

Szkoła Doktorska
przy wydziale Prawa i Administracji
Uniwersytetu Gdańskiego
mgr Mateusz Kaźmierczak

STRESZCZENIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ
„Podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej
a prawne granice jurysdykcji podatkowej”

Promotor: dr hab. Edvardas Juchnevičius, prof. UG

W rozprawie poddano analizie nowego rodzaju podatki wprowadzone w niektórych państwach członkowskich Unii Europejskiej (tzw. podatki od usług cyfrowych, DST). Instrumenty te stanowią próbę opodatkowania przychodów z wybranych rodzajów scyfryzowanej działalności gospodarczej, które nie podlegały dotychczas opodatkowaniu w tych państwach ze względu na treść zawartych traktatów podatkowych.

Dopuszczalność wprowadzenia takich podatków bez renegocjacji umów o unikaniu podwójnego opodatkowania budzi duże kontrowersje od samego powstania koncepcji takiego działania. Część z nich wynika z trudności stosowania paradygmatu jurysdykcji opartej o władztwo terytorialne do relacji społecznych niejako oderwanych od wymiaru przestrzennego, odbywających się „cyfrowo”. Nakładają się na to konflikty interesów występujące pomiędzy poszczególnymi państwami nakładających podatki od tej działalności, jak również między państwami i podatnikami.

Pomimo tego zainteresowanie takimi podatkami wzrasta wraz z pogłębiającymi się problemami w procesie wielostronnych negocjacji dotyczących zmiany systemu traktatów. Prace nad wprowadzeniem DST prowadzone są obecnie m.in. w Polsce. Istotnym zagadnieniem, będącym jednocześnie głównym problemem badawczym pracy, jest więc dopuszczalność jednostronnego wprowadzania podatków od usług cyfrowych przez państwa członkowskie Unii Europejskiej w świetle prawnych granic wykonywania jurysdykcji podatkowej. Pozornie o dopuszczalności nałożenia takiego podatku świadczy fakt, że podatnicy dotychczas

wprowadzonych DST wykonują nałożone na nich obowiązki. Brytyjski podatek od czasu jego wprowadzenia do 2024 r. przyniósł do budżetu 2,9 miliarda funtów. W przypadku podatku austriackiego, hiszpańskiego, włoskiego i francuskiego kwoty te wynoszą odpowiednio: 446,9 miliona euro, 1,1 miliarda euro, 1,8 miliarda euro oraz 3,2 miliarda euro. Kwoty te stanowią niewielką część budżetów tych państw (od ok. 0,013% do 0,027%). Jednakże w niemalże każdym wypadku (z wyjątkiem Hiszpanii) przekroczyły one szacunki sprzed wprowadzenia podatku. Daniny te można więc uznać za skuteczne w krótkim okresie. Dobrowolne wykonywanie obowiązków podatkowych nie dowodzi jednak zgodności nałożenia takiego podatku przez dane państwo z prawnymi granicami jego jurysdykcji podatkowej. Po pierwsze, dla sądowego rozstrzygnięcia, czy dany podatek mieści się w tych granicach, potrzebne jest zwykle działanie podatnika, który z różnych powodów może nie kwestionować działań organów skarbowych. Po drugie, poszczególne rządy państw wdrażających DST zawarły z USA tymczasowe porozumienie dotyczące tych podatków. Jednakże projekt reformy międzynarodowego prawa podatkowego, na którym zostało oparte, nie doszedł do skutku. W związku z tym spory pomiędzy Stanami Zjednoczonymi a wymienionymi państwami mogą powrócić w bliskiej przyszłości. Stanowisko to potwierdzają niedawne działania Stanów Zjednoczonych względem Kanady, Wielkiej Brytanii i Unii Europejskiej.

Opisany wyżej problem pozostaje więc sprawą nierozstrzygniętą. Istniejące do tej pory opracowania naukowe dotyczą wielu aspektów istotnych dla jego rozwiązania, ale nie wyczerpują tego tematu. Nie podjęto też dotychczas próby jego kompleksowego omówienia. Niniejsza praca stanowi próbę uzupełnienia zidentyfikowanej luki badawczej. Jej celem jest więc analiza i ocena podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej w kontekście prawnych granic jurysdykcji podatkowej.

