

Warszawa, dnia 29 września 2026 r.

Pan Krzysztof Gawkowski
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Cyfryzacji

Szanowny Panie Premierze,

W związku z prowadzonymi konsultacjami publicznymi do projektu ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług (nr z wykazu UD385), przekazuję na ręce Pana Premiera stanowisko Amerykańskiej Izby Handlowej w Polsce (AmCham).

AmCham zrzesza największych amerykańskich inwestorów w naszym kraju, w tym wiodących dostawców usług cyfrowych oraz producentów sprzętu elektronicznego. Co za tym idzie, stanowimy reprezentatywny głos podmiotów, które zgodnie z publicznymi deklaracjami przedstawicieli Ministerstwa Cyfryzacji mają być głównymi płatnikami podatku rekompensującego od niektórych usług w kształcie przewidzianym w opublikowanym projekcie ustawy.

W świetle przedstawionych poniżej uwag, zwracamy się z prośbą o ponowne rozważenie zasadności wprowadzenia projektowanego podatku rekompensującego. W naszej ocenie jego potencjalne skutki gospodarcze, prawne i operacyjne wymagają szczególnie starannej analizy, także z perspektywy konkurencyjności Polski, kosztów ponoszonych przez przedsiębiorstwa i konsumentów oraz stabilności otoczenia inwestycyjnego. W tym kontekście zachęcamy do rozważenia rozwiązań o charakterze systemowym, koordynowanych na poziomie międzynarodowym, które charakterem odpowiadałyby cechom zglobalizowanej gospodarki cyfrowej, jednocześnie zachowując przewidywalność regulacyjną i atrakcyjność gospodarczą polskiego rynku.

Wierzymy, że naszym wspólnym celem jest dynamiczny rozwój gospodarczy Polski, oparty na innowacjach i transformacji cyfrowej. Wyrażamy gotowość do merytorycznego dialogu w celu wypracowania rozwiązań wspierających rozwój polskiej branży cyfrowej w sposób zrównoważony i zgodny z międzynarodowymi standardami. Pozostajemy do dyspozycji Pana Premiera i Ministerstwa Cyfryzacji w tym zakresie.

Z poważaniem,

Marta Pawlak
Dyrektorka ds. prawnych i polityk publicznych

Stanowisko AmCham dotyczące projektu ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług (nr z wykazu UD385)

Po analizie przedstawionego projektu ustawy AmCham dostrzega szereg istotnych wątpliwości dotyczących proponowanego rozwiązania, zarówno z perspektywy jego wpływu na konkurencyjność i atrakcyjność inwestycyjną Polski, jak i jego zgodności z prawem unijnym i międzynarodowym. W naszej ocenie wprowadzenie podatku cyfrowego będzie miało negatywny wpływ nie tylko na krajobraz inwestycyjny i rolę Polski jako regionalnego hubu technologicznego dla międzynarodowych liderów technologicznych, ale także na polskie firmy i konsumentów.

Stoimy na stanowisku, że przedstawione uzasadnienie redukuje ocenę wpływu podmiotów gospodarczych wyłącznie do wysokości płaconego przez nie podatku CIT. Nie bierze tym samym pod uwagę szerszego, pozytywnego wpływu inwestorów zagranicznych z branży technologicznej na polską gospodarkę i społeczeństwo, przede wszystkim w zakresie napływu kapitału inwestowanego w ludzi (zwłaszcza poprzez tworzenie wysokiej jakości dobrze płatnych miejsc pracy), infrastrukturę oraz badania i rozwój.

Wskazujemy także ryzyka związane z potencjalnym naruszeniem przez projekt ustawy w obecnym kształcie prawa Unii Europejskiej, międzynarodowego prawa inwestycyjnego oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

1. Wstęp

Koncepcja podatku cyfrowego jest reliktem sposobu myślenia, który na przestrzeni ostatnich lat doprowadził do pogłębienia dystansu technologicznego dzielącego unijną gospodarkę od liderów technologii cyfrowych. W ostatniej dekadzie główną odpowiedzią Unii Europejskiej na jej słabnącą pozycję w globalnym wyścigu technologicznym było wprowadzenie szeregu cyfrowych regulacji prawnych, w mniej lub bardziej zawoalowany sposób wymierzonych w przedsiębiorstwa technologiczne z USA, w nadziei, że takie sztuczne ograniczenie ekspozycji na konkurencję pomoże europejskim firmom nadrobić dystans. Szkodliwość tego podejścia pokazuje przygotowany na zlecenie Komisji Europejskiej raport Mario Draghiego „*The future of European competitiveness*”, w którym unijne regulacje cyfrowe zostały zidentyfikowane jako jeden z głównych powodów, dla których europejska gospodarka jest coraz mniej innowacyjna i coraz mniej konkurencyjna. Okazuje się bowiem, że administracyjne bariery, biurokratyczne obciążenia oraz nakładane lokalnie podatki nie powstrzymały dynamicznego rozwoju globalnych liderów technologicznych. Stały się natomiast poważnym obciążeniem dla europejskich (w tym polskich) przedsiębiorstw. Dla przedsiębiorców jest i od zawsze było oczywiste, że im więcej biurokratycznych obowiązków, administracyjnych nakazów i zakazów oraz obciążeń podatkowych tym mniej innowacji, rozwoju, inwestycji i miejsc pracy. W ostatnich latach ta diagnoza zdaje się także zyskiwać coraz większą popularność wśród europejskich decydentów i urzędników.

