

# Opodatkowanie działalności cyfrowej

**Ekspertyza w zakresie wprowadzenia podatku  
cyfrowego w Polsce**

**Michał Hetmański**

**Agata Miazga**

**Stanisław Mroszczak**

**Blanka Wawrzyniak**



**Ministerstwo  
Cyfryzacji**

---

sfinansowano ze środków Ministerstwa Cyfryzacji

# Spis treści

|                                                                                                                            |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1. Analiza SWOT - mocne i słabe strony oraz szanse i zagrożenia związane z wprowadzeniem podatku cyfrowego w Polsce</b> | <b>2</b>  |
| Strengths (mocne strony)                                                                                                   | 5         |
| Weaknesses (słabe strony)                                                                                                  | 7         |
| Opportunities (szanse)                                                                                                     | 8         |
| Threats (zagrożenia)                                                                                                       | 9         |
| <b>2. Przedstawienie typów zdarzeń objętych opodatkowaniem</b>                                                             | <b>10</b> |
| 2.1. Analiza zdarzeń objętych opodatkowaniem - podejście oparte na usługach cyfrowych                                      | 11        |
| <b>3. Analiza porównawcza rozwiązań przyjętych w wybranych państwach</b>                                                   | <b>12</b> |
| 3.1. Francja                                                                                                               | 17        |
| 3.2. Hiszpania                                                                                                             | 19        |
| 3.3. Austria                                                                                                               | 23        |
| 3.4. Wielka Brytania                                                                                                       | 25        |
| 3.5. Kanada                                                                                                                | 29        |
| <b>4. Rekomendacje wariantów podatku cyfrowego dla Polski</b>                                                              | <b>34</b> |
| 4.1. Wariant I - szeroki                                                                                                   | 35        |
| 4.2. Wariant II - wąski                                                                                                    | 38        |
| 4.3. Podsumowanie wariantów                                                                                                | 39        |
| <b>5. Szacowane przychody z opodatkowania w dwóch rekomendowanych wariantach</b>                                           | <b>42</b> |
| 5.1. Metodologia szacowania                                                                                                | 42        |
| 5.2. Przegląd źródeł danych                                                                                                | 44        |
| 5.3. Szacowane dochody podatkowe                                                                                           | 48        |
| <b>6. Podsumowanie</b>                                                                                                     | <b>51</b> |
| Aneks 1. Analiza wybranych podmiotów objętych opodatkowaniem                                                               | 52        |

**Fundacja Instrat** jest think tankiem z misją wspierania debaty i polityk publicznych otwartymi danymi i badaniami, działającym na rzecz sprawiedliwej, zielonej i cyfrowej gospodarki.

**Autorstwo:** Michał Hetmański - Prezes Zarządu, Agata Miazga - Wiceprezeska Zarządu ds. strategii i rozwoju organizacji, Stanisław Mroszczak - Analityk, Blanka Wawrzyniak - Kierowniczka programu badawczego Gospodarka Cyfrowa (do 31.03.2025).

Opracowanie sporządzono na podstawie umowy nr 96/DPIS/25 z dnia 26.02.2025 r.  
Odebrano przedmiot umowy bez zastrzeżeń przez Zamawiającego w dniu 19.05.2025 r.

# 1. Analiza SWOT - mocne i słabe strony oraz szanse i zagrożenia związane z wprowadzeniem podatku cyfrowego w Polsce

Współczesna gospodarka coraz silniej opiera się na rozwiązaniach cyfrowych. Firmy na całym świecie wykorzystują zaawansowane narzędzia technologiczne, infrastrukturę chmurową oraz platformy społecznościowe do usprawniania procesów biznesowych, umożliwiając precyzyjne docieranie do klientów i optymalizując zarządzanie danymi.

Media społecznościowe, pierwotnie służące głównie do komunikacji międzyludzkiej, stały się nie tylko przestrzenią wymiany informacji, lecz także potężnym narzędziem marketingowym i sprzedażowym. Rola platform w gospodarce jest o tyle znacząca, że przyczyniły się one do powstania nowych modeli biznesowych opartych na marketingu cyfrowym, e-commerce, czy ekonomii platformowej. Co więcej zmienia się sposób, w jaki zyskujemy dostęp do treści (wyszukiwarki) oraz jak je tworzymy (generatywne AI).

Dynamiczny rozwój niespotykanych dotąd form działalności gospodarczej często wyprzedza regulacje prawne dot. podatków, prowadząc tym samym do sytuacji, w której wiele operacji *de facto* handlowych odbywa się poza tradycyjnym systemem fiskalnym. Taki stan rzeczy jest sprzeczny z zasadą równości przedsiębiorców wobec prawa, a także z powszechnym charakterem podatków. Jednocześnie, dostosowanie obowiązujących przepisów do nowej, cyfrowej rzeczywistości i opodatkowanie nowych modeli biznesowych stanowi wyzwanie dla organizacji międzynarodowych, rządów, instytucji publicznych.

Od ponad dekady trwa debata dotycząca konieczności przystosowania międzynarodowego systemu podatkowego do specyfiki cyfrowych realiów gospodarczych. Już w 2015 r. W raporcie OECD zaproponowano jedno z możliwych rozwiązań - wprowadzenie podatku wyrównawczego, który miałby opodatkowywać „znaczącą obecność gospodarczą przedsiębiorstwa niebędącego rezydentem w danym kraju”<sup>1</sup>.

Proponowany przez OECD system sprawiedliwego opodatkowania gospodarki cyfrowej oparty został na dwóch filarach. Filar 1 przewiduje wprowadzenie możliwości opodatkowania firm nie tylko w kraju, w którym formalnie prowadzą one działalność, lecz także w miejscach, w których dokonują one sprzedaży towarów lub w których świadczą usługi. W związku z tym przedsiębiorstwa mają być zobowiązane do przeniesienia części swoich skonsolidowanych zysków do tzw. jurysdykcji rynków zbytu. Tym samym 25% zysków największych międzynarodowych korporacji (zdefiniowanych jako te, których globalne przychody wynoszą 20 miliardów dolarów lub więcej, a marża zysku - ujętego jako procent przychodów - przekracza 10%) zostanie przeniesione do budżetów krajów, w których przedsiębiorstwa te są najbardziej aktywne gospodarczo (kwota A). Projekty przepisów szczegółowo, choć w skomplikowany sposób, określają metody kalkulacji podstawy opodatkowania oraz alokacji przychodów pomiędzy poszczególnymi rynkami. OECD odrzuca wszelkie podejścia jakościowe i zamiast tego ustala to, czy podmiot

---

<sup>1</sup> OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1, Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project 104 115–116 (2015), [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report\\_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_g1g58cdd/9789264241046-en.pdf), [dostęp: 19.03.2025 r.].

klasyfikuje się do opodatkowania na podstawie stałego progu przychodów (nexus) na rynku krajowym wynoszącego 1 mln EUR, a w przypadku mniejszych jurysdykcji o PKB poniżej 40 mld EUR - 250 000 EUR. Co istotne, wraz z przyjęciem Filaru 1 przewiduje się zniesienie podatków od usług cyfrowych w państwach, w których takowe występują oraz zobowiązanie się sygnatariuszy do niewprowadzania nowych regulacji w tym obszarze.

Filar 2 wprowadza dwa mechanizmy, które mają zapewnić, że duże międzynarodowe korporacje będą płacić minimalny podatek dochodowy w wysokości 15% niezależnie od miejsca ich siedziby lub jurysdykcji, w których działają. Zasada STTR (Subject to Tax Rule) ma być stosowana, gdy transfery pieniężne dokonywane wewnątrz grupy firm (np. pomiędzy spółkami zależnymi) są obciążone podatkiem w jurysdykcji odbiorcy tej płatności, ale stawka podatkowa w tej jurysdykcji jest niższa od ustalonej minimalnej stawki 15%. W takim przypadku, płatność jest uznawana za podlegającą przepisom STTR, co skutkuje koniecznością zastosowania dodatkowych środków, aby zapobiec przekazywaniu zysków do jurysdykcji o niższej stawce podatkowej. Zasada GloBE (Global Anti-Base Erosion) stanowi globalny minimalny podatek dla międzynarodowych grup firm, które płacą skuteczny podatek od swoich zysków poniżej ustalonego minimum 15% (tzw. efektywna stawka podatkowa). Zgodnie z tymi zasadami, jeśli całkowite opodatkowanie zysków firmy w danej jurysdykcji nie osiąga minimalnej stawki 15%, firma jest zobowiązana do uiszczenia dodatkowego „podatku uzupełniającego” w innej jurysdykcji, w której działa. Obliczenie wysokości tego zobowiązania odbywa się za pomocą specjalnego wzoru, który uwzględnia różnicę pomiędzy faktycznie zapłaconym podatkiem a minimalną wymaganą stawką podatkową. Co istotne, podatek w ramach Filaru 2 dotyczy międzynarodowych przedsiębiorstw, których przychody przekraczają 750 milionów EUR.

Założenia Filaru 2 zostały wdrożone w Unii Europejskiej w dyrektywie dotyczącej globalnych zasad przeciwdziałania erozji podstawy opodatkowania, w formie globalnego minimalnego podatku (zasady GloBE) z 2022 roku. W Polsce dyrektywa ta została zaimplementowana ustawą o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych i obowiązuje od 1 stycznia 2025 r. Natomiast prace nad Filarem 1 zakończyły się niepowodzeniem. Pomimo intensywnych negocjacji, mających miejsce w ostatnich latach, OECD nie zdołało osiągnąć konsensusu w sprawie rozwiązania mającego zapewnić wprowadzenie podatku od usług cyfrowych. Główne przeszkody wynikały z różnic geopolitycznych i ekonomicznych między państwami członkowskimi OECD/G20. Kluczowym punktem spornym było ustalenie relokacji zobowiązań podatkowych - kraje nie mogły dojść do porozumienia w kwestii tego, jaka część podatku dochodowego powinna zostać przeniesiona z jurysdykcji korporacji-matek do krajów, w których te przedsiębiorstwa generują przychody poprzez interakcje z konsumentami<sup>2</sup>.

Kolejnym źródłem napięć był zakres nowych regulacji, zwłaszcza kwestia tego, które firmy powinny zostać objęte nowymi zasadami oraz czy przepisy nie będą dyskryminować określonych grup przedsiębiorstw, szczególnie firm amerykańskich. Ponadto państwa nie osiągnęły zgody co do technicznych aspektów alokacji dochodów do poszczególnych jurysdykcji (*profit allocations*) i zasad dotyczących miejsca opodatkowania dochodu (*nexus*), co dodatkowo utrudniło wypracowanie wspólnego stanowiska. Tym samym, pomimo wysiłków - licznych konsultacji publicznych, szczegółowych propozycji i wyjaśnień - osiągnięcie międzynarodowego konsensusu wydaje się odległe.

---

<sup>2</sup> Dentons, *Pillar One deadline has passed: new Digital Services Taxes on the horizon?* (2024), <https://www.dentons.com/en/insights/alerts/2024/july/8/pillar-one-deadline-has-passed-new-digital-services-taxes-on-the-horizon>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

Z tego względu w UE rozpoczęły się prace nad podatkiem cyfrowym uszytym na miarę potrzeb europejskich. Zarówno Komisja Europejska (KE), jak i poszczególne państwa podjęły się zaprojektowania rozwiązań odpowiednich do lokalnych warunków. W 2018 r. Komisja Europejska przedstawiła swoją koncepcję podatku od usług cyfrowych (digital services tax, DST)<sup>3</sup>. Miał on stanowić tymczasową, jednolitą odpowiedź na problemy podatkowe w obszarze gospodarki cyfrowej, do czasu wypracowania trwałego rozwiązania na szczeblu międzynarodowym. Jednak i ten proces został zahamowany przez brak politycznego konsensusu. Finalnie Komisja Europejska zdecydowała się polegać na pracach OECD i nie wdrażać odrębnego, wspólnotowego DST. Ze względu na decyzję KE niektóre państwa członkowskie UE, nie czekając na rozwiązania na szczeblu międzynarodowym, wprowadziły lokalne rozwiązania DST, wzorowane na propozycji Komisji (więcej o tym w rozdziale 4. Analiza porównawcza prawa w wybranych państwach). Każdy z tych krajów podkreślał tymczasowy charakter swojego rozwiązania oraz gotowość na wdrożenie międzynarodowego porozumienia w sprawie Filaru 1.