W ramach tak zarysowanego problemu kluczowa jest identyfikacja elementów konstrukcyjnych tych podatków istotnych z perspektywy wyznaczania wspomnianych granic. Doniosłe znaczenie ma także określenie charakterystyki wykorzystywanych w tych podatkach łączników lokalizacji użytkowników oraz konsekwencji ich stosowania. Pozwala to na przeprowadzenie analizy spójności DST z granicami wyznaczanymi przez zasadę rzeczywistego związku (ang. *genuine link principle*) oraz umowy międzynarodowe.

W związku z powyższym sformułowano trzy szczegółowe pytania badawcze:

1. Jakie elementy konstrukcyjne podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różnicują te podatki z perspektywy wyznaczania prawnych granic jurysdykcji podatkowej?
2. W jaki sposób łącznik lokalizacji użytkowników stosowany w podatkach od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej różni się od tradycyjnych łączników podatkowych i czy jest on zgodny z zasadą rzeczywistego związku?
3. W jakim zakresie podatki od usług cyfrowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej, interpretowane w świetle celów ich wprowadzenia, są zgodne z normami traktatowymi ograniczającymi jurysdykcję podatkową, a w jakim je naruszają?

Udzielenie odpowiedzi na postawione pytania wymagało wykorzystania zróżnicowanych metod badawczych. Dla ustalenia treści normatywnej analizowanych podatków w pierwszej kolejności przeanalizowano właściwe krajowe przepisy z wykorzystaniem metody dogmatycznej. Ponadto, w celu określenia, jakie skutki omawiane podatki miały wywrzeć w zamierzeniach ustawodawców oraz jakie rezultaty rzeczywiście wywołały, przeanalizowano dostępne materiały legislacyjne, takie jak uzasadnienia ustaw, przygotowane w procesie ustawodawczym analizy skutków oddziaływania, a także projekty ustaw wraz z analizą późniejszych poprawek oraz zapisy dyskusji prowadzonych w toku prac nad przepisami w komisjach sejmowych oraz na posiedzeniach plenarnych parlamentu. Dokonano również krytycznej analizy literatury naukowej z poszczególnych krajów, dotyczącej regulacji wprowadzonych w Austrii, Francji, Hiszpanii, Włoszech i Wielkiej Brytanii. Część analizy prowadzącą do ustalenia treści normatywnej badanych podatków oraz celów ich wprowadzenia można uznać za badanie prawa obcego. Niejako w „jej cieniu” stoi zastosowanie metody komparatystycznej w ujęciu funkcjonalnym w czasie badań wstępnych poprzedzających dobór problemu badawczego. W czasie tych badań przeanalizowano wstępnie wszystkie obowiązujące obecnie na świecie podatki od usług cyfrowych, aby wyodrębnić grupę rozwiązań na tyle zbieżnych pod względem konstrukcji i celów, aby nadawały się do wspólnej analizy. Uwzględnienie Wielkiej Brytanii w badaniu pozostaje uzasadnione pomimo jej późniejszego wystąpienia z Unii Europejskiej – ze względu na status tego państwa w momencie wprowadzania podatku brytyjskiego oraz jego podobieństwo względem innych podatków wybranych do badań. Następnie zbadano relację poszczególnych podatków od usług cyfrowych z wybranymi normami międzynarodowego prawa podatkowego, kluczowymi z perspektywy postawionych pytań badawczych. Ta część badań została przeprowadzona w głównej mierze

z wykorzystaniem metody dogmatycznej. Uzupełniając sięgnięto po dostępne dowody empiryczne dotyczące zachowań podatników oraz innych państw w odpowiedzi na wdrożenie DST. W zakresie skutków badanych podatków sięgnięto również po twierdzenia udowodnione w naukach ekonomicznych, nie stosując jednak metod badawczych właściwych dla tej dziedziny nauki.

