



## OPINIA PRAWNO-PODATKOWA

**Do:** **Sz. P. Dominik Skoczek, Dyrektor**  
**Sz. P. Sylwia Biaduń, Zastępca Dyrektora**  
Stowarzyszenie Filmowców Polskich - Związek Autorów i Producentów Audiowizualnych

**Od:** **Anna Misiak**, doradca podatkowy nr wpisu 11028  
**Jakub Warnieło**, doradca podatkowy nr wpisu 13520  
MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.

**Data:** **26 stycznia 2023 r.**

**Dot.:** **Analizy związku pomiędzy tantiemami za eksploatację w internecie a podatkiem cyfrowym**

ANM/JWA

Szanowni Państwo,

poniżej przesyłamy opinię prawno-podatkową dotyczącą analizy związku pomiędzy tantiemami za eksploatację w internecie a podatkiem cyfrowym.

Nasza opinia zawiera analizę możliwości uznania wynagrodzeń na rzecz twórców i wykonawców (których wprowadzenie przewiduje nowelizacja ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>1</sup>) za mających charakter podatku cyfrowego lub innego podobnego środka w rozumieniu prezentowanym przez OECD.

Analizą została również objęta kwestia tego, czy ww. wynagrodzenia mogą w ogóle stanowić podatek lub inny, podobny do podatku środek (świadczenie publiczne) w kontekście polskich przepisów prawa (w tym prawa podatkowego).

W przypadku jakichkolwiek pytań, pozostajemy od Państwa dyspozycji.

W imieniu  
MDDP Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy  
Spółka Doradztwa Podatkowego S.A.

*Anna Misiak*  
*Partner,*  
*Doradca podatkowy,*

*Jakub Warnieło*  
*Manager,*  
*Doradca podatkowy*

<sup>1</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1062 oraz z 2022 r. poz. 655.

## I. PODSUMOWANIE – GŁÓWNE KONKLUZJE

- a. Wprowadzenie wynagrodzeń na rzecz twórców i wykonawców, przewidziane w projekcie *ustawy o zmianie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych oraz niektórych innych ustaw* (procedowanym pod nr UC103), **nie stoi w sprzeczności** z zobowiązaniem Polski do niewprowadzania żadnych podatków cyfrowych ani innych podobnych środków, które to zobowiązanie wynika z dokumentu OECD „*Oświadczenie w sprawie dwufilarowego rozwiązania pozwalającego sprostać wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki*”<sup>2</sup> z 8 października 2021 roku.
- b. Wynagrodzenia na rzecz twórców i wykonawców nie spełniają przesłanek uznania za:
- 1) „Podatki cyfrowe i inne podobne środki” w rozumieniu prezentowanym przez OECD oraz w doktrynie międzynarodowego prawa podatkowego;
  - 2) jakiegokolwiek podatki, daniny publiczne i inne świadczenia publiczne w rozumieniu przyjętym w polskim systemie prawa.
- c. Analiza projektów regulacji opracowywanych na poziomie OECD wskazuje, że „podatki cyfrowe i inne podobne środki”, o których mowa w Oświadczeniu OECD z 8 października 2021 r. powinny być definiowane wąsko i być ograniczone do środków wprowadzanych przez poszczególne państwa w celu uzupełniającego opodatkowania przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej (z siedzibą poza terytorium kraju) i w oparciu o ustalenia dotyczące lokalizacji ich klientów. Cechy wynagrodzeń przewidziane w projekcie *ustawy o zmianie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych oraz niektórych innych ustaw* **nie wykazują jakiegokolwiek związku z cechami „podatku cyfrowego i innego podobnego środka” w rozumieniu przyjętym przez OECD.**
- d. Opisane wynagrodzenia nie są również w żaden sposób równoważne z „podatkami cyfrowymi”, jakie wprowadzane są przez poszczególne państwa w zakresie usług świadczonych za pośrednictwem sieci, które stanowią rozwiązania tymczasowe, mające na celu opodatkowanie przedsiębiorstw cyfrowych do czasu opracowania globalnych zmian (przez OECD).
- e. Co warte podkreślenia, ww. wynagrodzenia **nie spełniają w ogóle** przesłanek uznania ich za jakiegokolwiek podatki, daniny publiczne i inne świadczenia publiczne (w rozumieniu polskiego systemu prawnego). Wynagrodzenia na rzecz twórców i wykonawców nie mają charakteru publicznoprawnego (stanowią zapłatę korzystających na rzecz tych twórców), nie spełniają funkcji fiskalnej i charakteryzują się pewną ekwiwalentnością (istnieje związek między wynagrodzeniem dla twórcy a benefitem korzystającego).
- f. Nieuprawnionym jest zatem twierdzenie, że ww. wynagrodzenia mogłyby mieć jakikolwiek związek z „podatkami cyfrowymi lub innymi podobnymi środkami”, o jakich mowa w Oświadczeniu OECD. W efekcie nie jest możliwe uznanie, że wprowadzenie takich wynagrodzeń mogłoby w jakikolwiek sposób naruszyć zobowiązania Polski do niewprowadzania „podatków lub innych, podobnych środków” skierowanych wobec przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej.