Nacisk na konkurencyjność, innowacyjność i deregulację, który jest naturalną odpowiedzią na trudności europejskich gospodarek wydawał się w ostatnich miesiącach również dominującą tendencją w polskiej polityce gospodarczej. W świetle tego generalnego nastawienia promowanego przez Pana Premiera Donalda Tuska zdziwienie

mogą budzić propozycje wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego, który przedstawiany jest opinii publicznej jako narzędzie wspierające rozwój polskich przedsiębiorstw. W rzeczywistości jedyną potwierdzoną konsekwencją każdego podatku jest wzrost kosztów prowadzenia działalności gospodarczej dla przedsiębiorców obciążonych podatkiem oraz uwzględnienie tego kosztu w cenach produktów, z których korzystają klienci firm obciążonych podatkiem. Na wyższych podatkach (oraz innych pozapodatkowych obciążeniach i barierach regulacyjnych) z pewnością cierpi także atrakcyjność danego państwa jako miejsca lokowania inwestycji zagranicznych.

W naszej opinii bilans korzyści i strat w przypadku wprowadzenia podatku cyfrowego będzie dla Polski negatywny. Co za tym idzie, wnosimy o odstąpienie od dalszych prac nad tym rozwiązaniem na rzecz podjęcia wysiłków zmierzających do systemowej reformy polskiego i międzynarodowego systemu podatkowego. Współpraca międzynarodowa nad kwestiami podatkowymi ma sens, szczególnie biorąc pod uwagę znaczenie przejrzystości i stabilności podatkowej w warunkach współczesnej gospodarki opartej w dużej mierze o transgraniczność i międzynarodowy handel towarami i usługami. Unowocześnienie tego systemu to ważny projekt, który dzięki zaangażowaniu OECD odnotowuje znaczące postępy. Fakt, że dotychczasowe prace OECD nad zasadami opodatkowania gospodarki cyfrowej (tzw. filar 1) nie przyniosły jeszcze porozumienia nie oznacza, że wobec istniejących trudności należy te prace porzucić. Wręcz przeciwnie, sprawiedliwe i trwałe zasady opodatkowania gospodarki cyfrowej mogą zostać wypracowane jedynie w drodze negocjacji i porozumienia międzynarodowego. Prace te muszą trwać dalej by stworzyć stabilny i zbilansowany system.

Ewentualne wyzwania podatkowe powinny być adresowane w oparciu o ogólny system opodatkowania dochodowego (CIT) oraz rozwiązania systemowe, a nie poprzez tworzenie nowych danin o charakterze sektorowym. Podatki sektorowe, takie jak podatek cyfrowy, ukierunkowane na bardzo wąską kategorię usług, nie spełniają w naszej opinii celów, jakie przewidzieli ich pomysłodawcy, o czym świadczą przykłady nieskuteczności podobnych podatków wprowadzanych w innych branżach.

2. Podatek cyfrowy a inwestorzy zagraniczni w Polsce

Jedną z głównych publicznie deklarowanych motywacji do wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego jest przekonanie, że firmy technologiczne inwestujące w Polsce nie płacą w naszym kraju podatków. Jest to twierdzenie nieprawdziwe. Firmy technologiczne płacą w Polsce należne podatki, zgodnie z polskim i unijnym prawem. Potwierdzeniem tego są publicznie udostępniane rejestry Ministerstwa Finansów.

Co więcej, w publicznej debacie często pomija się szerszy, pozytywny wpływ inwestorów zagranicznych, w tym firm technologicznych, na polską gospodarkę, społeczeństwo, naukę i szeroko pojęty rozwój naszego kraju. Firmy, które miałyby być objęte podatkiem cyfrowym od lat inwestują w Polsce w ludzi, infrastrukturę oraz badania i rozwój. Amerykańscy inwestorzy tworzą wysokiej jakości dobrze płatne miejsca pracy, od których odprowadzane są należne podatki i składki na ubezpieczenia społeczne. Stany Zjednoczone stanowią obecnie drugi najważniejszy kierunek, z którego do Polski napływa kapitał zagraniczny. W Polsce działa dziś ponad 1600 firm z USA, których inwestycje przekładają się na ponad 329 tysięcy miejsc pracy. Działają one w praktycznie każdej branży i w każdym regionie kraju. Wartość amerykańskich aktywów to ok. 75,5 miliardów USD, a kapitału 37,4 miliardów USD.