Całość rozważań podzielona jest na cztery rozdziały w sposób podporządkowany głównemu celowi badawczemu pracy i postawionym pytaniom szczegółowym. W rozdziale I wprowadzane są terminy niezbędne dla uporządkowania analizy oraz właściwego zrozumienia prawnych granic jurysdykcji podatkowej i konstrukcji normatywnej badanych podatków. W szczególności zwięźle omówiono najważniejsze ustalenia dotyczące wpływu cyfryzacji na międzynarodowe prawo podatkowe oraz dorobek nauk ekonomicznych i prawa podatkowego dotyczący koncepcji podatków od usług cyfrowych.

Rozdział II obejmuje omówienie historycznego kontekstu powstania badanych podatków, celów ich wprowadzania wyrażonych w treści aktów prawnych oraz materiałów legislacyjnych, a także szczegółową dogmatyczną analizę ich konstrukcji. Część ta ma charakter deskryptywny i eksplikacyjny. Jej głównym celem jest umożliwienie odpowiedzi na pierwsze z pytań badawczych. Pomocniczo ustalenia w niej zawarte służą także jako podstawa dla dalszych rozważań.

W wyniku analizy określono jedną kluczową różnicę konstrukcyjną w badanych DST: przedmiot podatku. W brytyjskim i włoskim DST przedmiotem podatku są przychody pochodzące z zamkniętego katalogu usług (stanowiące jednocześnie podstawę opodatkowania). W pozostałych badanych przypadkach przedmiotem opodatkowania są same usługi. Ponieważ obrót w sensie ekonomicznym może być rozpatrywany zarówno od strony dochodowej, jak i konsumpcyjnej, przyjęta przez ustawodawcę technika legislacyjna powinna decydować o kwalifikacji prawnej DST jako podatku dochodowego bądź konsumpcyjnego, uzasadniając rozróżnianie dwóch typów takich danin. Warianty typu „przychodowego” wykazują większe podobieństwo do podatków dochodowych. Uwzględniając specyfikę świadczenia usług, uczynienie podstawą opodatkowania przychodu można uznać za rozwiązanie zbliżone do uproszczonych ryczałtowych podatków od niektórych dochodów pasywnych. Z kolei DST typu „konsumpcyjnego” należy zakwalifikować jako podatki konsumpcyjne, wykazujące cechy podobne do cła i akcyzy. Jednocześnie analiza materiałów legislacyjnych prowadzi do wniosku,

że podatki te nie miały jedynie zabezpieczać dotychczasowej podstawy opodatkowania tym podatkiem (pełnić funkcji antyabuzywnej), ale rozszerzyć ją na nieopodatkowaną dotychczas część dochodu w sensie ekonomicznym – związaną z wartością tworzoną przez użytkowników znajdujących się w danym państwie. Wartość ta rozumiana była nie jako samo nabywanie usług, lecz jako wykonywanie czynności o szczególnym znaczeniu dla określonych modeli biznesowych: udostępniania danych osobowych oraz tworzenia treści mających znaczenie dla powstawania efektów sieciowych.

Rozdział III zawiera analizę zgodności DST z zasadą rzeczywistego związku jako podstawową granicą jurysdykcji podatkowej. Szczególne znaczenie w tym kontekście mają wykorzystywane w tych podatkach łączniki lokalizacji użytkowników. Związek DST z nakładającym go państwem analizowany jest z trzech perspektyw: terytorialnej, ekonomicznej i funkcjonalnej. Pozwala to określić, czy spełniają one przesłanki związku rzeczywistego w świetle prawa międzynarodowego.