<sup>2</sup> Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021”  
<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>

## II. KOMENTARZ PRAWNO-PODATKOWY

### 1. STAN PRAWNY / STAN PRAC NAD NOWELIZACJĄ

- a. 17 kwietnia 2019 r. przyjęta została Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/790 w sprawie prawa autorskiego i praw pokrewnych na jednolitym rynku cyfrowym oraz zmiany dyrektyw 96/9/WE i 2001/29/WE – tzw. dyrektywa „Digital Single Market” (dalej: **Dyrektywa DSM** lub **Dyrektywa**).
- b. Następnie Komisja Europejska 4 czerwca 2021 r. wydała wytyczne dotyczące prawidłowego stosowania art. 17 Dyrektywy DSM przez ustawodawców krajowych. Termin implementacji Dyrektywy przez państwa członkowskie upłynął 7 czerwca 2021 r.
- c. Polski rząd pracuje obecnie nad *Projektem ustawy o zmianie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych oraz niektórych innych ustaw* (procedowanym pod nr UC103; dalej: **Projekt ustawy**), która to ustawa ma stanowić implementację Dyrektywy DSM do polskiego porządku prawnego. Wdrożenie Dyrektywy do prawa krajowego nastąpi poprzez odpowiednie zmiany w trzech ustawach:
  - 1) w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>3</sup> (dalej: **Ustawa o prawie autorskim**);
  - 2) w ustawie z dnia 15 czerwca 2018 r. o zbiorowym zarządzaniu prawami autorskimi i prawami pokrewnymi<sup>4</sup>;
  - 3) w ustawie z dnia 27 lipca 2001 r. o ochronie baz danych<sup>5</sup>.
- d. Projekt ustawy został przekazany 10 stycznia 2023 r. do uzgodnień Komitetu do Spraw Europejskich w trybie obiegowym. Wcześniej przeprowadzone zostały uzgodnienia międzyresortowe oraz konsultacje publiczne.
- e. Dyrektywa DSM wprowadza szereg rozwiązań wzmacniających prawa twórców w relacji do platform internetowych, w tym reguluje kwestię wynagrodzenia (tantiem) za eksploatację filmów w internecie. Art. 18 Dyrektywy DSM stanowi, że w przypadku gdy twórcy i wykonawcy udzielają licencji lub przenoszą swoje wyłączne prawa do eksploatacji ich utworów, mają oni prawo do odpowiedniego i proporcjonalnego wynagrodzenia.
- f. W ramach implementacji ww. przepisu Dyrektywy DSM, Projekt ustawy przewiduje uzupełnienie treści art. 70 ust. 2<sup>1</sup> Ustawy o prawie autorskim poprzez dodanie nowego pkt 5, zgodnie z którym współtwórcy utworu audiowizualnego oraz artyści wykonawcy będą uprawnieni do stosownego wynagrodzenia z tytułu publicznego udostępniania utworu w taki sposób, aby każdy mógł mieć do niego dostęp w miejscu i czasie przez siebie wybranym (eksploatacja utworów w internecie).
- g. Analogiczny przepis ma również dotyczyć utworów muzycznych lub słowno-muzycznych. Zgodnie z projektowanym art. 86<sup>1</sup> ust. 1 artyści wykonawcy utworu muzycznego lub słowno-muzycznego są uprawnieni do stosownego wynagrodzenia z tytułu publicznego

<sup>3</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 1062 oraz z 2022 r. poz. 655.