W obecnej sytuacji politycznej i gospodarczej charakteryzującej się dużą niepewnością i napięciami ze względu na odmienne interesy państw, wprowadzenie instrumentu na poziomie krajowym wydaje się jedyną szansą na przyjęcie podatku cyfrowego. DST od największych spółek technologicznych to nowe, znaczące wpływy do budżetu państwa, wyrównywanie szans pomiędzy globalnymi gigantami a lokalnymi przedsiębiorcami (tzw. leveling the playing field<sup>4</sup>) czy odzyskanie części wartości płynącej z przetwarzania danych osobowych obywateli i obywateli przez gigantów technologicznych (uspołecznienie wartości ekonomicznej danych<sup>5</sup>).

Równocześnie, rozważając wprowadzenie nowego instrumentu podatkowego, trzeba liczyć się z wyzwaniami związanymi chociażby z możliwym pogorszeniem się relacji z państwami, z których pochodzą firmy objęte daniną.

Poniżej przedstawiamy mocne strony i szanse wynikające ze stosowania lokalnych rozwiązań DST, jak również słabe strony i zagrożenia wynikające z wyboru tej ścieżki.

---

<sup>3</sup> Komisja Europejska, *Digital Taxation: Commission proposes new measures to ensure that all companies pay fair tax in the EU* (2018), [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip\\_18\\_2041](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_18_2041), [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>4</sup> A. Vlassis. (2020). *Global struggle for digital tax and level playing field* (Global watch on culture and digital trade, n°7). International Federation of Coalitions for Cultural Diversity (2020), <https://orbi.uliege.be/bitstream/2268/251195/1/SEPTEMBER-No7.pdf>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>5</sup> Zygmuntowski J. J., Chojecka K., Roy S. A., *Podatek cyfrowy od gigantów. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*, Instrat Policy Paper 02/2020 (2020), [https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02\\_2020-1.pdf](https://instrat.pl/wp-content/uploads/2020/05/Podatek-cyfrowy-od-gigantow-Instrat-Policy-Paper-02_2020-1.pdf), [dostęp: 19.03.2025 r.].

| Strenghts (mocne strony)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Weaknesses (słabe strony)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dodatkowe wpływy do budżetu państwa w wysokości nawet do 1,7-3,4 mld zł</li> <li>• Zgoda/zrozumienie społeczne i ogólne poparcie dla podatku cyfrowego</li> <li>• Zapewnienie większej równości podatkowej przedsiębiorstw i działanie na rzecz polskich przedsiębiorców</li> <li>• Zwiększenie transparentności nt. przychodów międzynarodowych firm technologicznych w Polsce</li> <li>• Stworzenie zasobów do budowania suwerenności cyfrowej</li> <li>• Uspołecznienie zysków z przetwarzania danych obywateli i obywaterek</li> <li>• Zapewnienie udziału sektora Big Tech w utrzymaniu infrastruktury cyfrowej</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Większy poziom skomplikowania systemu podatkowego i utrudnienia prowadzenia działalności cyfrowej w Polsce</li> <li>• Trudności z wprowadzeniem podatku cyfrowego z uwagi na silne lobby cyfrowe i naciski innych państw</li> </ul>                                                                                         |
| Opportunities (szanse)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Threats (zagrożenia)                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Utworzenie funduszu celowego, z którego środki mogłyby zostać przeznaczone m.in. na działania B+R, budowę niezależnej infrastruktury, wzmacnianie odporności społeczeństwa w sferze informacyjnej (w tym wspieranie dziennikarstwa i wysokiej jakości treści medialnych, przeciwdziałanie dezinformacji), wspieranie rozwoju godnych zaufania innowacji, edukację technologiczną</li> <li>• Dyplomacja ekonomiczna - zachęcenie innych państw do wprowadzania DST, co może przełożyć się na wypracowanie regulacji na poziomie unijnym</li> </ul>                                                                               | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Wzrost cen usług związany z przerzucaniem części kosztów na kontrahentów dużych podmiotów gospodarki cyfrowej oraz na konsumentów</li> <li>• Zniechęcenie międzynarodowych firm technologicznych do inwestycji w Polsce</li> <li>• Narażenie relacji z kluczowym sojusznikiem Polski, jakim są Stany Zjednoczone</li> </ul> |

## Strenghts (mocne strony)

### **Dodatkowe wpływy do budżetu państwa w wysokości nawet do 1,7-3,4 mld zł w pierwszym roku obowiązywania (wariant szeroki)**

Wprowadzenie podatku od usług cyfrowych w Polsce pozwoli wygenerować dodatkowe wpływy do budżetu państwa. Ich wysokość zależeć będzie od wysokości stawki podatkowej, a także od katalogu usług objętych DST. W wariantcie szerokim stawka podatku od usług cyfrowych wyniosłaby od 3 do 6%, co mogłoby wygenerować 1,7-3,4 mld zł dochodów podatkowych w pierwszym roku obowiązywania, czyli w 2027 r. i dalej urosnąć nawet do 3-6,1 mld zł w 2030 r. wraz z ostrożnie oszacowaną dynamiką wzrostu w poszczególnych sektorach i subsektorach. W wariantcie wąskim przy stawce podatku 5-7,5%

wpływy do budżetu państwa wyniosłyby ok. 480-720 mln zł w roku 2027, a ok. 0,8-1,2 mld zł w 2030.

Wpływy te mogłyby zasilić nie tylko budżet państwa, lecz także fundusz celowy, z którego środki przeznaczone byłyby chociażby na rozwój godnych zaufania usług technologicznych (w tym sztucznej inteligencji), działania badawczo-rozwojowe w dziedzinach o strategicznym znaczeniu dla bezpieczeństwa państwa, budowanie odporności społeczeństwa w sferze informacyjnej (w tym wsparcie dziennikarstwa i dostarczania wysokiej jakości treści medialnych, przeciwdziałanie dezinformacji i fact-checking w mediach publicznych i prywatnych).

### **Zgoda/zrozumienie społeczne i ogólne poparcie dla podatku cyfrowego**

Opinia publiczna wykazuje coraz większe zainteresowanie sprawami cyfrowymi: modelami biznesowymi platform, prywatnością danych osobowych, prawami użytkowników sieci. W efekcie działania firm sektora Big Tech nie są już przyjmowane bezkrytycznie. Pokazał to chociażby sprzeciw społeczny w stosunku do zapowiedzianego przez firmę Meta planu szkolenia AI na postach, zdjęciach i ich podpisach, opublikowanych na Facebooku i Instagramie<sup>6</sup>. Tym samym, mając na uwadze, że podatek cyfrowy ma za zadanie zapewnić większą sprawiedliwość społeczną (poprzez zagwarantowanie, że część zysków generowanych przez globalne korporacje w Polsce przeznaczona zostanie na rzecz rozwoju państwa), można spodziewać się jego pozytywnego odbioru przez obywateli.

### **Zapewnienie większej równości podatkowej przedsiębiorstw i działanie na rzecz polskich przedsiębiorców** (wyrównywanie szans pomiędzy przedsiębiorcami, *leveling the playing field*)

Polskie firmy często muszą zmagać się z rygorystycznymi regulacjami i wysokimi obciążeniami podatkowymi, podczas gdy globalne korporacje korzystają z luk w prawie lub preferencyjnych warunków. Dla przykładu, chińska platforma e-commerce Shein, która w 2024 r. odnotowała 38 mld USD przychodów na świecie (wzrost o 19% w stosunku do poprzedniego roku<sup>7</sup>), podobnie jak inne podmioty z Chin, takie jak Temu czy Aliexpress, unikała sprawiedliwego opodatkowania w UE, wykorzystując m.in. zwolnienie z cła produktów o jednostkowej wartości sprzedaży poniżej 150 EUR.

### **Zwiększenie transparentności nt. przychodów międzynarodowych firm technologicznych w Polsce**

Obecnie firmy sektora Big Tech mają bardzo ograniczone obowiązki raportowania w Polsce. Wprowadzie ich spółki-matki publikują coroczne sprawozdania finansowe, jednak przedstawiają one globalne wyniki. Co więcej, opisane przychody mają niski stopień granularności - często nie jest jasne, jaki udział w przychodach mają konkretne usługi. Wprowadzenie DST wiązałoby się ze zobowiązaniem tych firm do regularnego raportowania zakresu działalności i składania deklaracji wykazującej podstawę opodatkowania tj. przychody generowane w Polsce z konkretnych usług.

---

<sup>6</sup> Rzeczpospolita, *Meta nie będzie "karmić" AI naszymi danymi z Facebooka oraz Instagrama* (2024), <https://www.rp.pl/dane-osobowe/art40654911-meta-nie-bedzie-karmic-ai-naszymi-danymi-z-facebook-a-oraz-instagram>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>7</sup> Reuters, *Shein's annual profit down by more than a third* (2025), *FT reports* <https://www.reuters.com/business/retail-consumer/sheins-profits-drop-by-more-than-third-2024-ft-reports-2025-02-23/>, [dostęp: 19.03.2025 r.]



## **Budowanie suwerenności cyfrowej**

Wprowadzenie DST stanowiłoby ważny sygnał polityczny, podkreślający, że Polska dąży do uniezależnienia się od zewnętrznych wpływów w podejmowaniu kluczowych decyzji dla przyszłości kraju. Ponadto, środki z podatku cyfrowego mogłyby zostać wykorzystane na działania badawczo-rozwojowe w obszarach o strategicznym znaczeniu dla bezpieczeństwa państwa i budowę niezależnej infrastruktury zarządzanej przez podmioty publiczne lub spółdzielcze, w tym wyspecjalizowanych platform cyfrowych wspierających naukę, edukację i ochronę zdrowia<sup>8</sup>.

## **Uspołecznienie zysków z przetwarzania danych obywateli i obywaterek**

Platformy cyfrowe znaczną część modelu biznesowego opierają na zbieraniu i przetwarzaniu danych użytkowników, głównie w celach marketingowych. Równocześnie wyroki sądów potwierdzają wartość ekonomiczną danych i wskazują, że za pozornie darmowe usługi użytkownik w rzeczywistości „płaci” informacjami o sobie<sup>9</sup>. Pomimo kapitalizowania się na polskich użytkownikach (rynek reklamy online w Polsce w 2023 roku osiągnął 7,768 mld zł<sup>10</sup>) globalne korporacje technologiczne nie odprowadzają podatków w naszym kraju, co ogranicza uspołecznienie zysków i możliwości ich redystrybucji.