W wyniku badań ustalono, że łącznik wykorzystywany w DST różni się od tradycyjnych mechanizmów wykorzystywanych w podatkach dochodowych oraz konsumpcyjnych. W świetle zidentyfikowanych celów wprowadzenia DST stwierdzono, że łącznik lokalizacji użytkowników nie ma jedynie wiązać opodatkowania z miejscem rynku docelowego. Zamierzeniem ustawodawców było objęcie daniną stanów faktycznych, w których użytkownicy istotnie przyczyniają się do tworzenia wartości wykonując szczególnego rodzaju działania. Takie rozumienie różni się od charakterystycznego dla podatków konsumpcyjnych ujęcia rynkowego i stanowi odejście od powiązania opodatkowania z bezpośrednim źródłem płatności. W jeszcze większym stopniu odróżnia się to od rozwiązań stosowanych w podatkach dochodowych. Tradycyjnie łączniki te bazowały na powiązaniu poprzez fizyczną lokalizację ośrodka zarządu, składników majątku wykorzystywanych do wykonywania funkcji gospodarczych lub personelu realizującego te funkcje. Łączniki podatków od usług cyfrowych nie realizują tego paradygmatu wprost. Jednak wykładnia norm DST w świetle zidentyfikowanych celów wskazuje, że traktują one pewne szczególne działania użytkowników jako rodzaj wartości niematerialnych, istotnych z perspektywy prawa podatkowego i nadają im znaczenie podobne do czynników wskazanych wyżej.

Wobec powyższego stwierdzono, że łącznik DST typu „konsumpcyjnego”, pomimo zidentyfikowanych różnic względem dotychczasowych rozwiązań, co do zasady mieści się

w granicach jurysdykcji materialnoprawnej. Usługi objęte podatkiem są bowiem oferowane w modelach wielostronnych, w których powiązanie terytorialne z którąkolwiek ze stron rynku (również tą, która nie dokonuje bezpośrednio płatności) należy uznać za jednakowo istotne i wystarczające dla spełnienia wymogu zasady terytorialności. Zdecydowanie więcej wątpliwości wywołuje używanie takiego łącznika w DST typu „przychodowego”. Stwierdzono jednak, że traktowanie wartości tworzonej przez użytkowników w pewnych szczególnych sytuacjach jako wartości niematerialnej uzasadniające opodatkowanie związanego z nią dochodu stanowi próbę dostosowania zasady terytorialności do rzeczywistości, w której działania użytkowników przejmują rolę pełnioną wcześniej jedynie przez tradycyjne czynniki produkcji. Wpisuje się to w trend modyfikacji paradygmatu wykonywania jurysdykcji w warunkach scyfryzowanej gospodarki w innych obszarach prawa. Co więcej, biorąc pod uwagę niematerialny charakter usług, lokalizacja użytkowników jest jednym z nielicznych elementów wykazujących powiązanie terytorialne. Wybór tego kryterium dla określenia miejsca opodatkowania jest zatem bardziej racjonalny niż np. lokalizacja serwera. Mieści się to we współczesnym, funkcjonalnym rozumieniu terytorialności jako związku z państwem. Badania zaprzeczyły zatem powszechnym zarzutom dotyczącym eksterytorialnego charakteru tych podatków. Powyższe wnioski wsparto również argumentami wynikającymi z analizy ekonomicznej. Wskazano, że szczególna rola użytkowników może być uznana za element „powstawania dochodu” w rozumieniu koncepcji przynależności ekonomicznej. Usługi te stanowią również szczególne przypadki działalności skutkującej powstawaniem rent ekonomicznych związanych z lokalizacją, których uzyskanie nie byłoby możliwe w żadnym innym państwie.

Stwierdzono przy tym, że łączniki DST nie gwarantują istnienia związku wystarczającego dla wykonywania jurysdykcji egzekucyjnego w świetle prawa międzynarodowego. Dlatego też uznano, że wykonywanie jurysdykcji egzekucyjnej w odniesieniu do takiego podatku będzie mieścić się w granicach wyznaczanych przez zasadę rzeczywistego związku tylko w odniesieniu do podmiotów wykazujących fizyczną obecność na terytorium danego państwa. W pozostałym zakresie kontrola i egzekucja takich podatków będzie dopuszczalna tylko w przypadku istnienia wyraźnej podstawy prawnej wynikającej z umowy międzynarodowej. Wniosek ten wsparto argumentami wynikającymi z analizy funkcjonalnej. W szczególności wskazano, że kluczowym problemem jest brak dostępu do danych o lokalizacji użytkownika, niezbędnych dla stosowania DST, przez podmioty inne niż podatnicy tych podatków. Zauważono, że problem ten nie wynika z braku powiązania terytorialnego. Wręcz przeciwnie,

całkowicie cyfrowy charakter działalności sprawia, że wszystkie aktywności podatników i użytkowników są rejestrowane. Od strony czysto technologicznej DST mógłby stanowić instrument fiskalny zapewniający największe możliwości nadzorcze. Potencjał ten nie może jednak zostać wykorzystywany z powodu obecnych standardów ochrony prawnej prywatności obywateli, wymuszających ograniczanie przechowywania i śledzenia danych istotnych z perspektywy tego podatku.