<sup>4</sup> Dz. U. z 2018 r. poz. 1293 oraz z 2022 r. poz. 2185.

<sup>5</sup> Dz. U. z 2021 r. poz. 386.

- udostępniania utrwalenia artystycznego wykonania w taki sposób, aby każdy mógł mieć do niego dostęp w miejscu i czasie przez siebie wybranym.
- h. Zgodnie z planowanymi przepisami, korzystający z utworu audiowizualnego, utworu muzycznego lub słowno-muzycznego będzie wypłacał ww. wynagrodzenie za pośrednictwem właściwej organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi (co jest rozwiązaniem analogicznym do obecnie obowiązującego w zakresie korzystania z utworów audiowizualnych).
- i. Tantiemy określone w projektowanych art. 70 ust. 2<sup>1</sup> oraz art. art. 86<sup>1</sup> ust. 1 Ustawy o prawie autorskim będą dalej łącznie określane jako: **Wynagrodzenia**.
- j. W ramach trybu obiegowego uzgodnień w Komitecie do Spraw Europejskich 18 stycznia 2023 r. przedstawione zostało Pismo Podsekretarza Stanu Pana Piotra Patkowskiego (działającego z upoważnienia Ministra Finansów; dalej: **Pismo Ministra Finansów**), w którym zawarto stanowisko dotyczące ww. Wynagrodzeń:
- „Zmiany w art. 70 ust. 2<sup>1</sup> oraz w dodawanym art. 86<sup>1</sup> ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, dotyczące wynagrodzenia z tytułu dostępu do utworów w dowolnym miejscu i czasie, w zakresie w jakim nie wynikają z implementowanych dyrektyw (...) **mogą stać w sprzeczności z zobowiązaniem Polski do niewprowadzania żadnych podatków cyfrowych ani innych podobnych środków. Zobowiązanie to wynika z punktu „Unilateral measures” dokumentu pod tytułem: Oświadczenie w sprawie dwufilarowego rozwiązania pozwalającego sprostać wyzwaniom podatkowym wynikającym z cyfryzacji gospodarki**<sup>6</sup> z dnia 8 października 2021 roku” [podkreślenia własne].*
- k. W związku, z powyższym, poniżej przedstawiona zostanie komentarz prawno-podatkowy analizujący możliwość uznania projektowanego Wynagrodzenia za mającego charakter podatku cyfrowego lub innego podobnego środka w rozumieniu prezentowanym przez OECD, jak również w kontekście polskich przepisów prawa (w tym prawa podatkowego).

---

<sup>6</sup> Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021”  
<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>