Wiele z tych inwestycji nie zostałyby zrealizowanych, gdyby w Polsce obowiązywał podatek cyfrowy. Wprowadzenie podatku cyfrowego w sposób oczywisty i znaczący obniżyłoby atrakcyjność inwestycyjną Polski i skłoniło międzynarodowe przedsiębiorstwa do wyboru innych porównywalnych lokalizacji. Tego typu sygnał nie ogranicza się jedynie do przedsiębiorstw sektora cyfrowego, ale jest również dostrzegany przez inne branże, które widzą podatek cyfrowy jako precedens do wprowadzania innych danin sektorowych. Już sam fakt, że Ministerstwo Cyfryzacji prowadzi prace nad podatkiem cyfrowym, przy jednoczesnym braku jednoznacznego stanowiska rządu w tym zakresie, wprowadza stan niepewności po stronie inwestorów zagranicznych i musi być brany pod uwagę jako element kalkulacji decyzji inwestycyjnych. Co więcej, dyskusji o podatku cyfrowym towarzyszy silnie nacechowana emocjonalnie i nieprzychylna inwestorom zagranicznym narracja, która sama w sobie szkodzi wizerunkowi Polski jako kraju przyjaznego inwestycjom. Tego typu działania mogą zagrażać osiągniętej w ostatnich latach pozycji naszego kraju jako regionalnego hubu inwestycyjnego i głównego miejsca lokowania inwestycji branży gospodarki cyfrowej w Europie Środkowej. Obniżenie atrakcyjności inwestycyjnej Polski wynikające z wprowadzenia podatku cyfrowego szczególnie mocno mogłoby wpłynąć na inwestorów amerykańskich. Stany Zjednoczone od lat przeciwstawiały się wprowadzaniu nowych podatków cyfrowych, ze względu na ich wąski, selektywny i dyskryminacyjny charakter. Szczególnie negatywny wydźwięk w kontekście dalszych perspektyw rozwoju polsko-amerykańskiej współpracy gospodarczej miałoby zawężenie zakresu projektowanego podatku w taki sposób, że de facto dotyczyłby on wyłącznie wąskiego kręgu konkretnych amerykańskich firm.

Ponadto trudno nazwać „równościowym” podatek, który w założeniu – ma być płacony przez wyselekcjonowaną, wąską grupę przedsiębiorstw. Tak skonstruowany podatek oznacza, że dwie hipotetyczne firmy, dostarczające taką samą usługę, działające na tym samym rynku (a więc firmy będące konkurentami) będą traktowane różnie z perspektywy podatkowej, jeśli jedna z nich przekracza, a druga nie przekracza założonych progów przychodowych. Autorzy podatku cyfrowego w zasadzie wprost przyznają, że kryteria podatku zostały pomyślane tak, aby podatek płaciły firmy zagraniczne, a nie płaciły go firmy polskie. Tak skonstruowany podatek ma jednoznacznie dyskryminacyjny, a nie równościowy charakter.

Wprowadzenie podatku, który, zgodnie z przedstawionymi założeniami oraz publicznymi deklaracjami przedstawicieli ministerstwa, ma być de facto wymierzony jedynie w inwestorów zagranicznych i nie obejmować swoim zakresem polskich firm może także naruszać wiążące Polskę traktaty międzynarodowe o ochronie inwestycji. W szczególności, Polska jest stroną sporządzonego w Waszyngtonie 21 marca 1990 roku traktatu o stosunkach handlowych i gospodarczych między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki. Ta umowa międzynarodowa, mająca charakter dwustronnego traktatu o ochronie inwestycji (bilateral investment treaty, BIT, dalej: „BIT Polska-USA”) zawiera szereg standardów ochronnych, które obydwa państwa zobowiązały się zagwarantować inwestorom drugiej strony.

W szczególności BIT Polska-USA gwarantuje inwestorom:

- 1) niedyskryminacyjne traktowanie (art. 2 ust. 1),
- 2) prawo do równego i sprawiedliwego traktowania oraz korzystania z ochrony prawnej (art. 2 ust. 6),
- 3) prawo do niedyskryminacyjnego traktowania w zakresie prowadzenia działalności

handlowej w odniesieniu do rozpowszechniania informacji handlowej, przeprowadzania analizy rynku i marketingu towarów i usług (art. 3 ust. 2, lit. f, g, i),

4) prawo do ochrony przed arbitralnym lub dyskryminacyjnym naruszeniem prowadzenia działalności handlowej (art. 3 ust. 6),

5) prawo do swobodnych i niezwłocznych transferów związanych z inwestycjami lub działalnością handlową, w szczególności w zakresie przychodów i płatności wynikających z zobowiązań umownych (art. 5 ust. 1, lit. a, c),

6) prawo do sprawiedliwego i równego traktowania w zakresie polityki podatkowej (art. 6 ust. 1),

7) ochronę przed wywłaszczeniem, również częściowym i pośrednim (art. 7).

Z uwagi na zaproponowany próg podlegania podatkowi, model podatku cyfrowego zaproponowany w projekcie ustawy może dotyczyć inwestorów amerykańskich w nieproporcjonalnie większym stopniu niż przedsiębiorców polskich, europejskich czy azjatyckich. Taka sytuacja jest klasycznym przypadkiem dyskryminacji pośredniej (tj. dyskryminacji ze względu na cechę, która w dużej mierze pokrywa się z cechą kraju pochodzenia) i może prowadzić do naruszenia wskazanych standardów ochrony, do przestrzegania których Polska zobowiązała się w BIT Polska-USA. W szczególności nałożenie nieproporcjonalnych i dyskryminacyjnych podatków na daną grupę inwestorów może nosić znamiona pośredniego wywłaszczenia z części przychodu uzyskanego w kraju przyjmującym. Naruszenie umowy typu BIT może zaś prowadzić do sporu arbitrażowego i przyznaniu przez panel arbitrażowy odszkodowania na rzecz pokrzywdzonego inwestora.

Ryzyko naruszenia standardów ochrony przewidzianych w BIT Polska-USA dodatkowo wzmacnia analiza mechanizmów egzekucji i sankcji przewidzianych w opublikowanym projekcie ustawy. Projekt nie przewiduje skutecznych narzędzi egzekwowania zobowiązań podatkowych od podmiotów nieposiadających siedziby ani stałego miejsca prowadzenia działalności w Polsce, podczas gdy maksymalna kara za niedopełnienie obowiązku rejestracyjnego (500 000 zł) pozostaje rażąco niższa niż potencjalna wysokość zobowiązania podatkowego. W konsekwencji rzeczywisty ciężar podatku może w praktyce spaść nieproporcjonalnie na te podmioty zagraniczne, w tym amerykańskie, które rzetelnie wypełniają swoje obowiązki rejestracyjne i podatkowe w Polsce, podczas gdy podmioty działające poza zasięgiem skutecznej egzekucji mogą pozostać faktycznie nieobjęte podatkiem. Taka konstrukcja stanowi dodatkowy argument za tym, że projektowany podatek w sposób nieproporcjonalny i dyskryminacyjny obciąża wybraną grupę inwestorów zagranicznych.

Ponadto zakres przedmiotowy art. 3 ust. 1 pkt 2 projektu ustawy obejmuje również działalność pośrednictwa podlegającą odrębnym, ścisłym reżimom licencyjnym wymagającym posiadania siedziby lub oddziału w Polsce – przykładem jest pośrednictwo przy przewozie osób, o którym mowa w ustawie z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym. Podmioty świadczące tego rodzaju usługi są polskimi rezydentami podatkowymi, w pełni opodatkowanymi CIT od całości przychodów osiąganych w kraju, a więc nie występuje w ich przypadku ryzyko erozji podstawy opodatkowania, któremu podatek rekompensujący ma przeciwdziałać. Zbyt szeroki zakres art. 3 ust. 1 pkt 2 ujawnia się także w odniesieniu do usług, które nie stanowią pośrednictwa cyfrowego – w szczególności usług logistycznych i realizacji zamówień (magazynowanie,

kompletacja, pakowanie, wysyłka). Usługi te nie polegają na udostępnianiu wielostronnego interfejsu ani na pośredniczeniu między użytkownikami – udział użytkownika nie jest ich istotnym elementem, rola klienta nie różni się od roli klienta tradycyjnego operatora logistycznego, a ich świadczenie wymaga fizycznej infrastruktury i nie może odbywać się zdalnie. Objęcie ich podatkiem, przy pozostawieniu poza jego zakresem tożsamyh usług świadczonych przez tradycyjnych operatorów logistycznych, prowadziłoby do nieuzasadnionego zróżnicowania sytuacji podmiotów i zaburzenia konkurencji na rynku logistycznym.

