

Warszawa, dn. 30 marca 2018 r.

**Sz. P. Filip Majdowski**

Z-ca Dyrektora

Departamentu Systemu Podatkowego

Ministerstwo Finansów

ul. Świętokrzyska 12,

00-916 Warszawa

*Szanowny Panie Dyrektorze,*

W nawiązaniu do listu Ministerstwa Finansów z dnia 27 marca 2018 r. nr SP3.9000.3.2018.RDX z prośbą o zgłaszanie uwag do wniosków Komisji Europejskiej w sprawie:

- Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych COM (2018) 148 (dalej: **Dyrektywa 1**), oraz
- Dyrektywy Rady ustanawiającej przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca COM (2018) (dalej: **Dyrektywa 2**),

**Związek Pracodawców Branży Internetowej IAB Polska** (dalej: **IAB**) pragnie przedstawić swoje wstępne uwagi do przedmiotowych projektów.

## **I. Dyrektywa I – rozwiązanie tymczasowe**

Dyrektywa I przewiduje wprowadzenie rozwiązania tymczasowego, którego głównym celem jest szybka implementacja mechanizmu pozwalającego na opodatkowanie dochodów największych koncernów działających w branży cyfrowej. Specjalny podatek – *digital services tax* (dalej: **DST**) miałby zostać nałożony na podmioty osiągające przychody w wysokości od 750 milionów EUR, z czego co najmniej 50 milionów EUR na terytorium Unii Europejskiej. Nowy podatek miałby być kalkulowany jako 3% przychodów danego podmiotu ze świadczenia wybranych usług cyfrowych na terytorium danego państwa.

### **1. Uwagi natury ogólnej**

W przedstawionym projekcie Dyrektywy 1, IAB pragnie wyrazić swoje zastrzeżenia w stosunku do następujących uregulowań.

- Proponowany podatek DST jest podatkiem obrotowym. Konstrukcyjnie podatek obrotowy budzi wątpliwości w związku z jego oderwaniem od realnego poziomu

dochodowości podatnika. Opodatkowanie według stawki 3% przychodów może się przekładać na różny rzeczywisty ciężar ekonomiczny w zależności od rodzaju prowadzonej działalności i jej rentowności. Zastosowane uproszczenie może prowadzić do konieczności odprowadzenia podatku nawet w przypadku generowania strat.

- Pożądanym kierunkiem zmiany projektu byłoby powiązanie opodatkowania DST z dochodowością podatnika. Pozwoliłoby to również, w ocenie IAB, na bardziej prawidłowe pod względem systemowym zaadresowanie problemu tkwiącego u podstaw aktualnie prowadzonych dyskusji na temat niedostosowania współczesnego międzynarodowego prawa podatkowego do realiów gospodarki cyfrowej. Właściwą odpowiedzią na brak ujęcia działalności cyfrowej w tym prawie byłoby wprowadzenie przesłanek opodatkowania tej działalności poza państwem rezydencji przedsiębiorstwa w ramach podatków dochodowych. Z tej perspektywy bardziej właściwy wydaje się pomysł zaprezentowany jako rozwiązanie docelowe.
- W ocenie IAB, uzasadnione jest również zapewnienie neutralności nowego podatku DST dla podatników rozliczających się z dochodów z działalności cyfrowej na terytorium danego państwa. Podatek powinien więc być odliczany od podatku dochodowego, jeżeli podatnik rozlicza się w danym państwie. Byłoby to spójne z komunikowaną potrzebą zapewnienia państwu, z którego użytkownicy budują wartość danej firmy cyfrowej możliwości opodatkowania odpowiedniej części dochodu tej firmy, a jednocześnie nie prowadziłyby do ryzyka podwójnego opodatkowania.
- Wątpliwości budzą również kryteria podlegania opodatkowaniu DST. Próg 750M EUR przychodów powoduje, że regulacja jest w praktyce wymierzona jedynie w kilka największych podmiotów internetowych, co może zostać uznane za dyskryminujące, gdyż wymierzone w konkretne firmy, które działając na danym rynku niejednokrotnie ściśle współpracują z lokalnymi małymi podmiotami i startupami. Obawiamy się, że ww. lokalne małe podmioty – a z takich przede wszystkim składa się polski rynek internetowy – także pośrednio odczują skutki opodatkowania DST.
- Konsekwencją pośpiesznego wdrażania rozwiązania opartego o znaczące uproszczenie (podatek obrotowy) jest ryzyko spowolnienia rozwoju digitalizacji – firmy podlegające opodatkowaniu mogą bowiem przeznaczać mniejsze środki na rozwój. Dodatkowo, ryzyko to może zostać spotęgowane w przypadku faktycznego przeniesienia kosztów nowego podatku na użytkowników lub usługobiorców firm działających w branży internetowej – konieczność poniesienia dodatkowych kosztów / opłat może się bowiem przełożyć na zmniejszone zainteresowanie użytkowników nowoczesnymi rozwiązaniami, a w konsekwencji zahamowanie ich rozwoju. Doświadczenia i analizy dotyczące innych podatków pośrednich pokazują, iż ryzyko przeniesienia obciążeń na konsumentów i kontrahentów jest realne.
- Końcowo, wdrożenie modelu tymczasowego generuje ryzyko, że wypracowanie właściwego, docelowego modelu osadzonego w systemie podatków dochodowych