## 2. BRAK MOŻLIWOŚCI UZNANIA WYNAGRODZENIA ZA PODATEK (LUB INNY PODOBNY ŚRODEK)

- a. W pierwszej kolejności należy rozważyć, czy projektowane Wynagrodzenie spełnia w ogóle cechy uznania za podatek lub też za inny podobny do podatku środek (analogiczne świadczenie, które może być traktowane jako podatek).
- b. Definicja legalna podatku zawarta jest w art. 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>7</sup> (dalej: **Ordynacja podatkowa**). Zgodnie z tym przepisem podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej.
- c. W oparciu o ww. definicję podatku, doktryna prawa<sup>8</sup> przyjmuje, że cechami konstytutywnymi podatku są:
- **przeznaczenie na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy;**
  - **przymusowy charakter** – obowiązek świadczenia wynika z aktów normatywnych, a jego wykonanie zabezpieczone jest przymusem państwowym;
  - **jednostronność ustalania** – wynikająca z władztwa podatkowego państwa swoboda obciążania podatkiem i określenia konstrukcji podatku, która nie podlega negocjacji z podatnikiem;
  - **nieodpłatność** rozumiana jako brak ekwiwalentności świadczenia - z uiszczeniem podatku nie wiąże się żadne świadczenie wzajemne ze strony państwa lub jednostek samorządu terytorialnego; podatnik nie ma prawa do świadczenia wzajemnego;
  - **bezzwrotność** oznaczająca, że uiszczenie podatku ma charakter definitywny i przewłaszczone tą drogą środki pieniężne nie podlegają zwrotowi;
  - **charakter generalny**, który oznacza, że podatek jest nakładany w drodze norm generalnych i abstrakcyjnych na określone kategorie podmiotów;
  - **pieniężna forma** świadczenia;
  - **uregulowanie na poziomie ustawowym**.
- d. Aby dane świadczenie mogło zostać uznane za podatek musi spełniać wszystkie ww. cechy. **Oznacza to, że nie może być mowy o podatku, w przypadku, gdy nie zostanie spełniona choć jedna z wyżej wymienionych cech świadczenia.**
- e. Jak wskazuje się dodatkowo w piśmiennictwie, podatek jest świadczeniem, które jest uiszczane **wyłącznie** na rzecz określonych podmiotów, tj. Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy. Z przedstawionej wyżej zasady wynika, że podatku nie mogą stanowić dochody innych podmiotów, nawet jeśli państwo czy jednostka samorządu terytorialnego byłyby ich założycielem czy wyłącznym właścicielem<sup>9</sup>.
- f. Potwierdza to również orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jak stwierdzono w wyroku NSA z 16 maja 2014 r. II FSK 1389/12, aby dane świadczenie mogło zostać uznane za podatek musi być wykonane na rzecz jednej z grupy podmiotów ściśle określonych w ustawie: „Treść art. 6 Ordynacji podatkowej określa, iż podatkiem

<sup>7</sup> Tj. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.

<sup>8</sup> Por. A. Bień-Kacała, Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r., Toruń 2005, s. 138-139.

<sup>9</sup> Por. M. Popławski [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk, red. L. Etel, Warszawa 2022.

*są świadczenia pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, a zatem na rzecz zamkniętej ustawowo grupy podmiotów”.*

- g. Odnosząc się do powyższych przepisów i stanowiska doktryny, należy stwierdzić, że **projektowane Wynagrodzenia nie spełniają ww. cech podatku – przez co nie mogą być traktowane jako świadczenia będące podatkiem.**
- h. Jak wynika bowiem z porównania projektowanych Wynagrodzeń z cechami charakterystycznymi podatku:
- Wynagrodzenie nie jest przeznaczone na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu czy też gminy. Wynagrodzenie stanowi zapłatę płaconą przez korzystającego z utworu audiowizualnego na rzecz twórców utworu oraz artystów wykonawców. Mamy zatem do czynienia z typową zapłatą Wynagrodzenia od jednego podmiotu niepublicznego (korzystającego) na rzecz innego podmiotu niepublicznego (twórcę lub wykonawcę). Korzystający nie uiszcza żadnej opłaty, która może być uznana za środki publiczne. Brak jest elementu publicznoprawnego – opłata jest dochodem twórców lub wykonawców, a nie Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.
  - Wynagrodzenie nie ma również charakteru nieodpłatnego (czyli nie występuje brak ekwiwalentności świadczenia). W przypadku wypłaty Wynagrodzenia występuje pewnego rodzaju ekwiwalentność świadczenia. Platforma streamingowa lub serwis VOD osiąga bowiem korzyść z tego, że dochodzi do eksploatacji utworu, z kolei twórca lub wykonawca otrzymuje odpowiednie wynagrodzenie za taką eksploatację.
  - Nie występuje przymus państwowy w odniesieniu do zapłaty Wynagrodzeń. Zapłata Wynagrodzeń nie jest objęta przepisami dotyczącymi postępowania egzekucyjnego w administracji i jej egzekwowanie odbywa się w ramach procedury cywilnej.
- i. **W efekcie, należy stwierdzić, że omawiane Wynagrodzenia nie wykazują jakiegokolwiek związku z podatkami.** Występowanie pewnego rodzaju ekwiwalentności oraz brak elementu publicznoprawnego powoduje, że nie ma możliwości uznania tych Wynagrodzeń za świadczenia będące podatkami.
- j. Warto podkreślić, że podatki są zaliczane do szerszej kategorii świadczeń, jakimi są daniny publiczne. Daniny publiczne stanowią najszerszą grupę świadczeń publicznych, w związku z czym można traktować je jako wszelkie „inne środki podobne do podatku”.
- k. Zgodnie z art. 5 ustawy o finansach publicznych **do danin publicznych zalicza się:** podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw.
- l. Pomimo tego, że Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej pozostawia otwarty katalog danin publicznych (nie wymienia wszystkich ich rodzajów i ich nie definiuje) to jednak – dla jednoznacznego ustalenia, czy dane świadczenie mieści się w kategorii danin publicznych, konieczne jest zawsze badanie, czy takie świadczenie spełnia cechy

materialne daniny publicznej oraz ustalenie celu, jakim kierował się ustawodawca w związku z jego ustanowieniem<sup>10</sup>.