Dodatkowym przejawem nierównego traktowania jest mechanizm obniżenia podatku przewidziany w art. 14 projektu ustawy, który – poprzez możliwość pomniejszenia zobowiązania o zapłacony podatek CIT, inwestycje oraz R&D – w praktyce przynosi korzyść niemal wyłącznie podmiotom krajowym rozliczającym pełny CIT w Polsce i pozostaje w oderwaniu od współczesnej gospodarki cyfrowej oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

3. Podatek cyfrowy a polskie przedsiębiorstwa i konsumenci

W warunkach gospodarki rynkowej i intensywnej konkurencji na rynkach cyfrowych oczywiste jest, że, choć bezpośrednio podatek zapłacą firmy nim obłożone, to realny koszt podatku obciąży ich klientów, w tym polskie firmy (w szczególności małe i średnie) oraz konsumentów korzystających z ich produktów i usług. Negatywne skutki będą szczególnie dotkliwe dla polskich małych i średnich przedsiębiorstw, które dzięki reklamie internetowej i usługom cyfrowym (w tym platformom cyfrowym) docierają do swoich klientów. Doświadczenia międzynarodowe pokazują, że tego typu daniny, podnosząc koszty działalności firm korzystających z platform technologicznych obciążonych podatkiem, prowadzą do wzrostu cen płaconych przez konsumentów. W efekcie ekonomiczny ciężar podatku w dużej mierze spada na konsumentów i przedsiębiorstwa korzystające z usług lub rozwiązań dostarczanych przez opodatkowane firmy. Przykłady są namacalne: we Francji po wprowadzeniu podatku cyfrowego koszty reklamy online wzrosły o 2–3%, zaś w Hiszpanii ceny w e-handlu zwiększyły się o ok. 0,5–1%.

Reklama internetowa stanowi tymczasem jeden z najważniejszych kanałów docierania przez polskich przedsiębiorców do nowych klientów. Polski rynek reklamowy stale rozwija się, a Internet jest największym medium w Polsce pod względem przychodów z reklam (Publicis Groupe, 2023). Aż 89% małych i średnich firm odnotowało wzrost przychodów dzięki precyzyjnemu wykorzystaniu reklamy spersonalizowanej. Ponad 79% przedsiębiorców podkreśla, że dzięki reklamom online mogą skutecznie konkurować z większymi graczami, a 91% widzi w nich kluczowe narzędzie dalszego rozwoju. Ponad 60% wskazuje na ich rolę w pozyskiwaniu nowych klientów, a 53% firm odnotowało bezpośredni wpływ reklamy online na wzrost swoich przychodów.

Rozważając wprowadzenie podatku cyfrowego nie można także zapominać o potencjalnych skutkach ubocznych, które mogą dotknąć bezpośrednio polskie firmy, które coraz częściej odnoszą regionalne albo wręcz globalne sukcesy w szeroko pojętym świecie cyfrowym. W raporcie zamówionym przez Ministerstwo Cyfryzacji wprost wskazuje się, że wprowadzenie DST w Polsce może zainspirować inne państwa z Europy Środkowo-Wschodniej do wprowadzania nowej daniny w obszarze cyfrowym, przy czym z powodów trudnych do zrozumienia ten element jest wskazywany jako szansa, choć powinien być identyfikowany jako zagrożenie. Jeśli faktycznie inne państwa

naszego regionu, idąc śladem Polski, wprowadzą własne odpowiedniki podatku cyfrowego, to owe podatki cyfrowe będą zapewne wymierzone w zagraniczne (z perspektywy tych państw) firmy, a takimi zagranicznymi firmami mogą być polskie firmy świadczące usługi cyfrowe w tych państwach. Oczekiwane przez autorów raportu upowszechnianie się w regionie podatków cyfrowych może oznaczać, że polskie firmy, odnoszące globalne albo choćby regionalne sukcesy będą zmuszone płacić jakąś formę cyfrowego podatku w państwach innych niż Polska.

Oczywistą konsekwencją wprowadzania przez poszczególne państwa członkowskie narodowych rozwiązań w zakresie opodatkowania gospodarki cyfrowej będzie także dalsza fragmentacja wspólnego rynku cyfrowego. Wszystkie wiarygodne opracowania dotyczące teraźniejszości i przyszłości europejskiej gospodarki, w tym raport Letty i Draghiego wskazują, że największą siłą Unii Europejskiej i jednocześnie jej największym, choć wciąż nie w pełni zrealizowanym, potencjałem jest wspólny rynek. Wprowadzanie partykularnych rozwiązań narodowych wydatnie utrudnia korzystanie ze swobód rynku wewnętrznego i prowadzenie transgranicznej działalności pomiędzy państwami UE. Rozbieżne zasady rządzące podatkami cyfrowymi w poszczególnych krajach członkowskich, w tym odmienne progi podlegania opodatkowaniu oraz zakres opodatkowanych usług, oznaczają, że przedsiębiorstwa prowadzące działalność transgraniczną muszą zmagać się z dostosowaniem swojej działalności do funkcjonowania w różnych jurysdykcjach. Wydatnie podnosi to koszty prowadzenia działalności i uniemożliwia pełne czerpanie korzyści ze wspólnego rynku unijnego.

4. Problem podwójnego opodatkowania i dyskryminacji podatkowej

W debacie o podatku cyfrowym w zasadzie pomija się fakt, że wprowadzenie przez Polskę podatku cyfrowego w postaci zaproponowanej w opublikowanym projekcie ustawy oznaczałoby, że obciążone nim firmy płaciłyby podwójny podatek od tego samego przychodu. Umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania przypisują większość praw do opodatkowania krajom, w których tworzy się produkty i usługi. W efekcie największe amerykańskie firmy technologiczne – tak samo jak inne międzynarodowe korporacje działające w innych niż cyfrowa branżach – większość należnego podatku dochodowego płacą w USA, gdzie tworzone są produkty i usługi. Istotna część dostawców usług cyfrowych ponosi także istotne obciążenia podatkowe w krajach, w których zlokalizowały swoje centra operacyjne na obszarze Unii Europejskiej realizując fundamentalne zasady rynku wewnętrznego, tj. swobodę świadczenia usług, swobodę przedsiębiorczości oraz swobodę przepływu kapitału.

Na gruncie polskiego porządku prawnego przychody z tytułu usług reklamowych czy przekazywania danych wypłacane na rzecz nierezydentów są obecnie opodatkowane na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 2a ustawy o CIT oraz art. 29 ust. 1 pkt 5 ustawy o PIT. Trudno zatem znaleźć uzasadnienie dla wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego obejmującego swoim zakresem ten sam przedmiot opodatkowania, jako że jest to ewidentne i rażące podwójne opodatkowanie tych samych zdarzeń zarówno w sensie prawnym, jak i ekonomicznym. Jakkolwiek efektywnie wskazane przychody mogą nie być opodatkowane w Polsce ze względu na stosowne postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, to obecna wiążąca treść postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania realizuje wolę sygnatariuszy umów. Zatem brak efektywnego opodatkowania w Polsce, jeżeli wynika z wiążących umów międzynarodowych będących odzwierciedleniem woli strony danej umowy, nie może być argumentem przemawiającym za wprowadzeniem dodatkowego zobowiązania

podatkowego w tym zakresie.

Trybem właściwym dla regulowania opodatkowania wymienionych przychodów powinna być zatem, w pierwszej kolejności, zmiana treści wiążących umów o unikaniu podwójnego opodatkowania na zasadach właściwych dla ich modyfikacji tj. w trybie negocjacji i konsensusu między zainteresowanymi państwami. Jednostronne wprowadzenie tożsamyh przedmiotowo podatków może doprowadzić do zbiegu opodatkowania, który będzie skutkował obejściem postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których respektowania, jako umów międzynarodowych, wymaga art. 9 Konstytucji.

Co więcej, wprowadzenie podatku opartego na przedstawionych założeniach może naruszać prawo unijne, które zakazuje dyskryminacji podatkowej. Legalność konstrukcji podatku przychodowego, który swoim zakresem jest wymierzony przede wszystkim w nierezydentów, może być kwestionowana przez TSUE. W orzecznictwie TSUE wielokrotnie podnoszono, że wprowadzenie opodatkowania w kwocie brutto dla nierezydentów (podatek przychodowy) z jednoczesnym zapewnieniem możliwości rozliczania podatku przez podatników krajowych w kwocie netto (przychód pomniejszony o koszty uzyskania przychodów) może naruszać swobody rynku wewnętrznego przewidziane w Traktacie o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Dodatkowym ryzykiem w kontekście zakazu dyskryminacji podatkowej jest określenie progu przychodowego pozwalającego na wykluczenie lokalnych przedsiębiorców, co nosi znamiona pośredniej dyskryminacji przedsiębiorców działających w innych państwach członkowskich UE.

5. Ryzyka prawne wynikające z treści opublikowanego projektu ustawy (UD385)

5.1. Naruszenie zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym

Projekt ustawy przewiduje, że szczegółowy sposób ustalania czy działalność związana z publikowaniem materiałów redakcyjnych stanowi działalność przeważającą danego podmiotu (co decyduje o zwolnieniu z podatku), zostanie określony w drodze rozporządzenia. Tego rodzaju delegacja budzi wątpliwości z perspektywy art. 84 i art. 217 Konstytucji RP, z których wynika zasada wyłączności ustawy w kształtowaniu podstawowych elementów konstrukcji podatku, potwierdzona m.in. w wyrokach Trybunału Konstytucyjnego z 9 listopada 1999 r. (sygn. K 28/98) oraz z 9 września 2004 r. (sygn. K 2/03).