odsunie się, bo podstawowe cele budżetowe leżące u podstaw prac nad opodatkowaniem w gospodarce cyfrowej zostaną spełnione. Warto również zwrócić uwagę, iż przeciwko wprowadzaniu rozwiązań przejściowych wypowiedziała się między innymi OECD.

## 2. Uwagi szczegółowe

- Proponowana w Dyrektywie I koncepcja miejsca opodatkowania oparta o faktyczną obecność użytkowników korzystających z usług cyfrowych wiąże się z trudnościami praktycznymi – konieczność lokalizacji użytkowników nie tylko może być utrudniona mobilnością, ale przede wszystkim wiąże się z nowym obciążeniem administracyjnym (np. śledzenie ilości wyświetleń reklamy na urządzeniach użytkowników w danym państwie) i koniecznością poniesienia dodatkowych kosztów.
- Dyrektywa I przewiduje, iż podatnik DST miałby być związany dokonany wybór państwa identyfikacji przez 3 lata. Takie rozwiązanie, w ocenie IAB, prowadzi do konieczności wypełniania obowiązków *compliance* w danym państwie nawet pomimo zaprzestania działalności, która uzasadniała wybór tego państwa jako państwa członkowskiego identyfikacji, co również przekłada się na nieproporcjonalne obciążenie administracyjne.
- Dyrektywa przewiduje tzw. punkt kompleksowej obsługi (ang. *One Stop Shop*, dalej **OSS**). Co do zasady, IAB pozytywnie ocenia to rozwiązanie jako pozwalające na uproszczenie w rozliczeniach. Niemniej jednak, warto zwrócić uwagę, iż podatnik DST pomimo możliwości korzystania z OSS będzie podlegać obowiązkom podatkowym i administracyjnym w innych państwach, w których obowiązek w DST wobec niego powstanie. Z tej perspektywy za szczególnie problematyczne należy uznać następujące rozwiązania:
  - największym zagrożeniem wydaje się postanowienie, zgodnie z którym, niezależnie od instytucji OSS, w ramach której podatnik uiszcza DST należny w poszczególnych państwach członkowskich łącznie tylko w 1 państwie – w państwie członkowskim identyfikacji, nadal pozostaje on zobowiązany z tytułu DST bezpośrednio w poszczególnych państwach i każde z państw może egzekwować DST bezpośrednio od podatnika. W praktyce oznacza to, że na podatnika DST przeniesione jest ryzyko ewentualnego sporu pomiędzy państwem członkowskim identyfikacji a innym państwem członkowskim, w którym podatnik podlega DST w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków związanych z OSS; w praktyce przekłada się to na ryzyko podwójnego opodatkowania DST; warto zwrócić uwagę, iż mechanizm OSS funkcjonuje obecnie w regulacjach dotyczących VAT i na tym gruncie zdarzały się już spory pomiędzy państwami członkowskimi co do prawidłowości wywiązywania się z obowiązków państwa identyfikacji;

- obowiązki księgowe i sprawozdawcze podatnik musi wypełniać zgodnie z wymogami poszczególnych państw członkowskich, niezależnie od wyboru państwa członkowskiego identyfikacji; oznacza to w praktyce konieczność badania i monitorowania obowiązków związanych z opodatkowaniem DST w poszczególnych państwach, rozwiązywania problemów wynikających z ewentualnych rozbieżności; w konsekwencji podatnik DST będzie musiał ponosić dodatkowe koszty związane np. z *compliance* i doradztwem prawnym i podatkowym w wielu państwach;
- Dyrektywa I przewiduje, że również procedury kontrolne, a także sankcje związane z ewentualnym niewywiązywaniem się z obowiązków DST regulują przepisy poszczególnych państw członkowskich; podobnie jak w przypadku obowiązków administracyjnych, oznacza to zwiększenie obciążeń w zakresie *compliance* oraz kosztów prowadzenia działalności.