## **Zapewnienie sprawiedliwego kontrybuowania firm Big Tech w utrzymaniu infrastruktury cyfrowej**

Giganci technologiczni korzystają z infrastruktury cyfrowej, a sprawne funkcjonowanie ich platform jest silnie związane z rynkiem telekomunikacyjnym. Równocześnie, w przeciwieństwie do firm z sektora telekom (które zobowiązane są uiszczania corocznej opłaty telekomunikacyjnej), nie przeznaczają części swoich zysków na działania prowadzone przez Ministra Cyfryzacji oraz Prezesa UKE związane z utrzymywaniem jakości usług w zakresie telekomunikacji. Tym samym, mimo opierania modeli biznesowych na ruchu w sieci, podmioty te nie finansują utrzymania i rozwijania usług i infrastruktury telekomunikacyjnej. Zobowiązania wynikające z DST zapewniłyby więc większą sprawiedliwość na rynku i mogłyby zostać przeznaczone m.in. na rozwój i utrzymanie infrastruktury.

## **Weaknesses (słabe strony)**

### **Większy poziom skomplikowania systemu podatkowego i utrudnienie prowadzenia działalności cyfrowej w Polsce**

Wprowadzenie podatku cyfrowego bez uzyskania kompromisu na poziomie ponadnarodowym może doprowadzić do zwiększenia poziomu skomplikowania systemu podatkowego i utrudnić prowadzenie działalności cyfrowej w Polsce. Organizacje reprezentujące biznes w Polsce wyrażały w ostatnich latach obawy, że DST będzie miał

---

<sup>8</sup>Oko.press, NGO-sy apelują do rządu, by się nie bał Big Techów i poparł podatek cyfrowy (2025), <https://oko.press/podatek-cyfrowy-apel-do-rzadu-ngos>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>9</sup> Jan J. Zygmuntowski, Blanka Wawrzyniak, *Ekonomiczna wartość danych a ochrona użytkowników-konsumentów na cyfrowych platformach* Glosa do wyroku Okręgowego Sądu Administracyjnego w Łacjum z dnia 10 stycznia 2020 r., nr 261/2020 (2020), <https://press.wz.uw.edu.pl/cgi/viewcontent.cgi?article=1827&context=ikar>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>10</sup> iab, Adex, *Reklama online utrzymuje dwucyfrowy wzrost - wyniki za rok 2023* (n.d.), [https://iabadex.pl/wyniki\\_2023q4.php](https://iabadex.pl/wyniki_2023q4.php), [dostęp: 19.03.2025 r.].



niewielką skuteczność, mimo konieczności zbudowania skomplikowanego i kosztownego systemu oraz zachęcały do wypracowania rozwiązania na poziomie OECD<sup>11</sup>;

### **Trudności z wprowadzeniem podatku cyfrowego z uwagi na silne lobby cyfrowe**

Jak wynika z raportu Corporate Europe Observatory and LobbyControl, branża technologiczna ma większe wpływy polityczne niż sektor farmaceutyczny, finansowy czy energetyczny. W ostatnich latach przeznaczała ponad 97 milionów EUR rocznie na lobbing w Unii Europejskiej. Co więcej, za niemal jedną trzecią wydatków na wywieranie wpływu odpowiadało jedynie 10 firm. Wśród nich liderami są Alphabet, Meta i Microsoft, które na działania te przeznaczają po ponad 5 milionów EUR. Pozostałe firmy to m.in. Apple, Huawei, Amazon Europe, QUALCOMM, Intel oraz IBM<sup>12</sup>. Choć badanie dotyczyło wydatków na działania w Brukseli, to firmy te dysponują silnym zapleczem lobbingowym także w Polsce<sup>13</sup>.

## **Opportunities (szanse)**

### **Możliwość utworzenia funduszu celowego na rozwój innowacji i wspieranie obywateli w zrównoważonym i efektywnym wykorzystywaniu nowych technologii**

Tak jak wskazaliśmy wraz z innymi organizacjami pozarządowymi w liście otwartym dot. suwerenności cyfrowej<sup>14</sup>, taki fundusz mógłby wspierać: działania badawczo-rozwojowe w dziedzinach o strategicznym znaczeniu dla naszego bezpieczeństwa; budowę otwartej i niezależnej infrastruktury, zarządzanej przez podmioty publiczne lub spółdzielcze, budowanie odporności społeczeństwa w sferze informacyjnej, rozwój godnych zaufania usług technologicznych zgodnych z europejskimi standardami, otwieranie danych publicznych, badanie szkód związanych z rosnącą ekspozycją społeczeństwa na zagrożenia technologiczne i przeciwdziałanie im, edukację technologiczną dzieci i dorosłych, w tym praktyczną naukę higieny cyfrowej, oraz kampanie tłumaczące społeczeństwu korzyści płynące z polskich i europejskich regulacji rynku cyfrowego.

### **Dyplomacja ekonomiczna**

Wprowadzenie DST w Polsce może zainspirować inne państwa z Europy Środkowo-Wschodniej do wprowadzania nowej daniny w obszarze cyfrowym. Co więcej, może przełożyć się na wypracowanie spójnej regulacji na poziomie unijnym.

---

<sup>11</sup> Związek Przedsiębiorców i Pracodawców, *Podatek cyfrowy i wynikające z niego zagrożenia* (2019), <https://zpp.net.pl/wp-content/uploads/2019/11/Podatek-cyfrowy-i-wynikaj%C4%85ce-z-niego-zagro%C5%BCenia.pdf>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>12</sup> Corporate Europe Observatory and LobbyControl e.V., *Big Tech's Web of Influence in the EU* (2021), <https://corporateeurope.org/sites/default/files/2021-08/The%20lobby%20network%20-%20Big%20Tech%27s%20web%20of%20influence%20in%20the%20EU.pdf>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>13</sup> Wyborcza.biz, *Big techy, wielkie interesy i wielki lobbing. Oto pięć strategii, dzięki którym spółki technologiczne owijają sobie rządy wokół palca* (2024), <https://wyborcza.biz/biznes/7177150.31081770.big-techy-wielkie-interesy-i-wielki-lobbing-oto-piec-strategii.html>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>14</sup> List otwarty, skierowany do Ministra Finansów oraz Ministra Cyfryzacji dot. suwerenności cyfrowej: <https://instrat.pl/podatek-cyfrowy-list-otwarty/>, [dostęp: 19.03.2025]

## Threats (zagrożenia)

### **Wzrost cen usług związany z przerzucaniem części kosztów na kontrahentów dużych podmiotów gospodarki cyfrowej oraz na konsumentów**

Jednym z głównych argumentów podnoszonych przez przeciwników wprowadzenia DST jest obawa, że nowe obciążenia podatkowe mogą zostać przeniesione na kontrahentów, a w dalszej kolejności końcowych odbiorców usług. Niemniej, biorąc pod uwagę wysoką marżowość usług cyfrowych<sup>15</sup>, można oceniać, że przedsiębiorstwa technologiczne nadal będą w stanie generować wysokie zyski i utrzymać swoją rentowność, nawet po wprowadzeniu dodatkowego podatku. Nowa danina stanowiłaby niewielką część ich marży, a więc niekoniecznie spowodowałaby podniesienie cen dla kontrahentów i konsumentów<sup>16</sup>. Potencjalna skala przeniesienia ciężaru podatkowego jest zależna od elastyczności cenowej i siły przetargowej konsumentów i kontrahentów względem firm obłożonych podatkiem – wskaźniki te są różne przy każdym z rozpatrywanych zakresów usług i zostały opisane w rozdziale 5.

### **Zniechęcenie międzynarodowych firm technologicznych do inwestycji w Polsce**

Sceptycy podatku cyfrowego wskazują, że długofalowo dodatkowy koszt po stronie przedsiębiorstw cyfrowych może przekładać się na niższy poziom inwestycji i mniejszą skłonność firm do tworzenia miejsc pracy. Warto jednak zauważyć, że zwykle inwestycje te nie są proporcjonalne do potencjału gospodarczego Polski oraz możliwości finansowych firm technologicznych. Co więcej, środki przekazywane przez gigantów cyfrowych często wymagają przeznaczania ich są na szkolenia czy wdrażanie narzędzi tych podmiotów. Tym samym prowadzą do uzależnienia państwa i jego obywateli od dostawców spoza Europy, a jednocześnie zagwarantowania zysków zagranicznych korporacji w przyszłości.

### **Narażenie relacji z kluczowym sojusznikiem Polski, jakim są Stany Zjednoczone**

Zapowiedź wprowadzenia podatku cyfrowego w Polsce niezwłocznie wywołała reakcję po stronie USA i została skrytykowana przez nominowanego przez Donalda Trumpa ambasadora USA w Polsce. Administracja USA zapowiedziała także cła na produkty z państw, które wprowadziły DST (np. Francję i Kanadę). Równocześnie, warto przypomnieć, że propozycje podobnych środków odwetowych pojawiały się już w poprzednich latach, jednak finalnie nie zostały one wprowadzone<sup>17</sup>. Co więcej, państwa, w których podatek już obowiązuje, zapowiedziały, że nie zamierzają się z niego wycofywać pomimo nacisków ze strony USA<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> Visual Capitalist, *Visualizing How Big Tech Companies Make Their Billions* (2023), <https://www.visualcapitalist.com/big-tech-companies-billions/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>16</sup> Tezę tę wydają się potwierdzać doświadczenia z wprowadzeniem podatku od usług streamingowych – pomimo wprowadzenia podatku cyfrowego w Polsce, w pierwszym roku obowiązywania tej daniny koszt pakietu podstawowego na platformie Netflix spadł. Choć w późniejszych latach niektóre opłaty za usługi VOD zostały podwyższone, nie było to związane wyłącznie z wprowadzeniem podatku, lecz z ogólnym wzrostem cen tych usług na całym świecie.

<sup>17</sup> Reuters, *U.S. drops tariff threat in digital tax transition deal with European countries* (2021), <https://www.reuters.com/world/europe/european-countries-reach-digital-services-tax-deal-with-us-2021-10-21/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>18</sup> Bloomberg, *France Says It Will Keep Digital Tax Despite Retaliation Risk* (n.d.), <https://www.bloomberg.com/news/articles/2025-02-10/france-says-it-will-keep-digital-tax-despite-retaliation-risk>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

## 2. Przedstawienie typów zdarzeń objętych opodatkowaniem

W 2018 roku Komisja Europejska opublikowała projekt Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych, który miał na celu stworzenie jednolitego mechanizmu poboru podatku od skonsolidowanych przychodów uzyskanych z świadczenia określonych usług cyfrowych<sup>19</sup>. Proponowane rozwiązanie zakładało wprowadzenie stosunkowo prostego podatku, wynoszącego 3%, stosowanego do czasu opracowania ewentualnych globalnych rozwiązań na poziomie OECD. Model ten miał opierać się na specyficznym rodzaju podatku (*Digital Services Tax, DST*), który byłby pobierany bezpośrednio przez każde państwo członkowskie od podatnika, w zależności od tego, w których państwach uzyskał on przychody z danych usług. Zgodnie z artykułem 4 ust. 6 Dyrektywy, jeśli przedsiębiorstwo należałoby do skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej, progi dochodowe miały być stosowane z uwzględnieniem skonsolidowanych przychodów grupy.

Równocześnie, Komisja Europejska przedstawiła propozycję długotrwałego rozwiązania w ramach systemów podatku od osób prawnych, które przewidywało umożliwienie państwom członkowskim opodatkowanie zysków generowanych przez przedsiębiorstwa posiadające "znaczącą obecność cyfrową" na ich terytorium, niezależnie od fizycznej obecności tych podmiotów. Proponowana koncepcja "znaczącej obecności cyfrowej" miałyby być oparta na istniejących międzynarodowych zasadach podatkowych, tworząc nową kategorię tzw. stałego zakładu (*permanent establishment, PE*). Wprowadzenie takiej regulacji wymagałoby jednak wspólnej reformy krajowych systemów podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) i stosowania zasad przypisywania zysków przedsiębiorstwom cyfrowym. Z tego powodu można spodziewać się, że wprowadzenie podatku w takiej formie na arenie międzynarodowej byłoby utrudnione.