W rozdziale IV badane podatki zestawiono z ograniczeniami wynikającymi z dobrowolnych zobowiązań traktatowych państw, mających kluczowe znaczenie dla możliwości jednostronnego wdrażania podatków od usług cyfrowych. Zbadano spójność DST z postanowieniami umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (przyjmując za punkt odniesienia Model Konwencji OECD) oraz prawem Unii Europejskiej i umowami Światowej Organizacji Handlu (WTO). W zakresie prawa unijnego analizie poddano w szczególności swobody traktatowe, reguły pomocy publicznej, art. 110 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej i prawo wtórne. Wnioski płynące z analizy dogmatycznej uzupełniono o dostępne dane empiryczne dotyczące spójności badanych rozwiązań z analizowanymi postanowieniami umów międzynarodowych.

W odniesieniu do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania stwierdzono, że wynikające z nich granice mogą naruszać jedynie DST typu „przychodowego”. Uznano, że jedynie ten rodzaj podatku od usług cyfrowych można uznać za spełniający przesłanki „podatku od dochodu lub jego części”, o którym mowa w art. 2 ust. 2 Modelu Konwencji OECD lub „podatku identycznego lub zasadniczo podobnego do podatków objętych konwencją” w rozumieniu art. 2 ust. 4 Modelu Konwencji OECD. Przedmiot DST typu „przychodowego” świadczy bowiem o tym, że ich podstawa opodatkowania stanowi „zamiennik” dla opodatkowania dochodu, podobnie jak ma to miejsce w przypadku zryczałtowanych podatków od dywidend czy odsetek. Za taką interpretacją przemawia przede wszystkim specyfika świadczenia usług cyfrowych będących źródłem przychodów, w szczególności bliskie zeru koszty krańcowe. Pomocniczo wskazuje na to także bezpośredni charakter tych obciążeń. Natomiast w przypadku DST typu „konsumpcyjnego”, w których przedmiotem są same świadczone usługi, istnieją przekonujące argumenty za tym, że podstawa opodatkowania ma stanowić substytut dla wartości kreowanej przez użytkowników, a nie dla dochodu. Analogiczne wnioski dotyczą podobieństwa DST do podatków objętych zakresem danej konwencji. Należy przy tym zwrócić uwagę, że w niektórych państwach (w tym we Włoszech)

zakresem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania objęte są także daniny o podstawie opodatkowania bardziej zbliżonej do DST niż tradycyjne podatki dochodowe. W takich przypadkach uznanie danego DST za objęty zakresem przedmiotowym umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest bardziej prawdopodobne. Sprzeczność łączników DST z normami dystrybucyjnymi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania skutkuje natomiast sprzecznością podatków objętych zakresem danej konwencji z wynikającymi z niej granicami jurysdykcji podatkowej.

Wykazano również, że oba rodzaje podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej naruszają granice wykonywania jurysdykcji podatkowej wynikające z traktatów unijnych. Choć nie mieszczą się one w obszarach poddanych pozytywnej integracji, naruszają zakazy dyskryminacji funkcjonujące w ramach dwóch grup norm prawa unijnego: swobód traktatowych oraz zasad przyznawania pomocy publicznej. W obu przypadkach kontrowersyjnymi elementami DST są progi przychodowe w definicji podatnika. Z perspektywy swobód traktatowych, faktyczne wysokości tych progów skutkują zróżnicowaniem sytuacji podatkowej bardzo wąskiej grupy podmiotów wchodzących w skład największych międzynarodowych przedsiębiorstw – w większości niebędących rezydentami podatkowymi. Natomiast z perspektywy zasad przyznawania pomocy publicznej, nałożenie na tę wąską grupę dodatkowego podatku można traktować jako selektywne przyznanie korzyści wszystkim innym podmiotom funkcjonującym na rynku. W obu przypadkach zidentyfikowane cele wprowadzenia badanych podatków nie są wystarczające dla uznania ich za mieszczące się w granicach jurysdykcji podatkowej dopuszczalne wyjątki od zakazów dyskryminacji.