5.2. Nieokreśloność podstawy opodatkowania

W przypadkach, w których nie jest możliwe ustalenie lokalizacji użytkowników, projekt ustawy przewiduje ustalenie podstawy opodatkowania w oparciu o szacunkowe metody alokacji przychodów (np. proporcję użytkowników lub wyświetleń reklam przypisanych do Polski), bez precyzyjnego określenia, jakie dane powinny być wykorzystywane i w jaki sposób podatnik ma dokumentować przyjętą metodologię. Rozwiązanie to może naruszać zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych, o której Trybunał Konstytucyjny wypowiedział się w wyroku z 13 grudnia 2017 r. (sygn. SK 48/15). Zawodność metod ustalania lokalizacji użytkownika (m.in. wskutek korzystania z VPN, routingu mobilnego czy braku wiarygodnych danych) sprawia, że oparcie podstawy opodatkowania na szacunkach prowadzi do jej arbitralnego ustalania. Podważa to możliwość rzetelnej analizy własnej odnośnie do wysokości podatku i pozostaje w sprzeczności ze standardem ochrony przed arbitralnym traktowaniem, do którego odwołuje się również pkt 2. niniejszego stanowiska.

5.3. Niespójność metody rozpoznania przychodu i standardów rachunkowych

Projekt nie przesądza jednoznacznie momentu rozpoznania przychodu – poszczególne przepisy wskazują zarówno na ujęcie memoriałowe, jak i kasowe. Uniemożliwia to podatnikom spójne ustalenie podstawy opodatkowania, mimo że jest to jeden z podstawowych elementów konstrukcji daniny. Dodatkowo do ustalenia podstawy dopuszczono wyłącznie MSSF oraz polskie standardy rachunkowości, podczas gdy podmioty wskazywane jako główni płatnicy prowadzą księgi zgodnie ze standardami np. US GAAP (ang. *Generally Accepted Accounting Principles*) i nie sporządzają sprawozdań według standardów polskich. Wymóg równoległego przekształcania sprawozdań wyłącznie na potrzeby tej daniny wiąże się z nieproporcjonalnym obciążeniem, a w praktyce może okazać się niewykonalny. Wskazane wątpliwości dotyczą samej konstrukcji podatku, co potwierdza zasadność ponownego rozważenia celowości jego wprowadzenia.

5.4. Nieproporcjonalne sankcje i odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego

Projekt ustawy przewiduje karę administracyjną do 500 000 zł za niedopełnienie obowiązku rejestracyjnego oraz dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości do 200% kwoty należnego i niewpłaconego podatku w przypadku stwierdzenia zaległości. Tak wysoka i szeroko określona sankcja budzi wątpliwości z perspektywy zasady proporcjonalności. Wątpliwości budzi również nałożenie na przedstawiciela podatkowego – podmiot świadczący często wyłącznie usługi administracyjne, bez rzeczywistego wpływu na działalność podatnika – solidarnej odpowiedzialności za całość zobowiązania podatkowego, nieadekwatnej do zakresu jego rzeczywistych obowiązków.

5.5. Sztwywny okres rozliczeniowy

Projekt ustawy zrównuje okres rozliczeniowy z polskim rokiem kalendarzowym, nie przewidując żadnego rozwiązania dla podmiotów i grup kapitałowych, których rok obrotowy dla celów rachunkowości i CIT jest inny niż kalendarzowy, co w połączeniu z krótkim, 90-dniowym terminem na złożenie deklaracji, może rodzić istotne trudności operacyjne dla firm członkowskich AmCham.

Przy braku szczególnych przepisów dotyczących okresu rozliczeniowego innego niż kalendarzowy pojawiają się dodatkowo wątpliwości, w jaki sposób uwzględnić w kalkulacji podatku ulgę B+R, która jest obliczana na poziomie roku podatkowego i ujmowana dopiero w zeznaniu CIT opartym na roku obrotowym podatnika.

5.6. Ryzyko niezgodności z zakazem wprowadzania podatków o charakterze zbliżonym do VAT

Konstrukcja podatku oparta na opodatkowaniu przychodu (obrotu), w połączeniu z wprost wyrażonym w uzasadnieniu do projektu ustawy zamiarem przerzucenia kosztów podatku na użytkowników poprzez wzrost cen usług, rodzi ryzyko uznania podatku rekompensującego za sprzeczny z art. 401 dyrektywy 2006/112/WE (dyrektywy VAT), który zakazuje wprowadzania podatków o charakterze podatków obrotowych.