Wiele państw członkowskich UE podjęło więc własne inicjatywy dotyczące podatku cyfrowego, opierając się na pracach Komisji Europejskiej na rzecz podatku od określonych usług cyfrowych. Na uznanie zasługują chociażby rozwiązania włoskie i francuskie. Przewidują one szeroki katalog zdarzeń/usług podlegających opodatkowaniu oraz precyzyjnie wskazane wyłączenia (pozwalające uniknąć niepewności prawnej i obciążenia podmiotów, które obciążone być nie powinny). Obejmują nałożenie stosunkowo prostego podatku przychodowego, który będzie obowiązywał do momentu ewentualnego przyjęcia jednolitych globalnych rozwiązań. Zakładają pobór podatku od skonsolidowanych przychodów brutto podmiotów świadczących określone usługi cyfrowe, a stawka podatkowa wynosi 3%.

Konstrukcja podatku cyfrowego przyjęta w niniejszym raporcie zaprojektowana została w oparciu o rozwiązania Komisji oraz najlepsze praktyki międzynarodowe. W odniesieniu do zdarzeń/typów usług, które w naszej opinii powinny zostać objęte opodatkowaniem, proponujemy przyjęcie maksymalnie szerokiego katalogu (wzorem Francji i Włoch) uwzględniającego precyzyjne wyłączenia niektórych obszarów.

---

<sup>19</sup> Rada Unii Europejskiej, *Wniosek dotyczący Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych* (2018), <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/pl/pdf>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

## 2.1. Analiza zdarzeń objętych opodatkowaniem - podejście oparte na usługach cyfrowych

1. **Usługi cyfrowej reklamy ukierunkowanej (profilowanie)** - usługi polegające na umieszczaniu, za pośrednictwem interfejsu cyfrowego, konkretnych reklam skierowanych do określonych użytkowników. Usługa ta oparta jest na budowaniu profilu użytkownika na podstawie pozyskanych o nim informacji i dostosowywania reklam do jego indywidualnych preferencji i zachowań. Przykładem takich usług są reklamy wyświetlane na platformach społecznościowych czy w wyszukiwarkach internetowych (ang. *search engine marketing*, SEM).
2. **Usługi przekazywania danych** - usługi oparte na sprzedaży bądź licencjonowaniu danych, które zostały zgromadzone na temat użytkowników oraz ich działań na platformach. Usługi te obejmują transfer informacji o zainteresowaniach użytkowników, ich nawykach zakupowych, lokalizacji, czy innych danych wydedukowanych z tego, w jaki sposób osoba wchodzi w interakcję z interfejsami cyfrowymi (*derived data*). Dane te są wykorzystywane chociażby do wspomnianych wyżej celów marketingowych bądź do podnoszenia skuteczności świadczonych usług.
3. **Usługi interfejsu cyfrowego** - odnoszą się do udostępniania wielostronnego cyfrowego oprogramowania (np. w postaci platformy, aplikacji), które umożliwiają interakcję między użytkownikami. Tego rodzaju usługi obejmują platformy, które pozwalają na wymianę informacji, towarów lub usług pomiędzy różnymi stronami. Przykładem takich usług są marketplace'y, aplikacje umożliwiające współdzielenie zasobów (np. aplikacje taksówkarskie), czy inne platformy, które ułatwiają dokonywanie transakcji lub komunikacji między użytkownikami.

Niektóre państwa (np. Kanada, Wielka Brytania) przyjęły podejście oparte na rodzajach platform cyfrowych tj. wprowadziły podatek od wyszukiwarek internetowych, mediów społecznościowych, platform e-commerce. Pragniemy jednak zwrócić uwagę, że nie jest to rozwiązanie uszyte na miarę dynamicznej ery cyfrowej i może prowadzić do szybkiego zdezaktualizowania się prawa. Nietrudno bowiem wyobrazić sobie powstanie nowych modeli biznesowych, które będą wykorzystywać cyfrowe przestrzenie odmienne od tych, które obecnie znamy.

Najlepszym przykładem jest tutaj zyskujący w ostatnich latach na popularności Chat GPT - platforma generatywnej sztucznej inteligencji, która już w ciągu pierwszych 3 miesięcy od uruchomienia "obsługiwała" 100 milionów aktywnych użytkowników miesięcznie<sup>20</sup>. W Polsce w kwietniu 2023 r. z Chata GPT korzystało ponad 2,85 mln Polaków<sup>21</sup>. Równocześnie, pomimo rosnącej popularności narzędzia oraz kapitalizowania się jego producentów na europejskich użytkownikach (danych, subskrypcjach) i twórcach internetowych (*scrapowanie* sieci do trenowania modeli AI), działalność OpenAI wymyka się tradycyjnemu systemowi fiskalnemu. Tym samym, pomimo globalnych przychodów przewidywanych na [3.7 miliarda](#) USD w 2024 r. oraz przychodów w Polsce, które można szacować na ok. 228 milionów PLN (57 mln USD), usługi dostarczane przez Open AI nie są objęte podatkiem.

<sup>20</sup> Backlinko, *ChatGPT / OpenAI Statistics: How Many People Use ChatGPT?* (2025), <https://backlinko.com/chatgpt-stats>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>21</sup> Statista, *Number of people who used ChatGPT in Poland from December 2022 to March 2023* (2024), <https://www.statista.com/statistics/1381170/poland-chatgpt-usage/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

### 3. Analiza porównawcza rozwiązań przyjętych w wybranych państwach

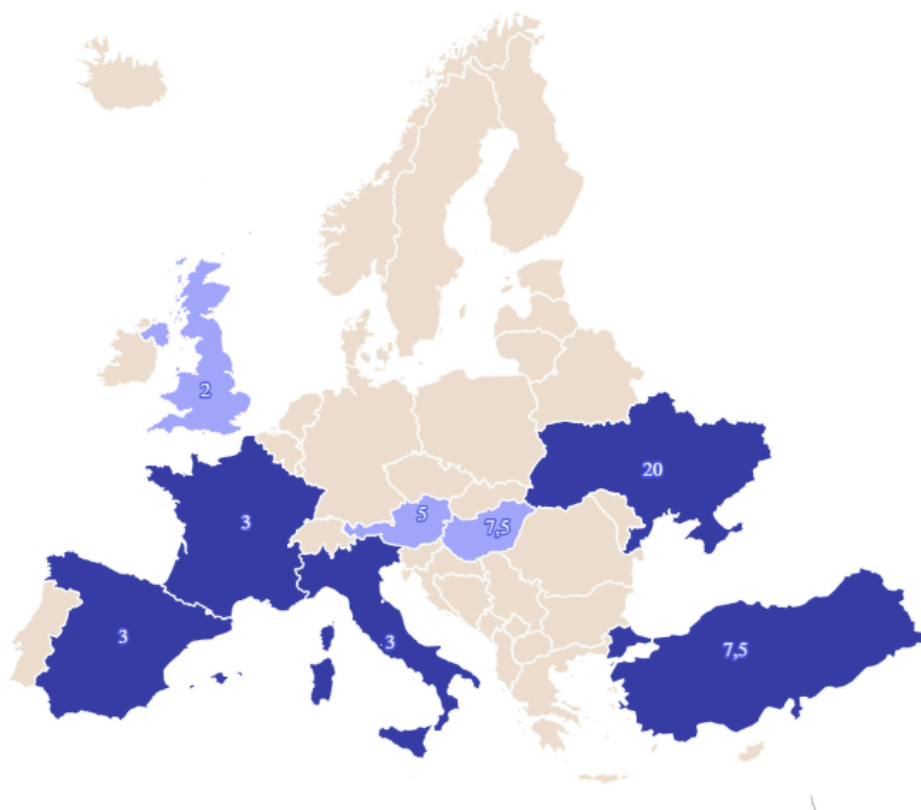
Poniższy rozdział zawiera komparatywne opracowanie dot. obowiązujących regulacji w obszarze opodatkowania przychodów lub działalności podmiotów czerpiących zyski z działalności gospodarczej w obszarze usług i produktów cyfrowych.

Z powodu braku konsensusu pomiędzy państwami członkowskimi działania UE zatrzymały się na etapie szkicu Dyrektywy Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych z 2018 r. Tym samym, wobec opóźnień we wdrożeniu propozycji OECD, jak i braku zgody co do wprowadzenia DST na poziomie unijnym, wiele krajów podjęło własne działania w zakresie podatku cyfrowego. Przyjęte przez europejskie kraje stawki i zakres podatku (wąski - ograniczony do reklamy cyfrowej lub szeroki - obejmujących także udostępnianie interfejsu cyfrowego) ilustruje poniższa mapa. Rozwiązania te zbliżone są do wypracowanych przez KE założeń z ww. projektu Dyrektywy Rady.

#### Państwa europejskie, w których obowiązuje podatek od usług cyfrowych

Kolor wg zakresu podatku, etykiety wskazują wartości podatku w %

Zakres podatku: ■ Szeroki ■ Wąski



Źródło: Oprac. Instrat na podstawie Tax Foundation, Vatcalc.com, inne opracowania.

\* W Ukrainie objęte VAT na poziomie 20%. Na Węgrzech zawieszony.

 instrat

Poniżej przedstawiamy tabelę z zestawieniem rozwiązań przyjętych w wybranych państwach zarówno z UE, jak i spoza UE.

**Tabela 1. Analiza porównawcza rozwiązań w zakresie DST w wybranych państwach**

| Państwo | Wejście w życie | Stawka i progi                                                                                                                                                                              | Zakres opodatkowanych usług                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Wyłączenia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Przychody z ostatnich lat                                                                                                 |
|---------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Francja | 2019            | <p><b>Stawka:</b> 3%</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto z usług cyfrowych we Francji:</b> 25 mln EUR</p> <p><b>Próg dla przychodu z usług cyfrowych w skali globalnej:</b> 750 mln EUR</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• udostępnianie interfejsu cyfrowego (tj. marketplace'y, na których użytkownicy mogą dokonywać transakcji; portale sieciujące użytkowników)</li> <li>• ukierunkowana reklama oraz przesyłanie danych o użytkownikach wykorzystywanych w celach reklamowych</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• usługi płatnicze i platformy oferujące same treści (np. komunikatory)</li> <li>• sprzedaż bezpośrednia dóbr lub usług pomiędzy użytkownikami,</li> <li>• platformy streamingowe</li> <li>• usługi świadczone w ramach grupy kapitałowej</li> <li>• obrót danymi dla celów wewnętrznych, innych niż marketingowe</li> </ul> | <p><b>2025 (plan):</b><br/>774 mln EUR</p> <p><b>2024 (plan):</b><br/>756 mln EUR</p> <p><b>2023:</b><br/>680 mln EUR</p> |

| Państwo   | Wejście w życie | Stawka i progi                                                                                                                                                                   | Zakres opodatkowanych usług                                                                                                                                                                                                                                                                 | Wyłączenia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Przychody z ostatnich lat                                                                                         |
|-----------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Hiszpania | 2021            | <p><b>Stawka:</b> 3%</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto z usług cyfrowych w Hiszpanii:</b> 3 mln EUR</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto w skali globalnej:</b> 750 mln EUR</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• usługi reklamy ukierunkowanej online,</li> <li>• usługi pośrednictwa internetowego (udostępniania wielostronnych interfejsów cyfrowych),</li> <li>• przesyłanie danych użytkowników generowanych za pośrednictwem interfejsów cyfrowych</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• sprzedaż towarów lub usług online za pośrednictwem strony internetowej ich dostawcy, w której dostawca nie działa jako pośrednik (handel elektroniczny związany z działalnością detaliczną);</li> <li>• sprzedaż towarów lub usług między użytkownikami końcowymi w ramach usługi pośrednictwa online (np. usługi wynajmu);</li> <li>• usługi pośrednictwa online, gdy głównym celem jest dostarczanie użytkownikom treści cyfrowych lub świadczenie im usług komunikacyjnych lub płatniczych;</li> <li>• transakcje, w których uczestniczy bezpośrednio lub pośrednio 100% zaangażowanych podmiotów grupy</li> <li>• regulowane usługi finansowe świadczone przez regulowane podmioty finansowe.</li> </ul> | <p><b>2024:</b> 375 mln EUR (od I do XI.2024)</p> <p><b>2023:</b> 303 mln EUR</p> <p><b>2022:</b> 278 mln EUR</p> |



| Państwo         | Wejście w życie | Stawka i progi                                                                                                                                                                  | Zakres opodatkowanych usług                                                                                                                                                                             | Wyłączenia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Przychody z ostatnich lat                                                                                                  |
|-----------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Austria         | 2020            | <p><b>Stawka:</b> 5%</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto z usług cyfrowych w Austrii:</b> 25 mln EUR</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto w skali globalnej:</b> 750 mln EUR</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• świadczenie usług reklamowych online</li> </ul>                                                                                                                |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | <p><b>2024:</b><br/>100 mln EUR</p> <p><b>2023:</b><br/>103 mln EUR</p> <p><b>2022:</b><br/>96,3 mln EUR</p>               |
| Wielka Brytania | 2020            | <p><b>Stawka:</b> 2%</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto z usług cyfrowych w UK:</b> 25 mln GBP</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto w skali globalnej:</b> 500 mln GBP</p>      | <p>Usługi świadczone za pośrednictwem:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• wyszukiwarek internetowych,</li> <li>• platform mediów społecznościowych,</li> <li>• platform e-commerce</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• usługi finansowe i płatnicze</li> <li>• strony internetowe, które umożliwiają jedynie wyszukiwanie: <ul style="list-style-type: none"> <li>○ materiałów dostępnych na tej stronie internetowej, lub</li> <li>○ materiałów dostępnych na tej stronie internetowej oraz na stronach ściśle powiązanych z nią.</li> </ul> </li> </ul> | <p><b>2023-2024:</b><br/>678 mln GBP</p> <p><b>2022-2023:</b><br/>567 mln GBP</p> <p><b>2021-2022:</b><br/>380 mln GBP</p> |

| Państwo | Wejście w życie | Stawka i progi                                                                                                                                                 | Zakres opodatkowanych usług                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | Wyłączenia                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Przychody z ostatnich lat                                                                                                  |
|---------|-----------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Kanada  | 2024            | <p><b>Stawka:</b> 3%</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto w Kanadzie:</b> 20 mln CAD</p> <p><b>Próg dla przychodu brutto w skali globalnej:</b> 750 mln EUR</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Usługi internetowych marketplace'ów (rozumiane szeroko, obejmują także usługi portali gospodarki współdzielenia);</li> <li>• Usługi reklamy online;</li> <li>• Usługi mediów społecznościowych;</li> <li>• Transakcje sprzedaży bądź licencjonowania danych użytkowników</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• platformy płatnicze, platformy oferujące usługi kredytowe lub finansowe;</li> <li>• usługi magazynowania i wysyłki;</li> <li>• przychody uznawane za pochodzące z internetowego marketplace'u, usług reklamy online lub usług mediów społecznościowych wynikające z transakcji między członkami skonsolidowanej grupy</li> <li>• przychody uzyskane przez platformę mediów społecznościowych za zapewnienie dostępu do jej własnych treści</li> <li>• przychody z danych użytkowników uzyskane ze sprzedaży lub licencjonowania danych, które pochodzą z transakcji między członkami skonsolidowanej grupy</li> </ul> | <p><b>2023-2024:</b><br/>800 mln CAD</p> <p><b>2022-2023:</b><br/>700 mln CAD</p> <p><b>2021-2022:</b><br/>200 mln CAD</p> |

## 3.1. Francja

### Charakterystyka

Francuska ustawa o podatku od usług cyfrowych (DST) została podpisana i opublikowana w dzienniku urzędowym, a jej obowiązywanie zostało ustalone wstecznie od 1 stycznia 2019 r.

Niedługo po wprowadzeniu DST, minister finansów Francji poinformował o zawieszeniu poboru DST za 2020 r. do grudnia 2020 r. w ramach porozumienia ze Stanami Zjednoczonymi, które zgodziły się wstrzymać nałożenie ceł na francuskie towary w ramach odwetu za DST. Równocześnie francuskie organy podatkowe wydały komunikat, w którym podkreślono, że DST za 2019 r. nie jest objęty zawieszeniem i musi zostać zadeklarowany oraz uiszczony w kwietniu 2020 r., z uwzględnieniem raty zapłaconej w listopadzie 2019 r.

Minister finansów potwierdził również, że pobór DST za 2020 r. nastąpi niezależnie od wyniku negocjacji w ramach OECD. Wskazał, że pandemia COVID-19 zmniejsza szanse na globalne porozumienie, a podatek jest tym bardziej uzasadniony, gdyż firmy cyfrowe radzą sobie lepiej niż większość przedsiębiorstw.

8 kwietnia 2021 r. francuskie organy podatkowe opublikowały ostateczne przepisy dotyczące DST, które doprecyzowały kluczowe kwestie, takie jak definicja pośrednictwa cyfrowego, sposób obliczania zobowiązań podatkowych, niezależne transakcje gospodarcze, cyfrowe treści oraz wyjątki dla usług wewnątrzgrupowych.

W 2024 Komisja Finansów Zgromadzenia Narodowego zaproponowała poprawki mające na celu podwyższenie stawki podatku od usług cyfrowych (DST) z obecnych 3% do 4%, 5% lub 6%. Jedna z grup, składająca się z dziewięciu prawodawców, poparła wzrost stawki do 5%, argumentując, że przyniosłoby to ponad 500 milionów EUR dodatkowych wpływów do budżetu państwa. Według autorów poprawki, propozycja ta wynikała z dążenia do większej sprawiedliwości podatkowej i miała na celu uniknięcie podnoszenia podatków dla osób pracujących i tych, którzy przepracowali całe życie. Poprawka jednak nie została ostatecznie przyjęta.

Były prezydent USA zadeklarował, że - w odpowiedzi na ten podatek - od 6 stycznia 2021 r. mogą zostać nałożone dodatkowe amerykańskie cła na niektóre francuskie produkty (np. wino). Jednakże - zgodnie z komunikatem prasowym Przedstawiciela Handlowego USA - podjęto decyzję o zawieszeniu takich kar celnych.

### Konstrukcja podatku

Podstawa opodatkowania obejmuje **wszystkie przychody na całym świecie (tj. przychody brutto)** otrzymane przez podatnika (z wyłączeniem podatku VAT) za opodatkowane usługi, pomnożone przez procent odzwierciedlający proporcję opodatkowanych usług świadczonych lub dostarczanych we Francji (wskaźnik obecności we Francji).

Podatnicy muszą również być w stanie określić, kiedy usługi są świadczone we Francji. W przypadku interfejsów cyfrowych usługa jest uważana za świadczoną we Francji, gdy transakcja jest podejmowana przez użytkownika znajdującego się tam lub gdy użytkownik ma otwarte konto we Francji, które umożliwia mu dostęp do usług platformy. Reklama ukierunkowana jest świadczona we Francji, gdy reklama jest umieszczana na interfejsie cyfrowym, z którego korzysta użytkownik znajdujący się we Francji, lub gdy sprzedawane dane pochodzą z konsultacji jednego z tych interfejsów przez użytkownika znajdującego się

we Francji. To, czy użytkownik znajduje się we Francji, jest ustalane na podstawie jego adresu IP bądź innych metod.

## **Zakres opodatkowanych usług**

Opodatkowaniu podlegają dwie kategorie usług, podzielone następnie na podkategorie:

- 1) pośrednictwo cyfrowe - usługi, które umożliwiają użytkownikom wzajemną interakcję za pośrednictwem interfejsu cyfrowego
  - a) interfejs cyfrowy, który umożliwia użytkownikom przeprowadzanie transakcji (dostawa towarów lub usług)
  - b) usługi sieciowe umożliwiające użytkownikom wzajemną interakcję bez możliwości dokonywania transakcji za pośrednictwem samego interfejsu cyfrowego (np. sieci społecznościowe, usługi umożliwiające użytkownikom wspólną grę online czy spotkania).
- 2) reklama ukierunkowana (w tym sprzedaż danych do celów reklamy ukierunkowanej) spełniająca łącznie trzy warunki: (i) usługi są sprzedawane reklamodawcom lub ich agentom; (ii) komunikaty reklamowe są umieszczane na interfejsie cyfrowym; (iii) komunikaty są ukierunkowane na podstawie danych użytkowników (zebranych na samym interfejsie lub zebranych / wygenerowanych, gdy użytkownicy korzystają z innych interfejsów cyfrowych)
  - a) usługi transmisji danych użytkownika w celu umieszczania komunikatów reklamowych (ograniczone wyłącznie do transmisji danych użytkownika tylko w tym jednym celu)
  - b) usługi umieszczania reklam, które nie ograniczają się do takiej transmisji, niezależnie od tego, czy obejmują dostęp do bazy danych użytkowników.

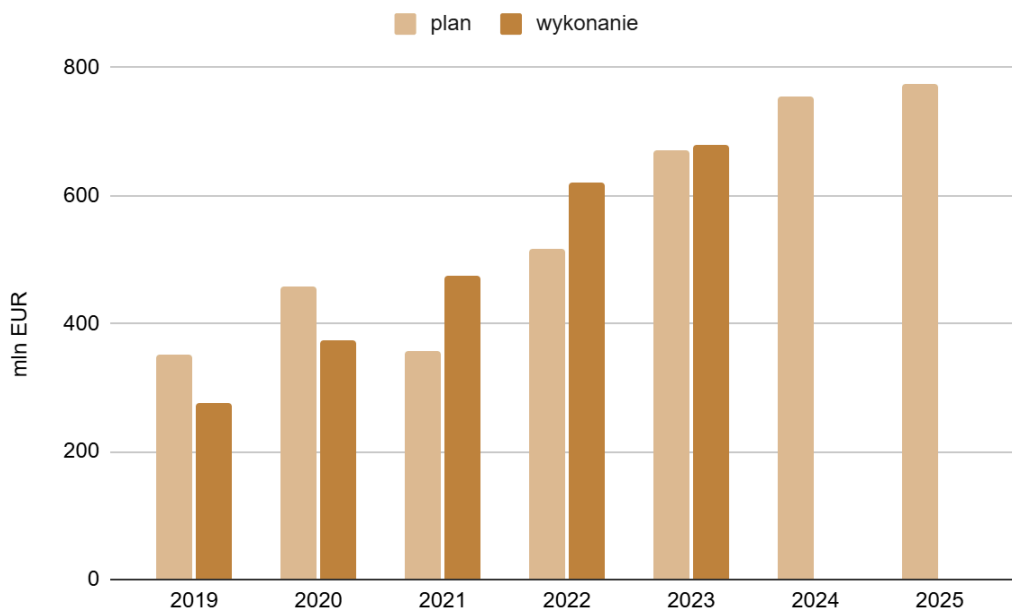
Każda z czterech podkategorii ma określony zestaw zasad dotyczący określania lokalizacji i obliczania wskaźnika usług uznawanych za świadczone lub dostarczane we Francji („wskaźnik obecności we Francji”).