Stwierdzono także, że oba rodzaje podatków od usług cyfrowych wprowadzonych w państwach członkowskich Unii Europejskiej naruszają granice jurysdykcji wyznaczone postanowieniami Układu ogólnego w sprawie handlu usługami z 1994 r. (GATS) nakazującymi zapewnienie usługom oraz usługodawcom traktowania jednakowego z podmiotami krajowymi oraz nie mniej korzystnego niż w przypadku podmiotów pochodzących z któregośkolwiek innego państwa członkowskiego WTO. Pomimo pewnych różnic formalnych, naruszenie to ma podobny charakter co w przypadku norm prawa unijnego. Wskazane postanowienia GATS zakazują bowiem ukrytej dyskryminacji. Podobnie jak w przypadku naruszeń prawa unijnego, stwierdzono, że zidentyfikowane cele wprowadzenia DST nie uzasadniają zidentyfikowanych naruszeń.

Zestawiając powyższe wnioski z obserwacjami dotyczącymi dotychczasowej postawy podatników stwierdzono, że znaczenie postawy podatnika dla skutecznego poboru DST ma wyjątkowo doniosłe znaczenie. Podmioty te nie tylko mają możliwość korzystania z szeregu argumentów w celu odmowy płacenia tych podatków, ale mogą również – w pewnym zakresie – ukrywać informacje niezbędne do weryfikacji poprawności określenia podstawy opodatkowania. W przypadku braku kooperacji, szczególnie jeśli działanie podatników będzie polegało na częściowym zaniżeniu deklarowanych kwot, a nie całkowitej odmowie płacenia podatku, organy nie będą w stanie dokładnie weryfikować wysokości zobowiązania.

Przeprowadzone badania pozwoliły również na sformułowanie wytycznych, których spełnienie pozwoliłoby na jednostronne wdrożenie (i późniejszy pobór) podatku od usług cyfrowych w sposób nienaruszający prawnych granic jurysdykcji podatkowej. Po pierwsze, przedmiotem takiego podatku musiałoby być samo świadczenie usług, a nie pochodzące z tego przychody. Po drugie, progi przychodowe powinny ulec znacznemu obniżeniu. Choć nie jest możliwe wskazanie jednoznacznej minimalnej wartości, w doktrynie za dopuszczalny uznaje się próg rzędu 100.000 euro. Po trzecie, konstrukcja podatku powinna zostać uzupełniona o normy rozszerzające odpowiedzialność z jego tytułu na pozostałych członków grupy kapitałowej lub obowiązek wyznaczenia przedstawiciela podatkowego dla podmiotów nieposiadających fizycznej obecności na terytorium państwa.

Zauważono przy tym, że wdrożenie tych postulatów doprowadziłoby do sytuacji, w której te podatki nie realizowałyby zamierzonego celu, a nawet mogłyby negatywnie wpływać na społeczne poczucie sprawiedliwości systemu podatkowego (choć generowałyby pewne wpływy budżetowe). Po zapewnieniu, że nie będą one dyskryminujące i sprzeczne z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, mogą stanowić wyłącznie marginalne podatki od konsumpcji. Z drugiej jednak strony brak dostosowania DST do omawianych w pracy ograniczeń sprawia, że ich skuteczność zależy niemal wyłącznie od kooperacji międzynarodowych przedsiębiorstw. Sprzeczność ta występuje już na poziomie samej koncepcji podatku od usług cyfrowych. Tym samym, w obecnym stanie prawnym, DST jawi się jako jedynie doraźne narzędzie nacisku politycznego, a nie jako racjonalny instrument polityki podatkowej.