- m. W doktrynie prawa wskazuje się na cechy charakterystyczne dla danin publicznych, do których należy zaliczyć przede wszystkim pobór danin na rzecz podmiotów publicznych w celu gromadzenia środków służących realizacji przez państwo celów publicznych<sup>11</sup>. **Warunkiem koniecznym określenia danego świadczenia pieniężnego jako daniny publicznej jest wykazanie, że sprzyja ono realizacji przez państwo celów publicznych** oraz określenie związku między ustanowieniem daniny a dążeniem do uzyskiwania wpływów budżetowych, które są konieczne dla prawidłowego funkcjonowania organów władzy publicznej<sup>12</sup>. Daniny publiczne na ogół mają przeznaczenie ogólne, tzn. służą finansowaniu całości zadań publicznych państwa lub samorządu terytorialnego, ale mogą również służyć finansowaniu jednego rodzajowego zadania publicznego<sup>13</sup>. Podstawową funkcją realizowaną przez daniny publiczne jest funkcja fiskalna, ponieważ ich celem jest dostarczanie państwu środków niezbędnych do realizacji zadań publicznych<sup>14</sup>.
- n. Biorąc pod uwagę powyższą definicję danin publicznych oraz cechy materialne, jakimi powinny charakteryzować się te daniny, należy stwierdzić, że **projektowane Wynagrodzenia nie mogą być również uznane za tego rodzaju świadczenia publiczne. Nie może być zatem mowy, że Wynagrodzenia mogą stanowić „inny środek podobny do podatku”.**
- o. Również w tym przypadku nie mamy bowiem do czynienia ze spełnieniem cech materialnych daniny publicznej:
- Wynagrodzenia nie sprzyjają realizacji przez państwo celów publicznych oraz uzyskiwaniu wpływów budżetowych.
  - Funkcją Wynagrodzenia w żadnym stopniu nie będzie funkcja fiskalna (ich celem nie jest dostarczanie państwu środków niezbędnych do realizacji zadań publicznych, lecz zapewnienie twórcom odpowiedniej zapłaty za eksploatację ich dzieł).
  - Beneficjentem nie jest żaden podmiot z sektora finansów publicznych. Beneficjentami Wynagrodzenia będą twórcy.
  - Celem wprowadzenia zmian w Projekcie ustawy (w zakresie Wynagrodzeń) jest doprowadzenie do zapewnienia odpowiedniego wynagradzania twórców – a więc nie mają one na celu zwiększenia środków budżetowych.
- p. Podsumowując powyższe rozważania należy uznać, że **Wynagrodzenia nie spełniają podstawowych przesłanek uznania zarówno za podatek, jak również jakiegokolwiek inny środek podobny do podatku.**

<sup>10</sup> A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne w orzecznictwie TK. Najnowsze tendencje, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 1, s. 51.

<sup>11</sup> A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011, s. 31.

<sup>12</sup> A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne – podstawowe pojęcia konstytucyjne, ZNSA 2011/2, s. 51

<sup>13</sup> T. Dębowska-Romanowska, Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji [w:] Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego, red. W. Miemiec, Wrocław 2009, s. 117–118.

<sup>14</sup> Z. Ofiarski (red.), Ustawa o finansach publicznych. Komentarz, LEX/el. 2021.

### 3. BRAK MOŻLIWOŚCI UZNANIA WYNAGRODZENIA ZA PODATEK CYFROWY (LUB INNY PODOBNY ŚRODEK)

- a. Niezależnie od tego, że planowane Wynagrodzenia – jak wykazano powyżej – nie mają cech podatku, jak również żadnych innych środków podobnych do podatków w rozumieniu polskich przepisów, to istotne wydaje się również dodatkowo przeanalizowanie, czy projektowane Wynagrodzenie może mieć jakikolwiek związek z „podatkami cyfrowymi oraz innymi tego rodzaju opłatami” w rozumieniu prezentowanym przez OECD.
- b. Warto podkreślić, że od kilku lat na forum OECD toczą się zaawansowane prace w zakresie wyzwań dotyczących opodatkowania gospodarki podlegającej procesowi cyfryzacji oraz globalnych zasad podatkowych. Prace te mają na celu opracowanie konsensusu na poziomie międzynarodowym i wprowadzenie systemowych zmian w międzynarodowym prawie podatkowym (tak aby doprowadzić do sprawiedliwego opodatkowania podmiotów działających w gospodarce cyfrowej).
- c. Jednym z wyników tych prac OECD była publikacja 12 października 2020 r. dwóch raportów dotyczących „Wyzwań podatkowych wynikających z cyfryzacji” (ang. *Tax Challenges Arising from Digitalisation*<sup>15</sup>), które jako pierwsze zawierały szczegółowy opis projektu Filaru I oraz Filaru II (czyli zmian dotyczących międzynarodowego prawa podatkowego). Kluczowe znaczenie dla opodatkowania gospodarki cyfrowej ma Filar I, obejmujący regulacje dotyczące zasad określania prawa państw do nałożenia podatku na transgraniczne zyski międzynarodowych przedsiębiorstw (ang. *nexus*), jak również metody przypisywania zysku (ang. *profit allocation*).
- d. Obecnie szacuje się, że ostateczne rozwiązania w ramach Filaru I (wprowadzające zmiany w opodatkowaniu gospodarki cyfrowej) zostaną przyjęte do 2024 roku w postaci Konwencji wielostronnej MLC (obowiązującej państwa należące do OECD).
- e. Należy również zauważyć, że w toku prac OECD 8 października 2021 r. opublikowane zostało Oświadczenie OECD (powołane w Piśmie Ministra Finansów), w którym zawarto zastrzeżenie, że w okresie do przyjęcia Konwencji wielostronnej dotyczącej Filaru I **państwa nie powinny wprowadzać żadnych podatków od usług cyfrowych ani innych podobnych środków**: „Od 8 października 2021 r. do 31 grudnia 2023 r. lub do wejścia w życie MLC żadne nowo uchwalone podatki od usług cyfrowych ani inne podobne środki nie powinny być nakładane na żadną spółkę”.
- f. Przechodząc do oceny, czy Wynagrodzenie zawarte w Projekcie ustawy może być uznane za „podatek cyfrowy lub inny podobny środek”, o którym mowa w Oświadczeniu OECD, należy zwrócić uwagę na to, że w grudniu 2022 r. OECD opublikowało (w ramach konsultacji publicznych) projekt postanowień planowanej ww. Konwencji wielostronnej w sprawie podatków od usług cyfrowych i innych odpowiednich podobnych środków „Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Measures”<sup>16</sup> (dalej: **Projekt OECD**).

<sup>15</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-economic-impact-assessment-0e3cc2d4-en.htm>

<sup>16</sup> OECD, Pillar One – Amount A: Draft Multilateral Convention Provisions on Digital Services Taxes and other Relevant Measures”, grudzień 2022.



- g. Projekt OECD zawiera propozycję definicji „*podatków od usług cyfrowych i innych odpowiednich podobnych środków*” w rozumieniu planowanej Konwencji wielostronnej.
- h. Zgodnie z przedstawioną w Projekcie OECD definicją: „*podatek od usług cyfrowych lub odpowiedni podobny środek*” oznacza każdy podatek nałożony przez państwo, niezależnie od jego opisu, jeżeli spełnia wszystkie poniższe kryteria:
- zastosowanie podatku jest ustalane na podstawie lokalizacji klientów lub użytkowników;
  - podatek ma zastosowanie w praktyce „wyłącznie lub prawie wyłącznie” do nierezydentów lub przedsiębiorstw z udziałem kapitału zagranicznego w wyniku określenia progów przychodów, zwolnień dla przedsiębiorstw krajowych lub innych ograniczeń;
  - podatek nie jest traktowany jako podatek dochodowy na mocy prawa krajowego (s. 5 Projektu OECD, opracowanie własne).
- i. Przy czym w Projekcie OECD zawarto również zastrzeżenie, że: „*pojęcie „podatek od usług cyfrowych lub odpowiedni podobny środek” nie obejmuje:*
- *przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania w odniesieniu do stałych zakładów;*
  - *podatków od wartości dodanej, podatków od towarów i usług, podatków od sprzedaży lub innych podobnych podatków konsumpcyjne; lub*
  - *powszechnie stosowanych podatków nakładanych w odniesieniu do transakcji na zasadzie jednostkowej lub transakcyjnej, a nie ad valorem* (s. 6 Projektu OECD, opracowanie własne).
- j. Przedstawiona definicja – choć stanowi na razie część projektu Konwencji wielostronnej – pozwala jednak w dość jednoznaczny sposób ustalić, w jaki sposób należy rozumieć zobowiązanie państw do niewprowadzania podatków od usług cyfrowych oraz innych podobnych środków, zawarte w Oświadczeniu OECD z 2021, na które powołuje się Minister Finansów.
- k. **Analiza ww. definicji w kontekście cech planowanego Wynagrodzenia jednoznacznie potwierdza, że opłaty uiszczane przez korzystających na rzecz twórców nie mogą zostać zakwalifikowane jako „podatek cyfrowy lub inny podobny środek”.**
- l. Należy bowiem zwrócić uwagę, że Wynagrodzenie przewidziane w Projekcie ustawy nie będzie preferencyjne dla korzystających podmiotów krajowych, a będzie miało charakter zbliżający do świadczeń o charakterze „konsumpcyjnym” (opłata za eksploatację).
- m. Niezależnie od zaprezentowanej wyżej definicji, która ma być zawarta w planowanej Konwencji wielostronnej dotyczącej opodatkowania gospodarki cyfrowej (opracowanej przez OECD), należy podkreślić, że również definicje podatku cyfrowego prezentowane przez przedstawicieli doktryny w oparciu o rozwiązania wprowadzane przez poszczególne państwa nie pozwalają uznać, że Wynagrodzenia zawarte w Projekcie ustawy mogą mieć jakkolwiek związek z podatkiem cyfrowym (lub innym podobnym środkiem).
- n. W definicjach tych zwraca się bowiem uwagę, że przez „podatki cyfrowe” lub „podatki od usług cyfrowych” należy rozumieć:

- podatki wprowadzające przez poszczególne państwa na całym świecie dotyczące usług świadczonych za pośrednictwem sieci,
- stanowiące rozwiązania tymczasowe,
- mające na celu opodatkowanie przedsiębiorstw cyfrowych do czasu opracowania globalnych zmian (przez OECD),
- mające na celu niejako „wyrównanie” pozycji prawopodatkowej przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej oraz przedsiębiorstw tradycyjnych (często określane są one mianem „podatków wyrównawczych”),
- stanowiące środki poza ramami podatków dochodowych,
- najczęściej obliczane jako procent łącznych przychodów przedsiębiorców<sup>17</sup>.

Tego rodzaju rozwiązania (świadczenia) zostały wprowadzone między innymi we Francji, Wielkiej Brytanii, Austrii, Włoszech oraz na Węgrzech.