## **Przychody w ostatnich latach**

Przychody z podatku od usług cyfrowych w latach 2019-2023 wzrosły 2,5-krotnie, z 277 do 680 mln EUR. Niższy od zakładanego poziom przychodów na początku tego okresu przypisuje się spowolnieniu związanemu z pandemią Covid-19, natomiast dalszy dynamiczny wzrost - zwiększeniu obrotów firm technologicznych objętych podatkiem, jak również rosnącej liczbie takich podmiotów.

Na lata 2024-2025 w projektach budżetu Francji założono ostrożnie, że przychody z DST w porównaniu z 2023 r. będą rosły znacznie wolniej niż dotąd, tj. odpowiednio do 756 mln EUR w 2023 i 775 mln EUR w 2024 r.

**Wykres 1. Przychody z podatku od usług cyfrowych we Francji - plan vs. wykonanie [mln EUR]**



Źródło: Opracowanie własne Instrat na podstawie  
<https://www.budget.gouv.fr/documentation/documents-budgetaires>.

## Inspiracje dla Polski

- odpowiednio szerokie zdefiniowanie usługi opodatkowanej - uwzględnienie zarówno pośrednictwa cyfrowego, jak i reklamy ukierunkowanej (w tym sprzedaży danych) pozwoli objąć więcej podmiotów i usług, a tym samym zapewni wyższe wpływy do budżetu państwa; co więcej, definiując szeroko usługi pośrednictwa cyfrowego możliwe jest zapewnienie większej elastyczności regulacji (na wypadek powstawania nowych modeli biznesowych czy niespotykanych dotąd usług);
- precyzyjne wskazanie wyłączeń - dotyczących chociażby podmiotów świadczących usługi płatnicze czy usługi wyświetlania wyłącznie treści generowanych przez użytkowników (np. dostawców komunikatorów); dzięki wyłączeniom możliwe jest precyzyjne określenie podmiotów, które będą podlegać obowiązkowemu opodatkowaniu oraz uniknięcie obciążenia tych, które obwarowane są innymi, specyficznymi regulacjami i nie generują zysków z usług cyfrowych definiowanych w regulacjach dot. DST.

## 3.2. Hiszpania

### Charakterystyka

3 grudnia 2020 r. rozpoczęto konsultacje dotyczące projektu dekretu określającego zasady ustalania miejsca świadczenia usług cyfrowych oraz obowiązki podatników w zakresie składania deklaracji i ewidencjonowania podatku. Konsultacje zakończono 16 grudnia 2020. 14 stycznia 2021 r. hiszpańska prasa poinformowała o odroczeniu poboru DST z powodu

braku zatwierdzenia przepisów wykonawczych oraz formularza samoewaluacji. Pierwotny termin uiszczenia podatku, przypadający na 30 kwietnia 2021 r., został przesunięty na lato 2021 r.

### **Dalszy rozwój regulacji**

10 czerwca 2021 r. hiszpański urząd skarbowy opublikował projekt wytycznych dotyczących praktycznego stosowania DST, obejmujących m.in.:

- definicję reklamy i pośrednictwa jako zdarzenia podlegającego opodatkowaniu,
- wyłączenie usług cyfrowych świadczonych między podmiotami powiązаныmi,
- obliczanie podstawy opodatkowania,
- system kar za opóźnienia w płatnościach.

11 czerwca 2021 r. sfinalizowano formularz, który należy składać elektronicznie. Podatek rozlicza się kwartalnie, a deklarację za pierwszy kwartał 2021 r. wyjątkowo przesunięto na okres rozliczeniowy za drugi kwartał (1 lipca – 2 sierpnia 2021 r.).

1 lipca 2022 r. zatwierdzono nową wersję formularza wprowadzającą możliwość "regularyzacji danych" tymczasowych, czyli informacji, które mają zostać dostarczone po ustaleniu ostatecznej kwoty.

### **Konstrukcja podatku**

Przychód brutto, od którego odprowadzany jest podatek, jest obliczany na dane zdarzenie/usługę, a nie na podstawie zagregowanej. Istotną zmianą jest tutaj pośredni, obrotowy charakter podatku: podatek naliczany jest na bieżąco przy każdej transakcji (choć rozliczany kwartalnie), a nie jak w przypadku modelu unijnego: w danym okresie rozliczeniowym.

DST dotyczy firm o rocznych przychodach globalnych przekraczających 750 mln EUR oraz przychodach z usług cyfrowych w Hiszpanii przekraczających 3 mln EUR. W przypadku grup kapitałowych progi te obowiązują na poziomie całej grupy.

Częstotliwość rozliczania podatku (kwartalnie, a nie rocznie) może rodzić dodatkowe koszty i uciążliwości administracyjne.

### **Zakres opodatkowanych usług**

Opodatkowaniu podlegają trzy kategorie usług:

- 1) usługi reklamy ukierunkowanej online - czyli każda forma cyfrowej komunikacji handlowej, której celem jest promocja produktu, usługi lub marki, skierowana do użytkowników na podstawie danych zebranych o tych użytkownikach
- 2) usługi pośrednictwa internetowego - czyli usługi udostępniania wielostronnych interfejsów cyfrowych, które pozwalają użytkownikom na regularną interakcję z innymi użytkownikami, ułatwiają dostarczanie podstawowych dostaw towarów lub usług bezpośrednio między takimi użytkownikami lub umożliwiają im lokalizowanie innych użytkowników i interakcję z nimi;
- 3) przesyłanie danych użytkowników generowanych za pośrednictwem interfejsów cyfrowych - czyli usługa przesyłania zebranych o użytkownikach danych, które zostały zebrane od użytkowników lub powstały w wyniku działań tych użytkowników na interfejsach cyfrowych

**Reklamy online**, które nie wykorzystują algorytmów opartych na profilu użytkownika, nie są uznawane za reklamę ukierunkowaną. Niemniej jednak przyjęto domniemanie, że wszystkie reklamy są reklamami ukierunkowanymi, chyba że udowodniono inaczej.

Aby zapobiec ewentualnym problemom podatkowym, wyjaśniono, że gdy podmiot zamieszczający reklamę nie jest właścicielem danej platformy cyfrowej, to to właśnie ten podmiot (a nie właściciel platformy) zostanie uznany za dostawcę usługi reklamowej.

Kryteria ustalania podstawy opodatkowania nie opierają się na udziale reklam wygenerowanych przez każdego reklamodawcę w Hiszpanii, ale [na stosunku wyświetleń reklamy](#) na urządzeniach znajdujących się na terytorium Hiszpanii i całkowitej liczby urządzeń na świecie, odniesionym do globalnego przychodu uzyskanego przez firmę za tego typu usługi.

**Usługi pośrednictwa online** podlegają podatkowi DST, jeśli odpowiedni użytkownicy znajdują się na terytorium hiszpańskim. Ma to zastosowanie w przypadku usług pośrednictwa online, w których umożliwiane jest świadczenie dostaw towarów lub usług bezpośrednio między użytkownikami i gdzie transakcja dokonywana jest przez użytkownika za pośrednictwem cyfrowego interfejsu urządzenia znajdującego się na terytorium Hiszpanii w momencie jej dokonywania.

Kryteria ustalania podstawy opodatkowania w takich przypadkach nie uwzględniają przychodów z transakcji dotyczących użytkowników uznawanych za znajdujących się w Hiszpanii, lecz opierają się na zastosowaniu współczynnika, który wyraża liczbę użytkowników uznawanych za znajdujących się na terytorium Hiszpanii w stosunku do całkowitej liczby użytkowników usługi, niezależnie od ich rzeczywistej lokalizacji. Współczynnik ten stosuje się do globalnego przychodu uzyskanego przez firmę z takich usług pośrednictwa (w przeciwieństwie do całkowitej kwoty transakcji, która uwzględnia cenę zapłaconą dostawcy, a także wymaga analizy, czy uwzględniono przychód związany z logistyką, w tym magazynowaniem lub transportem).

W przypadku innych usług pośrednictwa online, które nie polegają na bezpośrednim świadczeniu podstawowych dostaw towarów lub usług pomiędzy użytkownikami, ale na lokalizowaniu i interakcji z innymi użytkownikami (np. strony internetowe pobierające opłaty za kontakt), użytkownicy będą uznawani za znajdujących się na terytorium Hiszpanii, jeśli konto umożliwiające im dostęp do interfejsu cyfrowego zostało otwarte przy użyciu urządzenia znajdującego się na terytorium Hiszpanii w danym czasie. W takim przypadku podstawa opodatkowania będzie obejmować całkowity przychód uzyskany przez firmę od użytkowników uznawanych za znajdujących się na terytorium Hiszpanii, zgodnie z powyższymi kryteriami.

**Usługi przekazywania danych** obejmują przesyłanie danych zebranych o użytkownikach, które zostały wygenerowane w wyniku ich działań na interfejsach cyfrowych, pod warunkiem, że związane jest to z wynagrodzeniem, obejmującym zarówno sprzedaż, jak i transfery. Takie usługi cyfrowe podlegają podatkowi DST, jeżeli odpowiedni użytkownicy znajdują się na terytorium Hiszpanii. Taka sytuacja występuje, gdy dane zostały wygenerowane przez użytkownika za pośrednictwem interfejsu cyfrowego, do którego dostęp uzyskano przy użyciu urządzenia znajdującego się w Hiszpanii w momencie generowania danych.

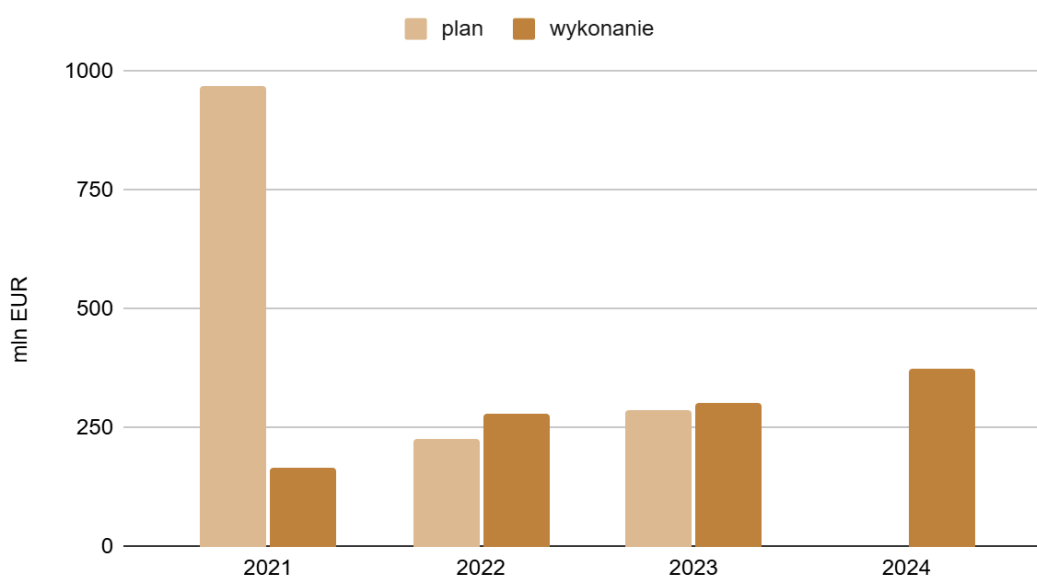
Podstawa opodatkowania w tych przypadkach ustalana jest poprzez wyliczenie odsetka użytkowników generujących takie dane i uznawanych za znajdujących się na terytorium Hiszpanii, w całkowitej liczbie użytkowników generujących dane, niezależnie od ich lokalizacji; a następnie zastosowanie go do globalnego przychodu uzyskanego przez firmę z takich usług.



## Przychody w ostatnich latach

Przychody z podatku od usług cyfrowych w pierwszym roku obowiązywania podatku okazały się kilkukrotnie niższe od planowanych, na co prawdopodobnie miał wpływ przyjęty przez Hiszpanię [sposób szacowania przyszłych wpływów](#) (skorygowano wartości uzyskane w szacunkach KE dla przychodów z podatku cyfrowego dla UE - pierwotnie ważone udziałem PKB Hiszpanii w UE - udziałem hiszpańskiej gospodarki cyfrowej w UE oraz optymistycznie założono znaczący wzrost liczby podatników ze względu na niższy niż zakładany w modelu KE próg dla przychodów w Hiszpanii - 3 mln zamiast 5 mln EUR). Podobnie jak we Francji, przychody z DST w pierwszych 4 latach obowiązywania regulacji wzrosły ponad 2-krotnie.

**Wykres 2. Przychody z podatku od usług cyfrowych w Hiszpanii - plan vs. wykonanie [mln EUR]**



\* Dane za 2024 r. dotyczą okresu styczeń-listopad 2024.

Źródło: Opracowanie własne Instrat na podstawie: <https://www.igae.pap.hacienda.gob.es/> (2021-2023) oraz [https://sede.agenciatributaria.gob.es/static\\_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes\\_Estadisticos/Informes\\_mensuales\\_recaudacion\\_tributaria/2024/IMR\\_24\\_11\\_es\\_es.pdf](https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_mensuales_recaudacion_tributaria/2024/IMR_24_11_es_es.pdf) (2024).

## Inspiracje dla Polski

- odpowiednio szerokie zdefiniowanie usługi opodatkowanej - uwzględnienie zarówno pośrednictwa cyfrowego, jak i reklamy ukierunkowanej (w tym sprzedaży danych) pozwoli objąć więcej podmiotów i usług, a tym samym zapewni wyższe wpływy do budżetu państwa; co więcej, definiując szeroko usługi pośrednictwa cyfrowego możliwe jest zapewnienie większej elastyczności regulacji (na wypadek powstawania nowych modeli biznesowych, niespotykanych dotąd usług jak np. Chat GPT);
- precyzyjne wskazanie wyłączeń - dotyczących chociażby podmiotów świadczących usługi płatnicze czy usługi wyświetlania wyłącznie treści generowanych przez użytkowników (np. dostawców komunikatorów); dzięki wyłączeniom możliwe jest

precyzyjne określenie podmiotów, które będą podlegały obowiązkowemu opodatkowaniu oraz uniknięcie obciążenia tych, które obwarowane są innymi, specyficznymi regulacjami i nie generują zysków z usług cyfrowych definiowanych w regulacjach dot. DST;

- sposób ustalania lokalizacji i kryteriów opodatkowania - w przypadku reklamy targetowanej kryteria podstawy opodatkowania nie opierają się na udziale reklam wygenerowanych przez każdego reklamodawcę w Hiszpanii, ale na stosunku wyświetleń reklamy na urządzeniach znajdujących się na terytorium Hiszpanii i całkowitej liczby urządzeń na świecie; w przypadku usług pośrednictwa nie opierają się na obecności użytkowników uznawanych za znajdujących się w Hiszpanii, lecz na zastosowaniu współczynnika, który wyraża liczbę użytkowników uznawanych za znajdujących się na terytorium Hiszpanii w stosunku do całkowitej liczby użytkowników usługi, niezależnie od ich rzeczywistej lokalizacji.

### **3.3. Austria**

#### **Charakterystyka**

Austria wprowadziła tymczasowe rozwiązanie, nakładając podatek cyfrowy na usługi reklamy cyfrowej, który obowiązuje od 1 stycznia 2020 r. W dniu 21 października 2021 r. kraj ten, wraz z innymi państwami, podpisał Wspólne Oświadczenie, zobowiązujące do zniesienia krajowych podatków od usług cyfrowych oraz wstrzymania się od wprowadzania nowych podobnych podatków po wejściu w życie Filaru 1.

Jeśli chodzi o charakterystykę podatku, to Austria zdecydowała się na opodatkowanie jedynie usług reklamy cyfrowej. Ustalono, że podlegają one opodatkowaniu, jeśli są świadczone przez reklamodawców w Austrii za wynagrodzeniem, począwszy od 1 stycznia 2020 r. Za usługę reklamy cyfrowej uznaje się taką, która jest odbierana na urządzeniu użytkownika posiadającego krajowy adres IP, oraz która jest skierowana do użytkowników w Austrii pod względem treści i formy. Miejsce świadczenia tej usługi ustala się więc na podstawie adresu IP użytkownika lub przy wykorzystaniu innych technologii geolokalizacji.

#### **Konstrukcja podatku**

Podstawą wymiaru podatku jest wynagrodzenie, które platforma otrzymuje za udostępnienie przestrzeni reklamowej od klienta (przychód z aktywności użytkowników wobec konkretnej treści reklamowej - kliknięcia, wyświetlenia, itd.). Stawka podatku wynosi 5 procent podstawy wymiaru.

Lokalizacja ustalana jest na podstawie kryterium wyświetlania treści – usługa jest więc świadczona w Austrii, jeżeli użytkownik odtworzył treść reklamową na terenie państwa. Lokalizację użytkownika określa się z kolei na podstawie tradycyjnych metod: IP, numery MAC, geotargeting, geolokalizacja.

Podatnikiem będzie podmiot udostępniający cyfrową przestrzeń reklamową, który otrzymuje wynagrodzenie za świadczenie usług reklamy cyfrowej. Dotyczy to również przypadków, gdy reklamodawca nie jest właścicielem interfejsu cyfrowego.

Podatkiem objęte są podmioty, które:

1. Świadczą usługi reklamy cyfrowej lub przyczyniają się do ich świadczenia za wynagrodzeniem, oraz
2. W ciągu jednego roku obrotowego osiągają: a) globalny obrót wynoszący co najmniej 750 mln EUR, oraz b) obrót w Austrii wynoszący co najmniej 25 mln EUR z tytułu świadczenia usług reklamy internetowej.

Do kwoty 25 mln EUR obrotu w Austrii nie wlicza się wydatków poniesionych przez inne podmioty udostępniające cyfrową przestrzeń reklamową, które nie są częścią tej samej międzynarodowej grupy kapitałowej co podatnik. W przypadku, gdy przedsiębiorstwa należą do międzynarodowej grupy w rozumieniu § 2 austriackiej ustawy o dokumentacji cen transferowych, obliczenia dokonuje się na podstawie obrotów całej grupy. W obliczeniach uwzględnia się najnowsze opublikowane roczne lub skonsolidowane sprawozdania finansowe. Obrót wynikający z zobowiązań prawnych nie jest wliczany do obrotu warunkującego objęcie podatkiem.

Jak zostało wskazane powyżej, za usługę reklamy cyfrowej uznaje się taką, która jest odbierana na urządzeniu użytkownika posiadającego krajowy adres IP, oraz która jest skierowana do użytkowników w Austrii pod względem treści i formy. Co więcej, uznaje się, że zindywidualizowana reklama cyfrowa (reklama targetowana), która najczęściej obejmuje spersonalizowane banery, zawsze będzie skierowana do austriackich użytkowników. W przypadku bardziej ogólnych usług reklamy cyfrowej musi istnieć konkretne powiązanie z rynkiem austriackim.

## **Zakres opodatkowanych usług**

Za usługi reklamy cyfrowej uważa się:

- reklamy umieszczane na interfejsie cyfrowym, w szczególności w formie banerów reklamowych, reklam w wyszukiwarkach i porównywalnych usług reklamowych.

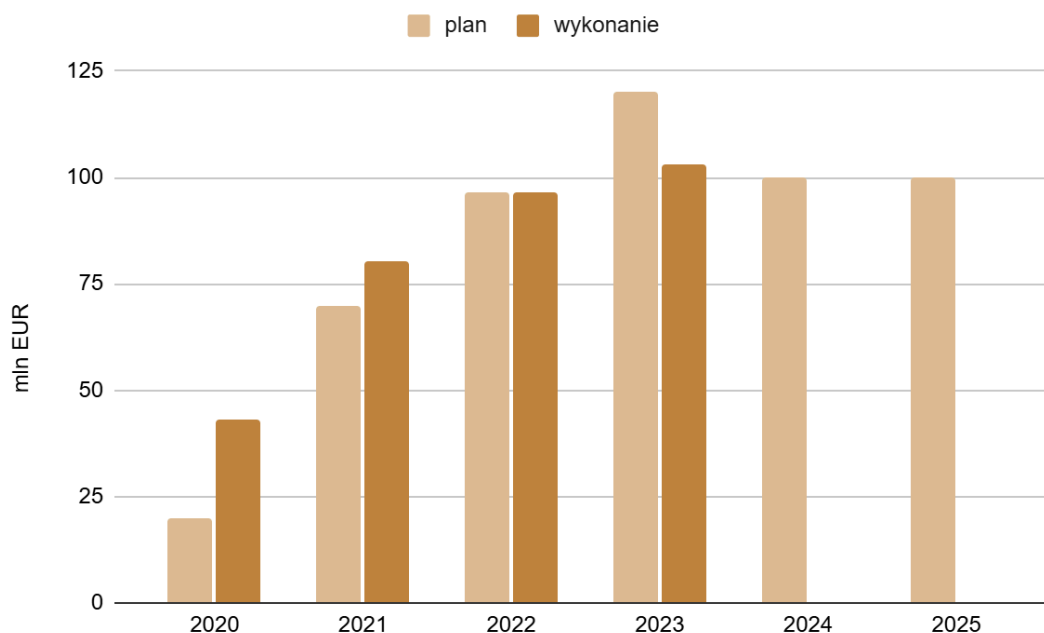
Za usługi reklamy cyfrowej nie uważa się:

- usług reklamowych podlegających podatkowi od reklam na mocy ustawy o podatku od reklam z 2000 r., Federal Law Gazette I nr 29. tj. reklam zamieszczanych w wydawnictwach drukowanych w rozumieniu ustawy o mediach, publikowanych w radiu i telewizji, a także na powierzchniach służących do rozpowszechniania przekazów reklamowych.

## **Przychody w ostatnich latach**

Przychody z DST w Austrii w latach 2020-2023 wzrosły 2,4-krotnie - z 43 do 103 mln EUR i w pierwszych latach obowiązywania podatku znacząco przekroczyły wartości planowane. Dla lat 2024 i 2025 wpływy szacowane są ostrożnie na ok. 100 mln EUR rocznie (prawdopodobnie w związku z nadmiernie optymistycznym zaplanowaniem przychodów na rok 2023).

**Wykres 3. Przychody z podatku od usług cyfrowych (reklamy cyfrowej) w Austrii - plan vs. wykonanie [mln EUR]**



Źródło: Opracowanie własne InStat na podstawie: <https://www.bmf.gv.at/themen/budget/>.

### 3.4. Wielka Brytania

#### Charakterystyka

DST został wprowadzony retroaktywnie przez Finance Act 2020 jako środek tymczasowy mający na celu sprostanie wyzwaniom stawianym przez gospodarkę cyfrową i nowe modele biznesowe. Rząd zobowiązał się do uchylenia DST po osiągnięciu międzynarodowego porozumienia w sprawie opodatkowania gospodarki cyfrowej. Jednak podatek nie zawiera klauzuli wygaśnięcia – zamiast tego przewidziano jego rewizję w 2025 r.