## 2. Rozwiązanie docelowe – Dyrektywa II

- W ocenie IAB, rozwiązanie co do zasady należy uznać za koncepcyjnie właściwe. Idea wirtualnego zakładu zagranicznego wpisuje się w istniejący model opodatkowania podatkiem dochodowym w relacjach transgranicznych, uwspółcześniając go odpowiednio w związku z transformacją cyfrową.
- IAB pragnie zwrócić uwagę na potencjalne trudności w praktycznej realizacji obowiązków, które miałyby zostać nałożone w związku z Dyrektywą II. Określenie obowiązków podatkowych wymaga badania miejsca świadczenia usług, które z kolei uzależnione jest od lokalizacji urządzeń użytkowników korzystających z usług internetowych. W praktyce, nakłada to na podmiot potencjalne zobowiązane do zapłaty podatku, poważne obciążenia administracyjne związane z prowadzeniem stosownych rejestrów i ewidencjonowaniem adresów IP użytkowników w poszczególnych lokalizacjach. Przedsiębiorstwa cyfrowe będą więc musiałyby dokonywać nakładów kosztów, niejednokrotnie po to, aby wykazać, iż obowiązek zapłaty podatku w danym państwie nie powstał w związku z tym, że progi przewidziane dla istotnej działalności cyfrowej nie zostały przekroczone. Szczególna trudność będzie zapewne wynikała z obowiązku geolokalizacji urządzeń użytkowników w sytuacji ich mobilności. Może to być wyzwaniem szczególnie dla średniej wielkości podmiotów, prowadzących działalność transgraniczną.
- W kontekście powyższego, pozytywnie należy ocenić fakt wprowadzenia kryteriów „istotności” działalności cyfrowej. Pozwoli to najmniejszym podmiotom uniknąć obciążeń związanych np. z obowiązkiem rejestracji dla celów podatkowych w obcym państwie, w którym działalność ma charakter incydentalny. Niemniej jednak, dla przedsiębiorstw o średniej skali działalności, wprowadzone kryteria prowadzą w praktyce do obowiązków sprawozdawczych i administracyjnych nawet w przypadku braku podlegania opodatkowaniu. Jednocześnie, jak wspomniano powyżej w odniesieniu do modelu

tymczasowego, wprowadzenie kryteriów opartych o rozmiar prowadzonej działalności (przychody, ilość użytkowników lub umów) rodzi wątpliwość, czy proponowane rozwiązanie nie prowadzi do dyskryminacji większych podmiotów.

- IAB zwraca również uwagę na wątpliwość co do możliwości nakładania obowiązków podatkowych poprzez implementację rozwiązań wewnętrznych, jeżeli dane zagadnienie jest regulowane dwustronną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania, w tym pomiędzy państwami członkowskimi UE. Biorąc pod uwagę prymat ratyfikowanych umów międzynarodowych ponad prawem wewnętrznym, może powstać wątpliwość czy okoliczność powodująca powstanie zakładu zagranicznego (znacząca działalność cyfrowa) przewidziana w prawie wewnętrznym (implementacja Dyrektywy II) może przesądzać o prawie państwa, w którym ten zakład miałby powstać do opodatkowania jego dochodów, jeżeli takiej okoliczności nie przewiduje dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Z uwagi na fakt, iż ww. projekty dyrektyw mogą rodzić po stronie polskich podmiotów internetowych, chociażby pośrednio, zwiększone koszty działalności i obowiązki administracyjne, IAB pragnie wyrazić zainteresowanie możliwością dalszego uczestniczenia w konsultacjach na kolejnych etapach procesu legislacyjnego.

Z poważaniem,

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'W. Schmidt', with a long, sweeping flourish extending to the right.

Włodzimierz Schmidt

Prezes Zarządu

Do wiadomości:

1. Pan Maciej Groń, Dyrektor Departamentu Współpracy Międzynarodowej i Analiz, Ministerstwo Cyfryzacji
2. Pan Piotr Gołębiowski, Dyrektor Departamentu Spraw Europejskich, Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii