeterminował powstanie gospodarki cyfrowej jako nowego typu gospodarki, w której powstają nowe modele biznesowe wykorzystujące rynek usług cyfrowych w swojej bieżącej działalności. Cyfryzacja gospodarki stwarza nową płaszczyznę do szybkiego rozwoju i konkurencyjności podmiotów gospodarczych poprzez zastosowanie nowych technologii cyfrowych. W literaturze podkreśla się trafnie, że „transformacja cyfrowa wiąże się z szansą na rozwój gospodarczy, poprawę jakości życia, urzeczywistnienie ideałów demokratycznych”³. Jednocześnie, wskazuje się także na zagrożenia związane z dynamicznym rozwojem rynku cyfrowego w różnych sferach życia społecznego⁴.

³ K. Śledziwska K., R. Włoch, *Gospodarka cyfrowa. Jak nowe technologie zmieniają świat*, Warszawa 2001, s. 10 i n.

⁴ J. Pieriegut, *Cyfryzacja gospodarki i społeczeństwa – wymiar globalny, europejski i krajowy*, [w:] J. Gajewski, W. Paprocki, J. Pieriegut, *Cyfryzacja gospodarki i społeczeństwa*, Gdańsk 2016, s. 11-39.

Próbie zdefiniowania gospodarki cyfrowej podjął pod koniec ubiegłego wieku D. Tapscott wskazując, że jej cechą wyróżniającą jest funkcjonowanie w wirtualnej przestrzeni nowych technologii cyfrowych i wykorzystanie ich na rynku wymiany dóbr i usług⁵. W literaturze wskazuje się jednoznacznie na kluczowe znaczenie technologii cyfrowych dla rozwoju gospodarki cyfrowej, podkreślając, że „technologie cyfrowe mogą teraz stać się dla społeczeństwa i gospodarki tak samo ważnym czynnikiem przemiany, jak kiedyś silnik parowy”⁶ oraz, że „dokonują (one- przypis autora) w obszarze kompetencji intelektualnych tego samego, czego silnik parowy dokonał w dziedzinie siły mięśni”⁷. Według J. Greera, „w miarę jak gospodarki i społeczeństwa dostosowują się do nowych horyzontów i możliwości, przed firmami otwiera się przestrzeń do wyobrażania sobie sposobów działania, które rozwiązują problemy ich klientów lepiej niż było to możliwe wcześniej”⁸.

Założenia rynku wirtualnego są zbliżone do założeń rynku tradycyjnego, z tym jednak zastrzeżeniem, że w tym pierwszym wykorzystuje się systemy informacyjne i cyfrowe. S. Kopera i M. Najda-Janoszka wskazują, że „obydwa modele posiadają takie same podstawowe elementy, realizują najważniejsze procesy wymiany i regulacji oraz udostępniają przestrzeń, w której ta wymiana może dochodzić do skutku”⁹.

Upowszechnienie narzędzi cyfrowych w wielu gałęziach życia doprowadziło do sformułowania dla wskazanego zjawiska określenia „transformacja cyfrowa”¹⁰, a dla nowego typu gospodarki cyfrowej określenia „gospodarka 4.0”. Porównując model gospodarki cyfrowej z tą opartą na tradycyjnym modelu biznesowym, wskazuje się w literaturze przedmiotu, że „cyfrowa transformacja procesów produkcyjnych, napędzanych przez ICT, przejawia się na wiele różnych sposobów, takich jak Internet rzeczy, sztuczna inteligencja, analizy wielkich zbiorów danych,

⁵ D. Tapscott, *The Digital Economy: Rethinking Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, Columbus 1995.

⁶ E. Brynjolfsson, A. McAfee, *Drugi wiek maszyny. Praca, postęp i dobrobyt w czasach genialnych technologii*, „MT Biznes” 2015, s. 19.

⁷ M. Goliński, *Gospodarka cyfrowa...*, s. 178.

⁸ J. Greer, *Business models of the future: emerging value creation*, „The Economic and Social Research Council” 2017, s. 5. [tłum.własne].

⁹ S. Kopera, M. Najda-Janoszka, *Rynek tradycyjny a rynek przestrzeni cyfrowej*, [w:] *E-przedsiębiorczość: zasady i praktyka*, M. Bednarczyk, S. Kopera, M. Najda-Janoszka (red.), Kraków 2019, s. 46.

¹⁰ Termin „transformacja” (łac. *transformatio*, ang. *transformation*) oznacza „przekształcenie” - zob. E. Łuczynski, J. Maćkiewicz, *Językoznawstwo ogólne. Wybrane zagadnienia*, Gdańsk 2002, s. 25.

przetwarzanie danych w chmurze czy rozszerzona rzeczywistość”¹¹. Nowe horyzonty i możliwości otwierają z kolei przestrzeń do tworzenia nowych technologii wymiany dóbr i usług i w konsekwencji do powstania „rynku przestrzeni cyfrowej” (RCP)¹².

Powstanie rynku przestrzeni cyfrowej oraz gospodarki cyfrowej inspirowane poszukiwaniem nowych rozwiązań biznesowych wykorzystujących usługi cyfrowe w modelach przedsiębiorstw, w celu zapewnienia większej efektywności i konkurencyjności na rynku oraz intensyfikacji interakcji biznesowych i sprostania wyzwaniom gospodarki cyfrowej.

2.3. Nowe modele biznesowe i sposoby kreowania zysku

Analizując konieczność oraz przyczyny wprowadzenia nowych przepisów regulujących opodatkowanie przedsiębiorstw cyfrowych, warto skupić się na charakterystyce tego rynku oraz przedsiębiorstw na nim działających. Problematyka związana z rozróżnieniem modeli przedsiębiorstw działających na rynku przestrzeni cyfrowej jest szeroko omawiana w raportach OECD w ramach projektu *Base Erosion and Profit Shifting*. Autorzy raportu z 2018 roku przedstawiają klasyfikację funkcjonalno-strategiczną opierającą się na czterech modelach biznesowych, które stanowią ramę analityczną w dalszych rozważaniach nad dynamiką rynku oraz procesem tworzenia wartości¹³. Należy podkreślić, że podział ten odnosi się do linii biznesowych, a nie do całych przedsiębiorstw¹⁴.

Pierwszą i zasadniczo najistotniejszą kategorią są platformy wielostronne (*ang. Multi-sided platforms*), definiowane jako: „przedsiębiorstwa zakładające wymianę dóbr i usług po różnych stronach rynku, pozostawiając prawa kontroli i zobowiązania wobec klientów głównie dostawcy”.¹⁵ Wartość dodana takich przedsiębiorstw powstaje poprzez łączenie użytkowników, dostawców lub klientów za pomocą technologii pośredniczącej, ponadto rośnie ona wraz z liczbą klientów, co oznacza

¹¹ H. Kagermann, J. Helbig, W. Wahlster, *Recommendations for implementing the strategic initiative INDUSTRIE 4.0: Securing the future of German manufacturing industry; final report of the Industrie 4.0 Working Group*. München: acatech – National Academy of Science and Engineering, 2013. s. 13.

¹² J. Greer, *Business models of the future: emerging value creation*, “The Economic and Social Research Council” 2017, s. 5.

¹³ *OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2018, s. 30 <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en> [dostęp: 5.11.2024].

¹⁴ *OECD Tax Challenges...*, s. 30.

¹⁵ *OECD Tax Challenges...*, s. 30.

występowanie efektów sieciowych¹⁶. Sposób ten odpowiada koncepcji „sieci wartości” (*ang. value network*), wprowadzonej przez Stabella i Fjeldstada¹⁷. Została ona rozwinięta w ujęciu usługowym przez Lusch, Vargo i Tanniru¹⁸, którzy definiują ją jako „spontanicznie reagującą strukturę przestrzenną i czasową, składającą się z luźno powiązanych podmiotów społecznych i gospodarczych, współdziałających poprzez instytucje i technologie w celu wspólnego tworzenia i wymiany wartości”.

Kolejnym modelem, charakterystycznym dla gospodarki cyfrowej, są Dostawcy Środków Produkcji (*ang. Input Suppliers*), których głównym zadaniem jest dostarczenie środków potrzebnych do procesu produkcji towarów lub usług prowadzonych przez inne firmy.¹⁹ Podmioty te pełnią z reguły funkcję pośrednika, który nie wchodzi w interakcję z klientem końcowym. W odróżnieniu od platform wielostronnych nie opierają się na efektach sieciowych, a odpowiedzialność za politykę cenową oraz kontrolę jakości pozostaje po ich stronie²⁰. Tworzenie wartości dodanej w tym modelu odpowiada koncepcji łańcucha wartości²¹, w którym firma generuje wartość poprzez sekwencyjny proces obejmujący logistykę wewnętrzną, operacje, logistykę zewnętrzną, marketing, sprzedaż oraz obsługę posprzedażową. Przykładem działalności tego schematu jest produkcja komponentów, sprzedawanych przez pośredników, np. mikroprocesorów, części komputerowych lub aplikacji oferowanych w sklepach z aplikacjami²².

Alternatywnym sposobem kreowania przychodu przez ten model biznesowy jest mechanizm opisany koncepcją warsztatu wartości (*ang. Value shop*)²³, który koncentruje się na rozwiązaniu specyficznych problemów klientów. W tym przypadku firma nie generuje wartości poprzez standardową sekwencję działań, lecz poprzez rozpoznanie i zdefiniowanie problemu, opracowanie, wybór oraz wdrożenie rozwiązania, a następnie dokonanie kontroli i oceny. Przykładem takiego przedsiębiorstwa

¹⁶ OECD *Tax Challenges...*, s.31.

¹⁷ Ch.B. Stabell, Ø.D. Fjeldstad, *Configuring value for competitive advantage: on chains, shops, and networks*, „Strategic Management Journal” 1998, nr 19, z. 5, s 427

¹⁸ Lusch, R. F., Vargo, S. L., & Tanniru, M, *Service, value networks and learning*. “Journal of the Academy of Marketing Science”, 2010, 38(1), s.20.

¹⁹ OECD *Tax Challenges...*, s. 30.

²⁰ OECD *Tax Challenges...*, s. 3.

²¹ M.E. Porter, *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*, New York 1985, s.36

²² OECD, *Tax Challenges...*, s. 35.

²³ Charles B. Stabell, Øystein D. Fjeldstad, *Configuring value for competitive advantage: on chains, shops, and networks*, Strategic Management Journal, 1998, nr 19, z.5, s. 420.

działającego w sektorze cyfrowym są dostawcy usług chmury obliczeniowej (*ang. Cloud computing*), oferujący infrastrukturę lub gotowe oprogramowanie w środowisku chmurowym²⁴.

Następne dwie kategorie przedstawione przez OECD tj.: odsprzedaocy (*ang. resellers*) oraz przedsiębiorstwa zintegrowane pionowo, zostały uwzględnione w klasyfikacji, jednak należy podkreślić, że są to struktury, które funkcjonowały przed upowszechnieniem gospodarki cyfrowej²⁵. Model odsprzedaocy, obejmuje firmy, które skupują produkty oraz prawa autorskie do nich, a następnie odsprzedają je konsumentom²⁶. Warto podkreślić, że model odsprzedaocy był fundamentem sukcesu wielu współczesnych podmiotów gospodarczych, takich jak Amazon, Netflix czy Spotify.

2.4. Cechy przedsiębiorstw cyfrowych jako argument za wprowadzeniem nowych rozwiązań podatkowych

Przy analizie klasyfikacji zaprezentowanych modeli biznesowych, ich charakterystyki oraz mechanizmu generowania zysku zauważalne są określone cechy przedsiębiorstw funkcjonujących w przestrzeni cyfrowej. OECD wyróżnia trzy główne parametry charakteryzujące istotę przedsiębiorstw cyfrowych, nasilające wyzwania związane z erozją bazy podatkowej²⁷.

Pierwszym z nich jest zjawisko określane jako skala transgraniczna bez masy (*ang. Cross-jurisdictional scale without mass*).²⁸ Odnosi się ono do sytuacji, gdy przedsiębiorstwo uczestniczy w rynku danej jurysdykcji bez fizycznej obecności, co umożliwia rozbudowanie lokalnej skali operacyjnej bez lokalnej masy²⁹. Wirtualne przedsiębiorstwa cyfrowe, posiadające dużą liczbę użytkowników, ponoszą obciążenia fiskalne w państwie ich siedzib, gdzie faktycznie nie prowadzą działalności operacyjnej, zyskując przewagę konkurencyjną nad tradycyjnymi modelami biznesowymi. Wskazane zjawisko stanowi istotne wyzwanie dla obecnego międzynarodowego systemu podatkowego, który opiera się na koncepcji „stałego zakładu” (*ang. permanent establishment*), wprowadzonej przez

²⁴ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Paris 2018, s. 41.

²⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018...*, s.31.

²⁶ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018...*, s.30.

²⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018...*, s.24.

²⁸ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018...*, s.51.

²⁹ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018...*, s.51.

Modelową Konwencję OECD³⁰, gdzie tradycyjnie każdy podmiot należący do łańcucha wartości znajdował się na terytorium jurysdykcji, w której osiągał zyski³¹.

Drugim ze wskazanych trzech parametrów identyfikujących model cyfrowego przedsiębiorstwa jest oparcie ich działalności głównie na aktywach niematerialnych, takich jak oprogramowanie, algorytmy, patenty czy inne prawa własności intelektualnej.³² Charakterystyką takich aktywów jest łatwość ich przenoszenia oraz trudność ustalenia, gdzie powstała ich wartość.³³ W efekcie, przedsiębiorstwa cyfrowe przenoszą wartość intelektualną do spółek zarejestrowanych w krajach o niższych podatkach CIT. W ten sposób dochody z takich aktywów, nie zostają opodatkowane w kraju ich wytworzenia, co negatywnie wpływa na system podatkowy i prowadzi do erozji bazy podatkowej.

Kolejną cechą, która charakteryzuje omawiany wirtualny model biznesowy, jest wreszcie pozyskiwanie danych oraz uczestnictwo użytkowników. Informacje o preferencjach, zwyczajach i stylu życia użytkowników mają kluczowe znaczenie dla współczesnych modeli biznesowych.³⁴ Dane te mogą być pozyskiwane świadomie, np. poprzez analizę aktywności w mediach społecznościowych, lub nieświadomie, w sposób pasywny, bez zgody użytkownika. W tym drugim przypadku mamy do czynienia z tzw. „pasywnym śladem cyfrowym”, obejmującym dane dotyczące aktywności w sieci, liczby wejść na strony czy identyfikacji adresu IP. Użytkownik nie ma wtedy wpływu ani wglądu w to, jakie informacje są zbierane i jak zostaną później wykorzystane. OECD zwraca uwagę, że podmioty z branż tradycyjnie gromadzących duże wolumeny danych (np. ubezpieczenia, finanse, telekomunikacja) dostrzegły potencjał wynikający z analizy danych pasywnych i rozwijają systemy analityczne oparte na rozwiązaniach big data. Umożliwia im to wprowadzanie innowacji opartych na danych (*ang.*

³⁰ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris 2015.

³¹ KPMG, *Observations on OECD interim paper and EU Commission Digital Tax Proposals*, 2018, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/04/digital-tax-report.pdf>, s. 2 [dostęp: 5.11.2025].

³² OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2018, s. 53 <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en> [dostęp: 5.11.2025].

³³ J. Zygmuntowski, K. Chojecka, S.A. Roy, *Podatek cyfrowy od gigantów. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*, Fundacja Inicjatyw Strategicznych Instrat, 2020, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02_2020-1.pdf [dostęp: 5.11.2025].

³⁴ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris 2018, s. 53, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html?itemId=/content/publication/9789264293083-en> [dostęp: 5.11.2025].

data-driven innovations)³⁵ oraz ich komercyjne wykorzystanie i monetyzację³⁶.

3. Koncepcja podatku cyfrowego w systemie prawnomiędzynadorowym.

Ewolucja społeczno-gospodarcza determinuje konieczność dostosowywania systemów prawnych, w tym zwłaszcza przepisów podatkowych, do nowych realiów gospodarczych związanych z rozwojem rynku usług cyfrowych³⁷. Analiza koncepcji podatku od usług cyfrowych nie byłaby w pełni możliwa bez odwołania się do konstrukcji teoretycznoprawnej podatku od usług cyfrowych jako elementu systemu prawa podatkowego w płaszczyźnie międzynarodowej. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że międzynarodowe prawo podatkowe ma charakter autonomiczny. Stanowi ono „zespół norm prawnych realizujących kwestie podatkowe w relacjach międzynarodowych”³⁸. Podstawową trudność w międzynarodowym systemie prawnopodatkowym, zwłaszcza w przypadku rynku usług cyfrowych, stanowi fakt, że jurysdykcja podatkowa nie pokrywa się z granicami terytorialnymi państw³⁹. Dlatego też potrzeba stworzenia norm prawnopodatkowych o charakterze międzynarodowym w obszarze rynku usług cyfrowych stanowi istotne wyzwanie w realiach obecnej rzeczywistości.

Konsekwencje związane z funkcjonowaniem gospodarki cyfrowej i właściwym zidentyfikowaniem podstawy opodatkowania podatkiem od usług cyfrowych w sytuacji braku fizycznego miejsca prowadzenia działalności stały się przedmiotem Rezolucji Parlamentu Europejskiego. W dokumencie tym wskazano, że „obecne międzynarodowe przepisy podatkowe pochodzą z początku XX wieku i że prawa do opodatkowania opierają się głównie na fizycznej obecności przedsiębiorstw (...),

³⁵ S. Kopera, M. Najda-Janoszka, *Rynek tradycyjny a rynek przestrzeni cyfrowej*, [w:] *E-przedsiębiorczość : zasady i praktyka*, M. Bednarczyk, S. Kopera, M. Najda-Janoszka (red.), Kraków 2019, s. 60.

³⁶ UNCTAD, *Digital Economy Report 2019: Value creation and capture - Implications for developing countries*. United Nations Conference on Trade and Development, 2019, https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf, s.30 [dostęp: 5.11.2025].

³⁷ Adam Wyszowski *Podatki pośrednie i dochodowe w systemie podatkowym*, Białystok 2010, s. 6.

³⁸ D. Mączyński, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015, s. 30.

³⁹ *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, G. Gila, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.), Warszawa 2019, s. 61.

natomiast cyfryzacja oraz bazowanie w ogromnym stopniu na wartościach niematerialnych zdecydowanie zwiększyły zdolność prowadzenia przez przedsiębiorstwa znaczącej działalności gospodarczej w danej jurysdykcji bez fizycznej obecności, a zatem podatki płacone w jednej jurysdykcji nie odzwierciedlają już wartości i zysków wytworzonych w tej jurysdykcji, co może skutkować erozją bazy podatkowej i przenoszeniem zysków”.⁴⁰

Fundamentalnymi zasadami międzynarodowego prawa podatkowego są zasada rezydencji, która nawiązuje do miejsca prowadzenia działalności, oraz zasada źródła, która dotyczy miejsca uzyskiwania dochodu. W przypadku gospodarki cyfrowej ustalenie rezydencji przedsiębiorcy ze względu na jego siedzibę na terytorium określonego państwa w praktyce nie jest możliwe lub co najmniej znacznie utrudnione. Możliwość zarejestrowania przedsiębiorstwa w miejscu, gdzie obowiązują najbardziej korzystne przepisy podatkowe, prowadzi nie tylko do unikania opodatkowania, ale także do zaburzenia równowagi ekonomicznej⁴¹. W powyższym aspekcie stworzenie podstaw do realizacji koncepcji podatku od usług cyfrowych stanowi pozytywny element, służący, z jednej strony eliminowaniu negatywnych zjawisk erozji podstawy opodatkowania, ale przede wszystkim stanowiący gwarancję efektywności systemu podatkowego na poziomie nie tylko międzynarodowym, ale także krajowym. W nawiązaniu do poprzedniego akapitu, należy wskazać, że wskazane zjawiska stanowią wyzwanie dla obecnego międzynarodowego systemu podatkowego, który opiera się na koncepcji „stałego zakładu” (*ang. permanent establishment*)⁴². Koncepcja ta jest podstawą dla opodatkowania przedsiębiorstw działających transgranicznie.

Zgodnie z polskimi przepisami w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych⁴³, tj. z art. 3 ust 1 ustawy o podatku dochodowym

⁴⁰ Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 29 kwietnia 2021 r. w sprawie opodatkowania gospodarki cyfrowej: negocjacje OECD, rezydencja podatkowa przedsiębiorstw cyfrowych i ewentualny europejski podatek cyfrowy Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 29 kwietnia 2021 r. w sprawie opodatkowania gospodarki cyfrowej: negocjacje OECD, rezydencja podatkowa przedsiębiorstw cyfrowych i ewentualny europejski podatek cyfrowy (2021/2010(INI)), (2021/C 506/08), Dz.U.UE.C.2021.506.54.

⁴¹ J. Warniello, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej*, [w:] *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, M. Jamroży (red.), Warszawa 2016, s. 116, A. Cockfield, *Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, „Tulane Law Review” 1999, vol. 74, s. 133, 172; M. Lewandowska J. Warniello, *Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodów przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, z. 6, z. 48-56.

⁴² OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, Paris 2015.

⁴³ Zgodnie z art. 3 ust.1 u.p.d.p. Podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

od osób prawnych⁴⁴, przedsiębiorstwa posiadające siedzibę lub zarząd w Polsce, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania. Według natomiast art. 3 ust 2 u.p.o.p. podatnicy niemający siedziby lub zarządu na terytorium Polski, podlegają obowiązkowemu podatkowi tylko od dochodów, które osiągają na terytorium RP. Powyższe rozwiązanie wskazuje na to silną zależność pomiędzy fizyczną obecnością przedsiębiorstwa w danej jurysdykcji a obowiązkiem opodatkowania, co skutkuje rozłączeniem obecności ekonomicznej od obecności fiskalnej i prowadzi do powszechnych praktyk stosowanych przez współczesne przedsiębiorstwa w celu unikania opodatkowania.⁴⁵ Analogicznie stanowisko prezentuje orzecznictwo sądów administracyjnych. Dla przykładu, w wyroku z dnia 11 czerwca 2024 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach stwierdził, odnosząc się do terminu „placówka”, że: „Zasadniczą cechą placówki jest zatem jej fizyczne wyodrębnienie w przestrzeni. Powyższe ma szczególnie istotne znaczenie w przypadku nowych form aktywności gospodarczej związanych z rozwojem Internetu i technologii cyfrowych. Korzystając z możliwości, jakie daje technologia cyfrowa, można bowiem stworzyć quasi-placówkę w postaci strony internetowej umieszczonej na serwerze znajdującym się w innym państwie niż państwo siedziby, bądź zamieszkania przedsiębiorcy.”⁴⁶ Koncepcja podatku od usług cyfrowej w płaszczyźnie prawnopodatkowej nawiązuje do konstrukcji podatku dochodowego, będącego podatkiem osobistym, które jako instytucja prawna powstały w europejskich systemach prawnych w XIX wieku⁴⁷.

Pierwowzorem podatków cyfrowych, które obecnie obowiązują w wielu państwach, takich jak Wielka Brytania, Francja czy Hiszpania, była propozycja Komisji Europejskiej z 2018 roku, wprowadzająca koncepcję podatku od usług cyfrowych (*ang. Digital Services Tax -DST*). Komisja zaprojektowała DST jako rozwiązanie tymczasowe, mające obowiązywać do czasu wdrożenia zharmonizowanych reguł międzynarodowych⁴⁸.

⁴⁴ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U.2025, poz. .278 – dalej w skrócie u.p.d.p.).

⁴⁵ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2025, s. 121, R. Mastalski, *Prawo Podatkowe*, Warszawa 2023, s. 275–276.

⁴⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z 11.06.2024 r., I SA/GI 914/23, LEX nr 3732757.

⁴⁷ *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, H. Litwińczuk (red.), Warszawa 2017, s. 76.

⁴⁸ Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych* (COM(2018) 148 final), Bruksela, 21 marca 2018 r. s1.

Podatnikiem według propozycji Komisji miały być przedsiębiorstwa osiągające łączne przychody na świecie przekraczające 750 mln euro oraz uzyskujące w Unii Europejskiej przychody podlegające opodatkowaniu powyżej 50 mln euro⁴⁹. Podstawą opodatkowania miały być łączne przychody brutto ze świadczenia objętych usług, z wyłączeniem VAT i podobnych podatków⁵⁰. Proponowana jednolita stawka DST miała wynosić 3% na terytorium UE⁵¹. Kluczowym założeniem rozwiązania była koncepcja tworzenia wartości przez użytkownika, która wprowadzała mechanizm, w którym podatkiem objęte miały być usługi, w których aktywność użytkownika stanowi istotny wkład umożliwiający generowanie przychodów przez przedsiębiorstwo⁵². Miejsce opodatkowania określano według kryteriów przydziału kwot związanych z rodzajem usługi i lokalizacją użytkowników⁵³.

Obecnie Unia Europejska wycofała się z planów wdrożenia własnego podatku cyfrowego, koncentrując się na alternatywnych źródłach dochodów budżetowych. Z powodu trudności w osiągnięciu szerokiego porozumienia na poziomie międzynarodowym, o czym szczegółowo mowa w dalszej części pracy, ponad połowa europejskich państw OECD wprowadziła bądź zapowiedziała wprowadzenie własnych odmian podatku cyfrowego⁵⁴. Krajowe regulacje często nawiązują do podstawowych założeń unijnego DST, ale należy pokreślić, że różnią się szczegółami konstrukcji, w tym m.in. zakresem podstawy opodatkowania czy wysokością stawek⁵⁵. Niezależnie od rodzaju przyjętej koncepcji, konstrukcja podatku cyfrowego pełni tożsame funkcje jak każda danina publiczna w gospodarce międzynarodowej. Po pierwsze, podatek cyfrowy ma funkcję fiskalną, co oznacza, że stanowi źródło środków niezbędnych do finansowania wydatków publicznych. Ponadto odgrywa także funkcję regulacyjną i redystrybucyjną, to znaczy wpływa na zachowania podmiotów gospodarczych, koryguje nierówności konkurencyjne i przeciwdziała praktykom unikania opodatkowania. W tym sensie pełni rolę instrumentu polityki gospodarczej, którego celem jest dostosowanie struktury opodatkowania do zmian

⁴⁹ Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku...*, s. 29.

⁵⁰ Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku...*, s. 27.

⁵¹ Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku...*, s. 25.

⁵² Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku...*, s. 18.

⁵³ Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku...*, s. 30.

⁵⁴ C. Enache, *Digital Services Taxes in Europe*, „Tax foundation”, Maj 2025, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/>, [dostęp: 5.11.2025].

⁵⁵ C. Enache, *Digital Services...*

technologicznych. Stanowi również element stabilizacyjny, przyczynia się do bardziej zrównoważonej struktury obciążeń publicznych i wzmacnia zdolność fiskalną państw w obliczu globalnej konkurencji podatkowej poprzez ujednolicenie podstaw opodatkowania i przeniesienie ciężaru podatkowego na podmioty generujące wysokie zyski w skali globalnej.

3.1. Międzynarodowa koncepcja Filaru I

W odpowiedzi na rosnące problemy z opodatkowaniem przedsiębiorstw międzynarodowych OECD, opracowała własną kompleksową propozycję długoterminowych rozwiązań. W ramach projektu BEPS 2.0 w 2021 roku zaprezentowano dwufilarową koncepcję reformy, obejmującą Filar I oraz Filar II ⁵⁶, która opiera się na dwóch kluczowych założeniach współczesnego systemu podatkowego: odpowiedniej alokacji zysków osiąganych przez przedsiębiorstwa transgraniczne oraz zapewnieniu, aby zyski te podlegały adekwatnemu opodatkowaniu.

W niniejszym artykule, z uwagi na ograniczone ramy opracowania, szerzej omówiona zostanie wyłącznie koncepcja Filaru I, który można postrzegać jako zamiennik podatków cyfrowych wprowadzanych przez niektóre państwa, z uwzględnieniem jednak jego odmienności i innowacyjności. Filar I stanowi bowiem kompleksową próbę systemowego rozwiązania problemu przypisywania zysków osiąganych przez przedsiębiorstwa międzynarodowe. Jego struktura opiera się na dwóch fundamentalnych elementach: Kwocie A oraz Kwocie B, których celem jest zapewnienie administracyjnej wykonalności przyjętych rozwiązań oraz zwiększenie pewności prawa podatkowego⁵⁷. Kwota A definiowana jest jako mechanizm alokacji zysków rezydualnych największych międzynarodowych grup kapitałowych do jurysdykcji rynkowych, w których generowana jest wartość ekonomiczna⁵⁸. Wartość ta powstaje poprzez obecność użytkowników lub klientów, często niezależnie od fizycznej obecności

⁵⁶ OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - October 2021*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2021 Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> [dostęp: 5.11.2025].

⁵⁷ Ruth Mirembe, *Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?*, „Analizy i Studia CASP” 2023, t. 15, nr 1, s.44.

⁵⁸ OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy - October 2021*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2021 Paris. <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf> [dostęp: 31.12.2025].

podatnika w danym państwie. Zasadniczym celem Kwoty A jest odejście od koncepcji „stałego zakładu” jako warunku opodatkowania. Stanowi to istotną i innowacyjną zmianę względem dotychczasowych zasad międzynarodowego prawa podatkowego.

Szczegółowy plan implementacji Kwoty A został przedstawiony w konwencji wielostronnej (*ang. Multilateral Convention*), opracowanej w ramach prac prowadzonych przez OECD. Dokument ten przewiduje, że zakresem regulacji zostaną objęte największe międzynarodowe grupy kapitałowe, spełniające progi przychodowe i rentownościowe. Zgodnie z założeniami OECD, grupa podlegająca regulacji musi osiągać skonsolidowane przychody powyżej 20 mld EUR oraz wykazywać uśrednioną marżę zysku przed opodatkowaniem przekraczającą 10%⁵⁹. Regulacja uwzględnia także wyłączenia niektórych sektorów z zakresu jej stosowania, w szczególności sektora wydobywczego oraz regulowanych usług finansowych, w celu ograniczenia obciążeń administracyjnych⁶⁰.

Konwencja wielostronna wskazuje, że jurysdykcja rynkowa jest uprawniona do opodatkowania Kwotą A, gdy przychody grupy międzynarodowej osiągane na jej terytorium przekraczają 1 mln EUR lub 250 tys. EUR w przypadku gospodarek o PKB mniejszym niż 40 mld EUR⁶¹. Mechanizm obliczenia wysokości Kwoty A, polega na ustaleniu globalnego zysku grupy kapitałowej, a następnie wyszczególnienie zysku rezydualnego. Jest on rozumiany jako nadwyżka ponad próg rentowności wynoszący 10%. Około 25% tak ustalonego zysku rezydualnego kwalifikowane jest jako Kwota A i alokowane do uprawnionych jurysdykcji proporcjonalnie do ich skorygowanych przychodów⁶².

Identyfikacja źródła tych przychodów została szczegółowo określona w konwencji wielostronnej i zakłada obowiązek kategoryzowania przychodów oraz przypisywania ich do państw, w których następuje konsumpcja lub użycie towarów i usług⁶³. W sytuacji braku bezpośrednich danych, dopuszcza się stosowanie pośrednich kluczy alokacji takich jak wskaźniki oparte na PKB, liczbie użytkowników czy liczbie subskrybentów.

⁵⁹ OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023 Paris, s.14, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> [31.12.2025].

⁶⁰ OECD, *The Multilateral Convention to Implement...*, s. 124.

⁶¹ OECD, *The Multilateral Convention to Implement...*, s. 21

⁶² OECD, *The Multilateral Convention to Implement...*, s. 15.

⁶³ OECD, *The Multilateral Convention to Implement...*, s. 17

Istotnym mechanizmem w Filarze I jest Marketing and Distribution Profits Safe Harbour (MDSH), którego celem jest zachowanie równowagi systemu oraz uniknięcie podwójnego opodatkowania. MDSH prowadzi do zmniejszenia kwoty alokowanej do danej jurysdykcji, jeżeli uzyskuje ona ponad rutynowe zyski na podstawie istniejących zasad (np. cen transferowych), co zapobiega podwójnemu liczeniu⁶⁴. W rezultacie dochód grupy kapitałowej dzielony jest na dwie kategorie: część rutynową, przypisywaną państwu, w którym znajduje się główna siedziba przedsiębiorstwa, oraz część rezydualną, rozdzielaną pomiędzy kraje, w których faktycznie odbywa się sprzedaż towarów i usług⁶⁵.

Drugim elementem Filaru I jest mechanizm kwoty B, którego celem jest regulacja marży dla rutynowej sprzedaży i marketingu w grupach międzynarodowych. Kwota B wprowadza uproszczone ramy regulujące zasady stosowania ceny rynkowej w kontekście kluczowych działań z zakresu marketingu i dystrybucji⁶⁶. Dodatkowo, proponowane rozwiązania uwzględniają problem niewystarczającej dostępności danych porównawczych, które odgrywają istotną rolę w procesie ustalania cen rynkowych. Niedobór takich danych jest szczególnie dotkliwy w jurysdykcjach o niższym poziomie rozwoju gospodarczego lub ograniczonej zdolności produkcyjnej. Kwota B ma na celu złagodzenie tych trudności poprzez zastosowanie standaryzowanych przedziałów marż, zwiększając tym samym pewność podatkową oraz ograniczając ryzyko sporów z administracjami podatkowymi.

Rozwiązania przewidziane w ramach Kwoty A i Kwoty B wzajemnie się uzupełniają i działają komplementarnie. Podczas gdy Kwota A wprowadza nowy mechanizm realokacji zysków rezydualnych do jurysdykcji rynkowych, Kwota B pełni funkcję stabilizującą, porządkując zasady opodatkowania rutynowych funkcji dystrybucyjnych i marketingowych zgodnie z zasadą ceny rynkowej.

Filar I stanowi innowacyjną koncepcję mającą na celu rozwiązanie problemów związanych z opodatkowaniem nowych modeli biznesowych

⁶⁴ R. Mirembe, *Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?*, „Analizy i Studia CASP” 2023, t. 15, nr 1, s. 44.

⁶⁵ OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023 Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf> [dostęp: 31.12.2025],

⁶⁶ 7 OECD, *Public consultation document on Pillar 1 – Amount B*, 17 July 2023- 1 September 2023, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, 2023 Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2023.pdf> [dostęp: 31.12.2025]

w gospodarce cyfrowej. Inicjatywa OECD ma charakter przełomowy nie tylko ze względu na swoje założenia merytoryczne, lecz także z uwagi na wyjątkowo szeroki udział państw o zróżnicowanym poziomie rozwoju gospodarczego⁶⁷. Jednocześnie należy podkreślić, że projekt ten budzi liczne kontrowersje, które utrudniają jego wdrożenie. Początkowo zakładano, że filar pierwszy wejdzie w życie 1 stycznia 2023 roku⁶⁸, jednak z powodu trudności w osiągnięciu konsensusu w ramach grupy OECD/G20 Inclusive Framework prace nad jego ostatecznym kształtem nie zostały zakończone i do listopada 2025 roku projekt nie został przekazany do podpisu.

3.2. Ocena skutków i wyzwań implementacyjnych Filaru I

W literaturze i debacie naukowej podkreśla się szereg wątpliwości dotyczących zarówno skuteczności proponowanych rozwiązań, jak i ich sprawiedliwości z perspektywy poszczególnych państw oraz podatników. Zwraca się uwagę, że mechanizm Filaru I obejmie zakresem regulacji jedynie około sto największych międzynarodowych grup kapitałowych, co istotnie ogranicza jego potencjalny wpływ fiskalny⁶⁹. Krytyce poddawane jest także założenie, zgodnie z którym z opodatkowania wyłączone mają być zyski poniżej progu 10% marży. Komisja ICRIT wskazuje, że ustalony próg ma charakter arbitralny i nie wynika z przesłanek ekonomicznych. Zdaniem tej instytucji wszystkie zyski międzynarodowych przedsiębiorstw powinny podlegać podziałowi pomiędzy państwa według przejrzystej formuły, a nie jedynie niewielka część tzw. zysków nadwyżkowych⁷⁰. W konsekwencji pojawiają się opinie, zgodnie z którymi przewidywane przychody z wdrożenia proponowanych rozwiązań będą ograniczone. OECD szacuje, że globalne dodatkowe dochody do ponownego podziału wyniosą jedynie od 9,8 do 22,6 miliarda USD rocznie,

⁶⁷ R. Mirembe, *Filar pierwszy...*, 1, s.48.

⁶⁸ EY, *Pillar One Update from Co-chairs of Inclusive Framework on BEPS*, 15.01.2025, https://www.ey.com/en_gl/technical/tax-alerts/pillar-one-update-from-co-chairs-of-inclusive-framework-on-beps, [5.11.2025].

⁶⁹ G-24, *Comments of the G-24 on the Pillar One and Pillar Two proposals being discussed by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS*, Working Group on Tax Policy and International Tax Cooperation, 17.05.2021, https://g24.org/wp-content/uploads/2024/06/Comments-G-24-to-BEPS-IF-SG-May-2021_FINAL.pdf, s.1, [dostęp: 5.11.2025].

⁷⁰ Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation, *ICRICT evaluation of the OECD/G20 Two-Pillar solution: Tax avoidance by multinationals and ICRIT solutions.*, 28.09.2024, <https://www.icrict.com/international-tax-reform/icrict-evaluation-of-the-oecd-g20-two-pillar-solution-2/>, [dostęp: 5.11.2025].

co stanowi relatywnie niewielką kwotę w skali światowej⁷¹. Analiza wskazuje, że zyski z wprowadzenia regulacji przypisuje się jurysdykcjom o niskich, średnich i wysokich dochodach. Dane sugerują, że najwięcej zyskają państwa o małych i średnich dochodach, podczas gdy główne centra inwestycyjne mogą stracić⁷².

Istotnym elementem analizy proponowanych rozwiązań są również koszty administracyjne, które zostaną nałożone zarówno na administracje podatkowe, jak i na podatników. Filar I nakłada na jurysdykcje obowiązek intensywnej koordynacji międzynarodowej, w szczególności poprzez udział w procedurach wielostronnych oraz wdrożenie złożonych mechanizmów eliminacji podwójnego opodatkowania. Po stronie podatników pojawia się natomiast konieczność przeprowadzania skomplikowanych skonsolidowanych kalkulacji globalnych oraz raportowania według nowych zasad. Obowiązki te mogą być szczególnie obciążające dla państw rozwijających się, dysponujących słabiej rozwiniętymi strukturami administracji podatkowej. Analizy wskazują, że wśród określonych państw afrykańskich proponowane regulacje mogą negatywnie oddziaływać na system podatkowy⁷³. Przedstawiciele nauki podkreślają, że nowe regulacje mogą generować dalsze obciążenia administracyjne⁷⁴. Z uwagi na ograniczone zasoby finansowe i instytucjonalne tych państw, realizacja nowych obowiązków stanowiłaby dla nich istotne wyzwanie.

W literaturze podnosi się również argument, że proponowane rozwiązania nie realizują w pełni swojego pierwotnego celu, jakim miało być uregulowanie kwestii opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych. Wskazuje się, iż Filar I nie odnosi się wyłącznie do podmiotów prowadzących działalność cyfrową, lecz obejmuje również inne przedsiębiorstwa międzynarodowe, niezależnie od charakteru ich modelu biznesowego⁷⁵.

W rezultacie reforma ta może prowadzić do sytuacji, w której państwa rezygnują ze swoich autonomicznych praw podatkowych na rzecz

⁷¹ OECD, *Economic Impact Assessment of Amount A of Pillar One - Overview*, 2023, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/economic-impact-assessment-amount-a-pillar-one-overview.pdf>, [dostęp: 5.11.2025].

⁷² T. Hanappi, A. González Cabral, *The impact of the Pillar One and Pillar Two proposals on MNE's investment costs: An analysis using forward-looking effective tax rates*, "OECD Taxation Working Papers", No.50.

⁷³ J. McCarthy, *The new global tax deal is bad for development*, "Brookings" 2022, <https://www.brookings.edu/articles/the-new-global-tax-deal-is-bad-for-development/> [dostęp: 31.12.2024].

⁷⁴ R. Wiatrowski, *Przyszłość opodatkowania podatkami dochodowymi gospodarki cyfrowej. Analizy i Studia CASP*, 18(2), 2024, s. 6, <https://econjournals.sgh.waw.pl/ASCASP/article/view/4746/4876>, [dostęp: 31.12.2025].

⁷⁵ R. Wiatrowski, *Przyszłość opodatkowania...*, s. 6.

mechanizmu o niepewnych efektach finansowych, wysokim stopniu skomplikowania oraz trudności w implementacji.

W ocenie Autorów można zatem sformułować ocenę, że Filar I charakteryzuje się ograniczoną efektywnością fiskalną. Jednocześnie należy podkreślić, że nie jest to instrument ukierunkowany wyłącznie na zwiększenie dochodów budżetowych, lecz narzędzie mające na celu systemowe przeciwdziałanie erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków. Pomimo wskazanych kontrowersji, należy zauważyć, że projekt filaru pierwszego stanowi ambitną próbę reformy międzynarodowego systemu podatkowego oraz jest przejawem bezprecedensowej współpracy państw na arenie globalnej. Rozwiązanie to zmierza do zwiększenia sprawiedliwości podatkowej poprzez wzmocnienie pozycji jurysdykcji rynkowych. Proponowane regulacje uwzględniają rzeczywiste miejsce tworzenia wartości ekonomicznej, co pozwala na ograniczenie arbitrażu podatkowego opartego na braku fizycznej obecności przedsiębiorstwa w danym państwie. Pomimo swoich niedoskonałości Filar I może być postrzegany jako istotny krok w kierunku bardziej sprawiedliwego i zrównoważonego systemu opodatkowania.

W obecnej sytuacji wdrożenie Filaru I pozostaje jednak w impasie. W związku z tym wiele krajów, w tym Polska, rozważa wprowadzenie własnych rozwiązań w zakresie podatku od usług cyfrowych jako alternatywy wobec opóźniających się prac nad porozumieniem w ramach OECD⁷⁶. Analizując propozycje na gruncie międzynarodowym, można wskazać, że dzielą się one na propozycje kompleksowej reformy opodatkowania osób prawnych oraz na propozycje wprowadzenia tymczasowego podatku cyfrowego, wzorowanego na rozwiązaniach zaproponowanych przez Komisję Europejską⁷⁷.

Wnioski

Przeprowadzona analiza wskazuje, że opodatkowanie działalności cyfrowej stanowi jeden z kluczowych instrumentów adaptacyjnych współczesnego systemu podatkowego wobec wyzwań globalnej gospodarki cyfrowej i dynamiki zmian technologicznych. Zmiana modelu kreowania

⁷⁶ J. Zygmuntowski, K. Chojecka, S.A. Roy, *Podatek cyfrowy od gigantów...*, s.13.

⁷⁷ S. Mamajek, *Koncepcje opodatkowania zysku w sektorze cyfrowym*, „Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym” 2022, s.157.

wartości ekonomicznej, polegająca na coraz szerszym zastosowaniu modelu wirtualnego w miejsce tradycyjnego, zdeterminowała konieczność redefinicji klasycznych zasad opodatkowania dochodów transgranicznych.

Międzynarodowy system podatkowy, stanowiący dorobek ewolucji mającej swe początki w XIX w. nie zawiera wystarczających rozwiązań odpowiadających realiom współczesnego świata, opartego w coraz większym zakresie na rynku usług cyfrowych i globalizacji gospodarki. Powyższe stwierdzenie jest szczególnie adekwatne w kontekście niskiej efektywności międzynarodowego systemu podatkowego wobec przedsiębiorstw cyfrowych, niemających tradycyjnej siedziby, a prowadzących transgraniczną działalność. W powyższym kontekście opodatkowanie działalności cyfrowej stanowi atrakcyjne rozwiązanie o charakterze interwencyjnym, które może przyczynić się do ograniczenia erozji podstaw opodatkowania, sprzyjać zwiększeniu sprawności i efektywności systemu podatkowego, wzmocnić zasadę równości podatników i sprawiedliwości fiskalnej, a także dostosować dotychczasowy międzynarodowy system podatkowy do wyzwań współczesnej gospodarki.

Celem niniejszej pracy było przedstawienie genezy oraz przyczyn wprowadzenia regulacji w zakresie opodatkowania działalności platform cyfrowych, a także analiza ich założeń oraz potencjalnych skutków gospodarczych i fiskalnych. Przeprowadzona analiza prowadzi do wniosku, że jednolite rozwiązanie wypracowane w ramach OECD, mimo ograniczonej efektywności fiskalnej i trudności w precyzyjnym oszacowaniu przyszłych wpływów budżetowych, ma charakter bardziej kompleksowy, systemowy i długoterminowy niż jednostronnie wprowadzane podatki cyfrowe. Rozwiązanie to stanowi próbę odpowiedzi na fundamentalne wyzwania współczesnego międzynarodowego systemu podatkowego. Brak jego wdrożenia może prowadzić do utrwalenia luki w opodatkowaniu przedsiębiorstw cyfrowych. Jednocześnie należy podkreślić, że projekt ten wymaga dalszego dopracowania.

Wypracowanie jednolitej koncepcji podatku cyfrowego w płaszczyźnie międzynarodowej pozostaje zatem jednym z najistotniejszych wyzwań polityki podatkowej. Skuteczność tego instrumentu zależy od stopnia współpracy i koordynacji na szczeblu nie tylko krajowym czy europejskim, ale także międzynarodowym. Kluczowym postulatem jest dalsza harmonizacja zasad opodatkowania w ramach Unii Europejskiej i OECD, ograniczenie ryzyka podwójnego opodatkowania oraz wzmocnienie mechanizmów współpracy i wymiany informacji podatkowej.

Warunkiem koniecznym kontynuowania współpracy międzynarodowej, jest uwzględnienie potrzeb państw rozwijających się. Regulacje powinny zapewniać tym krajom realne korzyści finansowe poprzez odpowiednią alokację udziału w przychodach podatkowych, wsparcie techniczne oraz transparentne procedury wdrażania nowych rozwiązań. Atrakcyjne warunki uczestnictwa dla państw rozwijających się mogą zagwarantować skuteczność i stabilność międzynarodowego systemu opodatkowania gospodarki cyfrowej.

Problematyka opodatkowania usług cyfrowych ma istotne znaczenie o charakterze globalnym z uwagi na istotne znaczenia technologii cyfrowych dla współczesnego świata i ekspansji cyfrowych gospodarek. Ma także, co szczególnie warto podkreślić fundamentalne znaczenie dla rozwoju i przyszłości gospodarczej Polski jako elementu światowej gospodarki. Odsetek sektora usług cyfrowych jest już obecnie znaczny, w perfektywnie najbliższych lat będzie z pewnością zwiększał się w istotny sposób.

Bibliografia

I. Akty prawne

1. Komisja Europejska, *Wniosek dotyczący dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych* (COM(2018) 148 final), Bruksela, 21 marca 2018 r.
1. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 29 kwietnia 2021 r. w sprawie opodatkowania gospodarki cyfrowej: negocjacje OECD, rezydencja podatkowa przedsiębiorstw cyfrowych i ewentualny europejski podatek cyfrowy (2021/2010(INI)), (2021/C 506/08), Dz.U.UE.C.2021.506.54.
2. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2025, poz. 278).

II. Źródła bibliograficzne

1. Bednarczyk M. (red.), *E-przedsiębiorczość: zasady i praktyka*, Kraków 2019.
2. Bojarski M. (red.), *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2017.
3. Brynjolfsson E., McAfee A., *Drugi wiek maszyny. Praca, postęp i dobrobyt w czasach genialnych technologii*, MT Biznes, Warszawa 2015.
4. Cockfield A., *Balancing National Interest in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits*, „Tulane Law Review” 1999/74.
5. Enache C., *Digital Services Taxes in Europe*, “Tax Foundation”, maj 2025, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe/>.
6. Gajewski J., Paprocki W., Pieriegud J. (red.), *Cyfryzacja gospodarki i społeczeństwa – szanse i wyzwania dla sektorów infrastrukturalnych*, Instytut Badań nad Gospodarką Rynkową – Gdańska Akademia Bankowa, Gdańsk 2016.
7. Gila G., Obońska A., Wacławczyk A., Walter A. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2019.
8. Goliński M., *Gospodarka cyfrowa, gospodarka informacyjna, gospodarka oparta na wiedzy – różne określenia tych samych zjawisk czy podobne pojęcia określające różne zjawiska*, „Roczniki Kolegium Analiz Ekonomicznych” 2018, nr 49.
9. Greer J., *Business models of the future: emerging value creation*, “The Economic and Social Research Council” 2017.
10. Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation, *ICRICT evaluation of the OECD/G20 Two-Pillar solution: Tax avoidance by multinationals and ICRICT solutions*, 28.09.2024, <https://www.icriect.org/>.

- com/international-tax-reform/icrict-evaluation-of-the-oecd-g20-two-pillar-solution-2/.
11. Kagermann H. i in., *Recommendations for implementing the strategic initiative INDUSTRIE 4.0: Securing the future of German manufacturing industry; final report of the Industrie 4.0 Working Group*, Forschungsunion, Berlin 2013.
 12. Kawa S., *Sieć wartości w handlu elektronicznym*, Wrocław 2017, https://dbc.wroc.pl/Content/37902/PDF/Kawa_Siec_Wartosci_w_Handlu_Elektronicznym_2017.pdf.
 13. KPMG, *Observations on OECD interim paper and EU Commission Digital Tax Proposals*, 2018, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/04/digital-tax-report.pdf>.
 14. Kopera S., Najda-Janoszka M., *Rynek tradycyjny a rynek przestrzeni cyfrowej*, [w:] Bednarczyk M., Kopera S., Najda-Janoszka M. (red.), *E-przedsiębiorczość: zasady i praktyka*, Kraków 2019.
 15. Lewandowska M., Warnieło J., *Międzynarodowe aspekty opodatkowania dochodów przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6.
 16. Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017.
 17. Lusch R. F., Vargo S. L., Tanniru M., *Service, value networks and learning*, “Journal of the Academy of Marketing Science” 2010, 38(1).
 18. Małecki P., Mazurkiewicz M., *Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2025.
 19. Mamajek S., *Koncepcje opodatkowania zysku w sektorze cyfrowym*, [w:] *Podatki w ujęciu retrospektywnym i perspektywnym*, 2022,
 20. Mączyński D., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2015.
 21. Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023
 22. Mirembe R., *Filar pierwszy: jest porozumienie! Kto na nim skorzysta?*, „Analizy i Studia CASP” 2023, t. 15, nr 1
 23. OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris 2018, <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/9789264293083-en/index.html>.
 24. OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*, OECD Publishing, Paris 2015,
 25. OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, October 2021, OECD, Paris, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution....>
 26. OECD, *The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/multilateral-convention-to-implement-amount-a-of-pillar-one.pdf>.

27. OECD, *Economic Impact Assessment of Amount A of Pillar One - Overview*, OECD, Paris 2023.
28. Pieriegud J., *Cyfryzacja gospodarki i społeczeństwa – wymiar globalny, europejski i krajowy*, [w:] Gajewski J., Paprocki W., Pieriegud J. (red.), *Cyfryzacja gospodarki i społeczeństwa – szanse i wyzwania dla sektorów infrastrukturalnych*, Gdańsk 2016.
29. Porter M. E., *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*, New York 1985.
30. Sikoń B., *Jurysdykcja krajowa oraz prawo właściwe w świadczeniu usług drogą elektroniczną przez przedsiębiorców w państwach członkowskich Unii Europejskiej i w Wielkiej Brytanii*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2023, nr 2.
31. Śledziwska K., Włoch R., *Gospodarka cyfrowa. Jak nowe technologie zmieniają świat*, Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2019.
32. Stabell C. B., Fjeldstad Ø. D., *Configuring value for competitive advantage: on chains, shops, and networks*, “Strategic Management Journal” 1998, nr 19, z. 5.
33. Tapscott D., *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, McGraw-Hill, New York 1995.
34. Tapscott D., *Gospodarka cyfrowa. Nadzieje i niepokoje Ery Świadomości Systemowej*, Warszawa 1998.
35. UNCTAD, *Digital Economy Report 2019: Value creation and capture - Implications for developing countries*, United Nations Conference on Trade and Development, Geneva 2019, https://unctad.org/system/files/official-document/der2019_en.pdf.
36. Warnieło J., *Międzynarodowe aspekty opodatkowania gospodarki cyfrowej*, [w:] Jamróży M. (red.), *Opodatkowanie dochodów transgranicznych*, Warszawa 2016.
37. Wróbel A., *Harmonizacja prawa konsumenckiego w Unii Europejskiej w erze cyfrowej: analiza wpływu dyrektyw Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/2161, 2019/770 oraz 2019/771 na ochronę konsumentów i implementacja przepisów w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Międzynarodowego” 2023, nr 3.
38. Wyszkowski A., *Podatki pośrednie i dochodowe w systemie podatkowym*, Białystok 2010.
39. Zygmuntowski J., Chojecka K., Roy S. A., *Podatek cyfrowy od gigantów. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*, Fundacja Inicjatyw Strategicznych Instrat, Warszawa 2020, https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02_2020-1.pdf.