- o. Przy czym, również przyjmując takie rozumienie pojęcia „podatek cyfrowy” nie jest możliwe uznanie, że projektowane Wynagrodzenia mogłyby zostać uznane za podatek (lub inny, podobny środek). Należy bowiem zauważyć, że Wynagrodzenia zawarte w Projekcie ustawy nie będą obliczane od łącznych przychodów korzystającego i nie mają na celu wyrównanie poziomu opodatkowania poszczególnych podmiotów działających na rynku cyfrowym. Wynagrodzenia nie będą również stanowiły rozwiązania tymczasowego, które będzie stosowane do czasu wprowadzenia odpowiednich zmian w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego (w drodze Konwencji wielostronnej).
- p. Przy interpretacji tego, co może być uznawane za „podatki cyfrowe lub od usług cyfrowych”, o których mowa w Oświadczeniu OECD, warto również uzupełniająco odnieść się do treści projektu *Dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych* przedstawionego przez Komisję Europejską (wniosek z 21 marca 2018 r. COM 2018 148; 2018/0073; dalej: **Projekt dyrektywy**). Projekt dyrektywy przewidywał wprowadzenie rozwiązania tymczasowego (do czasu osiągnięcia porozumienia co do zmiany międzynarodowego prawa podatkowego), którego głównym celem jest implementacja mechanizmu pozwalającego na opodatkowanie dochodów największych koncernów działających w branży cyfrowej. Ze względu na prace na poziomie OECD – ww. dyrektywa nie została ostatecznie przyjęta.
- q. Zgodnie z projektem Dyrektywy, podatek od usług cyfrowych miałby zostać nałożony na podmioty osiągające globalne przychody w wysokości od 750 milionów EUR, z czego co najmniej 50 milionów EUR na terytorium Unii Europejskiej. Podatek miałby być kalkulowany jako 3% przychodów (obrotu) danego podmiotu ze świadczenia wybranych usług cyfrowych na terytorium danego państwa. Miał on dotyczyć przychodów ze sprzedaży w sieci powierzchni reklamowych, danych dotyczących użytkowników oraz osiąganych przez tzw. platformy pośredniczące (*sharing economy*)<sup>18</sup>.
- r. Analiza głównych cech podatku od usług cyfrowych, który miał być wprowadzony na poziomie UE (zgodnie z Projektem dyrektywy) również pokazuje, że Wynagrodzenie, o którym mowa w Projekcie ustawy nie wykazuje jakiegokolwiek związku z podatkiem

<sup>17</sup> Por. T. Pakulska (red.), *Elastyczność w biznesie Skuteczna adaptacja*, Warszawa: Szkoła Główna Handlowa, Oficyna Wydawnicza; J. Sabo, *Taxation Of Digital Services From International Tax Law Perspective*, *Financial Law Review*, No. 20 (4)/2020.

<sup>18</sup> <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0148&from=PL>

- cyfrowym (jak również żadnym innym, podobnym środkiem). Założenia takiego podatku (jako podatku obrotowego, ograniczonego do pewnego grona podmiotów działających w środowisku cyfrowym i spełniających określone progi przychodowe) są zgoła odmienne od założeń projektowanych Wynagrodzeń.
- s. Niezależnie od powyższego, warto dodatkowo zauważyć, że w języku potocznym (np. w mediach), podatkiem dotyczącym gospodarki cyfrowej często określane są:
- zbiorcze działania mające na celu wprowadzenie zmian w międzynarodowym prawie podatkowym związane z cyfryzacją gospodarki, prowadzące do przemodelowania obecnych zasad międzynarodowego prawa podatkowego tak, aby przedsiębiorstwa cyfrowe były sprawiedliwie opodatkowane (czyli prace, nad którymi od kilku lat pracuje OECD);
  - które to zmiany mają być nacelowane są przede wszystkim w największe firmy cyfrowe, tak aby były obowiązane do uiszczania odpowiedniej kwoty podatku na terytorium kraju, którego działają<sup>19</sup>.
- t. Również biorąc pod uwagę taką definicję nie sposób stwierdzić, że wprowadzenie Wynagrodzeń mogłoby wykazywać jakikolwiek związek z podatkiem cyfrowym.
- q. Podsumowując powyższe wnioski, należy zatem uznać, że nieuprawnionym jest twierdzenie, że projektowane Wynagrodzenia mogłyby mieć jakikolwiek związek z „podatkami cyfrowymi lub innymi podobnymi środkami”, o jakich mowa w Oświadczeniu OECD. **W efekcie nie jest możliwe uznanie, że wprowadzenie takich Wynagrodzeń mogłoby w jakikolwiek sposób naruszyć zobowiązanie Polski do niewprowadzania „podatków lub innych, podobnych środków” skierowanych wobec przedsiębiorstw gospodarki cyfrowej.**

---

<sup>19</sup> Por. J. Sabo, Taxation Of Digital Services From International Tax Law Perspective, Financial Law Review, No. 20 (4)/2020; A. Blandin-Obernesser, Les entreprises souveraines de l'internet : un défi pour le droit en Europe, [w:] Droits et souveraineté numérique en Europe, éd. A. Blandin-Obernesser, Paris 2016, s. 95.