5.7. Ryzyko niedozwolonej pomocy publicznej

Selektywny charakter podatku, wynikający z wysokiego progu przychodowego (powyżej 1 mld EUR przychodów globalnie oraz powyżej 25 mln PLN przychodów w Polsce) wyłączającego z jego zakresu zdecydowaną większość podmiotów krajowych, może zostać uznany za selektywne uprzywilejowanie polskich przedsiębiorców w rozumieniu

art. 107 ust. 1 TFUE, co rodzi ryzyko zakwestionowania regulacji przez Komisję Europejską jako niezgodnej z rynkiem wewnętrznym pomocy publicznej.

Konkretnym przykładem takiego selektywnego uprzywilejowania jest mechanizm obniżenia podatku z art. 14, który – poprzez odliczenie zapłaconego CIT – w praktyce przynosi korzyść niemal wyłącznie podmiotom krajowym rozliczającym pełny CIT w Polsce.

5.8. Brak analizy relacji do systemu globalnego podatku wyrównawczego (Pillar II)

Projekt ustawy nie odnosi się do kwalifikacji podatku rekompensującego jako podatku kwalifikowanego na gruncie ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Pillar II), co ze względu na przychodowy charakter podatku rekompensującego budzi istotne wątpliwości praktyczne dla wielu firm członkowskich AmCham już rozliczających globalny podatek wyrównawczy i może prowadzić do kolejnej warstwy podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym.

5.9. Ryzyko podwójnego opodatkowania prowizji od transakcji

Projekt ustawy przewiduje opodatkowanie połowy kwoty prowizji od transakcji zrealizowanej za pośrednictwem interfejsu internetowego, jeżeli jeden z użytkowników uczestniczących w transakcji znajduje się na terytorium Polski, bez mechanizmu uwzględniającego analogiczny podatek zapłacony od tego samego przychodu w innym państwie, co przy transakcjach transgranicznych rodzi ryzyko wielokrotnego opodatkowania tego samego przychodu.

6. Polska i unijna agenda deregulacyjna

Po latach tworzenia nowych obciążeń regulacyjnych i biurokratycznych wymagań dla prowadzenia działalności gospodarczej, Unia Europejska wydaje się dostrzegać, że taka polityka istotnie obniża konkurencyjność przedsiębiorców działających na starym kontynencie w relacji do przedsiębiorstw z USA czy Chin. W efekcie Komisja Europejska zapowiada kolejne pakiety zmian, które mają upraszczać prowadzenie działalności gospodarczej w Europie.

Doceniamy, że również polski rząd, wspiera potrzebę deregulacji zarówno na poziomie UE jak i na poziomie krajowym. W tym kontekście trudno jest znaleźć miejsce dla podatku cyfrowego. Deklarowanego przez rząd zrozumienia dla potrzeby zmniejszania obciążeń dla przedsiębiorców nie da się pogodzić z postulatami wprowadzania nowych, nieuzasadnionych realnymi potrzebami sektora podatków.

7. Wnioski i postulaty

Suwerenność podatkowa Polski nie budzi i nie może budzić wątpliwości – o kształcie własnego systemu danin rozstrzyga wyłącznie polski ustawodawca. Dlatego też, nasze wątpliwości nie są sprzeciwem wobec polityki fiskalnej państwa, lecz wobec sposobu, w jaki ten konkretny podatek został zaprojektowany. Jak wykazaliśmy powyżej, projekt budzi zastrzeżenia konstytucyjne i traktatowe – od dyskryminacyjnego charakteru i braku proporcjonalności, po podwójne opodatkowanie tych samych przychodów. Są to wady samej konstrukcji daniny, a nie kwestie, które da się usunąć korektą zapisów.

Dorobek ostatnich trzech dekad – awans do grona pięciu największych gospodarek Unii



Europejskiej i dołączenie do dwudziestu najbardziej rozwiniętych gospodarek świata – wyrósł przede wszystkim z pracowitości i przedsiębiorczości Polek i Polaków. Tuż obok swój udział miało zaufanie inwestorów, którzy postawili na Polskę kapitałem, miejscami pracy i zapleczem badawczym. Firmy amerykańskie były w tym gronie wśród pierwszych i najodważniejszych. Trudno więc bronić tezy, jakoby nie wносиły one nic do wspólnego dorobku.

Opodatkowanie przedsiębiorstw, które działają transgranicznie w dobie cyfrowej gospodarki jako całości, powinno znaleźć rozwiązanie – wspólne, powszechne i niedyskryminacyjne – wypracowane na forum OECD, a nie w jednostronnej propozycji daniny wymierzonej w wąskie grono inwestorów, których dodatkowo chroni traktat inwestycyjny łączący Polskę i Stany Zjednoczone.

Apelujemy o odstąpienie od prac nad projektem i o aktywne włączenie się w wypracowanie trwałego, międzynarodowego rozwiązania w przedmiotowej sprawie.