Od 1 kwietnia 2020 r. z DST pozyskano 358 mln funtów od dużych przedsiębiorstw cyfrowych w roku podatkowym 2020/21, o 30% więcej niż pierwotnie przewidywało *National Audit Office*. Większe wpływy wygenerowane z podatku wynikają częściowo z tego, że HMRC (His Majesty's Revenue and Customs) zidentyfikowało więcej grup biznesowych objętych zakresem DST niż pierwotnie oczekiwano. Co ważne, każda firma, która zaklasyfikowała się do DST została retrospektywnie oceniona za rok podatkowy 2020-21. Według brytyjskiego *National Audit Office* większość przedsiębiorstw, które zaklasyfikowały się do grup platform wskazanych w regulacji, odprowadza obecnie wyższe podatki na gruncie DST niż CIT.

DST w Wielkiej Brytanii to 2-procentowy podatek od przychodów generowanych przez wyszukiwarki i platformy mediów społecznościowych oraz platformy e-commerce, które czerpią wartość z użytkowników w Wielkiej Brytanii.

## Konstrukcja podatku

Każdy podmiot, który był członkiem grupy w danym okresie rozliczeniowym, podlega podatkowi od usług cyfrowych w odniesieniu do przychodów z usług cyfrowych osiągniętych w Wielkiej Brytanii w tym okresie.

Aby ustalić wysokość zobowiązania podmiotów podlegających podatkowi od usług cyfrowych za dany okres rozliczeniowy, należy wykonać następujące kroki:

*Krok 1: Zweryfikowanie całkowitej kwoty przychodów z usług cyfrowych w Wielkiej Brytanii, które zostały osiągnięte przez członków grupy w okresie rozliczeniowym.*

*Krok 2: Odjęcie 25 milionów funtów od kwoty obliczonej w kroku 1.*

*Krok 3: Obliczenie 2% wartości uzyskanej w kroku 2. Wynik tej kalkulacji stanowi „kwotę grupy”.*

*Krok 4: Zobowiązanie odpowiedniego podmiotu do odprowadzenia podatku od usług cyfrowych za dany okres rozliczeniowy wynosi odpowiednią część „kwoty grupy”.*

„Odpowiednia część” oznacza część całkowitej kwoty przychodów z usług cyfrowych w Wielkiej Brytanii, która przypada członkom grupy w okresie rozliczeniowym, przypisaną odpowiedniemu podmiotowi. Jeżeli okres rozliczeniowy trwa krócej niż rok, kwota wskazana w kroku 2 podpunktu jest proporcjonalnie zmniejszana.

Zgodnie z przepisami użytkownik jest uznawany za osobę z Wielkiej Brytanii, jeśli można racjonalnie założyć, że jego normalne miejsce pobytu lub siedziba znajduje się w tym kraju. Ma to na celu rozwiązanie sytuacji, w których niektóre podmioty mogą nie dysponować wystarczającymi informacjami, by jednoznacznie określić miejsce stałego pobytu użytkownika. Test „rozsądnego założenia” ma charakter pragmatyczny, zmniejszając obciążenie administracyjne firm i zapobiegając konieczności zbierania od użytkowników większej ilości danych niż te, które już są zbierane w ramach działalności gospodarczej. Jest to w istocie test prawdopodobieństwa: użytkownik będzie uznawany za osobę z Wielkiej Brytanii, jeśli istnieje wyższe prawdopodobieństwo, że jego normalne miejsce pobytu znajduje się w tym kraju. Decyzja powinna opierać się na dostępnych dowodach, a rozsądna i niezależna osoba, zapoznając się z tymi informacjami, doszłaby do podobnego wniosku.

## Zakres opodatkowanych usług

„Działalność w zakresie usług cyfrowych” oznacza świadczenie usług, które obejmują:

- 1. usługi mediów społecznościowych,**
- 2. wyszukiwarki internetowe,**
- 3. platformy e-commerce.**

- 1. „Usługa mediów społecznościowych”** to usługa online, która spełnia następujące kryteria:

- głównym celem lub jednym z głównych celów usługi jest promowanie interakcji pomiędzy użytkownikami, w tym interakcji pomiędzy użytkownikami a treściami generowanymi przez użytkowników, oraz

- udostępnianie treści generowanych przez użytkowników innym użytkownikom stanowi istotną funkcję usługi.
2. **„Wyszukiwarka internetowa”** to platforma umożliwiająca wyszukiwanie. Wyłączone są przy tym tzw. wewnętrzne wyszukiwarki danej strony internetowej, służące do wyszukiwania:
- materiałów dostępnych na tej stronie internetowej, lub
  - materiałów dostępnych na tej stronie internetowej oraz na stronach ściśle powiązanych z nią.
3. **„Platforma e-commerce”** oznacza stronę internetową, która spełnia następujące warunki:
- jej głównym celem lub jednym z głównych celów usługi jest ułatwienie użytkownikom sprzedaży określonych produktów, oraz
  - usługa umożliwia użytkownikom sprzedaż tych produktów innym użytkownikom, reklamowanie ich lub w inny sposób oferowanie ich do sprzedaży innym użytkownikom.

Wszelkie odniesienia do świadczenia usług mediów społecznościowych, wyszukiwarek internetowych lub internetowych platform handlowych obejmują także świadczenie powiązanych usług reklamowych online.

„Powiązana usługa reklamy online” oznacza usługę online, która:

- umożliwia realizację reklam online, oraz
- czerpie istotne korzyści ze swojego powiązania z usługą mediów społecznościowych, wyszukiwarką internetową lub rynkiem online.

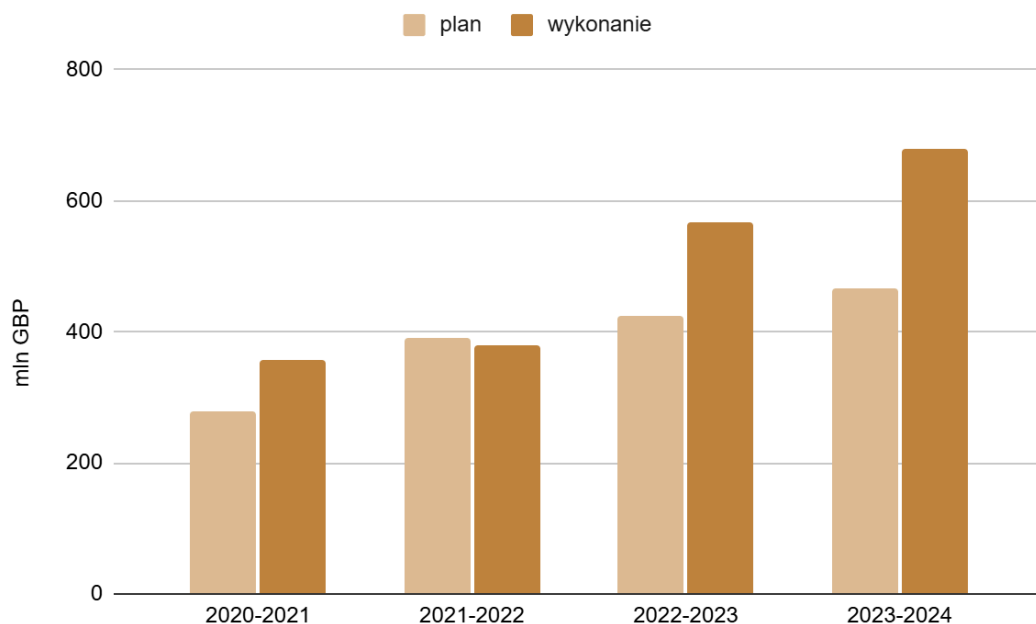
W przypadku, gdy powiązana usługa reklamy online czerpie korzyści z powiązania z więcej niż jednym rodzajem działalności usług cyfrowych, przychody uzyskane z tej usługi należy przypisać proporcjonalnie do każdego z rodzajów działalności usług cyfrowych.

## Przychody w ostatnich latach

Przychody z podatku od usług cyfrowych w Wielkiej Brytanii po pierwszym roku obowiązywania podatku wyniosły 358 mln GBP i o 30% przekroczyły początkowe prognozy<sup>22</sup> (co tłumaczy się m.in. wyższymi niż zakładane przychodami części spółek, jak również liczbą płatników DST). W latach podatkowych 2020/21-2023/24 przychody wzrosły niemal 2-krotnie.

<sup>22</sup> Raport Narodowego Urzędu Kontroli dot. DST:  
<https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/11/Investigation-into-the-digital-services-tax.pdf>

**Wykres 4. Przychody z podatku od usług cyfrowych w Wielkiej Brytanii - wykonanie [mln GBP]**



Źródło: Opracowanie własne Instrat na podstawie:

[https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6645ad594f29e1d07fadc8e9/NS\\_Table.ods](https://assets.publishing.service.gov.uk/media/6645ad594f29e1d07fadc8e9/NS_Table.ods),

<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>.

## Inspiracje dla Polski

- Sposób lokalizacji użytkowników - test „rozsądnego założenia” ma charakter pragmatyczny, zmniejszając obciążenie administracyjne firm i zapobiegając konieczności zbierania od użytkowników większej ilości danych niż te, które już są zbierane w ramach działalności gospodarczej;

Model brytyjski nie jest jednak rozwiązaniem przez nas rekomendowanym:

- zdefiniowanie usług cyfrowych jako tych związanych z konkretnym rodzajem platform sprawia, że regulacja jest mało elastyczna i nieodporna na zmiany w przyszłości - w przypadku powstania nowych modeli biznesowych polegających na świadczeniu usług dotychczas nieznanych mogą pojawić się wątpliwości interpretacyjne, które sprawią, że z opodatkowania zostaną wyłączone podmioty, które świadczą usługi cyfrowe, ale za pośrednictwem innych niż obecnie popularne platformy;
- wysoki próg dla przychodów krajowych pozwala na odjęcie aż 25 milionów funtów od kwoty przychodów z usług cyfrowych w Wielkiej Brytanii.



## 3.5. Kanada

### Charakterystyka

Ustawa o podatku od usług cyfrowych (Digital Services Tax Act; DSTA) weszła w życie 28 czerwca 2024 roku. Wprowadzenie nowego podatku stanowi istotną zmianę w podejściu Kanady do opodatkowania gospodarki cyfrowej. DSTA jest częścią szerszej strategii rządu, której celem jest zapewnienie, że przedsiębiorstwa działające w sektorze cyfrowym wnoszą sprawiedliwy wkład w kanadyjski system podatkowy. Podatek obejmuje przychody związane z takimi usługami jak: reklama internetowa, media społecznościowe, sprzedaż danych użytkowników oraz rynki internetowe. Co istotne, zgodnie z przepisami, podatek działa retroaktywnie i stosowany jest do przychodów uzyskanych od 1 stycznia 2022 roku.

### Konstrukcja podatku

Podatnicy podlegają opodatkowaniu podatkiem DST, jeśli spełniają oba poniższe warunki dotyczące progów przychodów (obliczanych na poziomie skonsolidowanej grupy):

1. Globalny przychód ze wszystkich źródeł w wysokości 750 milionów EUR lub więcej w roku podatkowym kończącym się w poprzednim roku kalendarzowym,
2. Przychód osiągany w Kanadzie z usług cyfrowych przekraczający 20 milionów CAD w danym roku kalendarzowym.

Podatek w wysokości 3% będzie naliczany od kwoty, którą przekracza kanadyjski przychód z usług cyfrowych 20 milionów CAD w danym roku kalendarzowym. Kwota ta będzie proporcjonalnie podzielona między członków skonsolidowanej grupy.

Jeśli podatnicy przekraczają globalny próg przychodów (na poziomie skonsolidowanej grupy), ale ich kanadyjski przychód z usług cyfrowych wynosi 20 milionów CAD lub mniej, nie będą zobowiązani do zapłaty 3% podatku DST. Jeśli jednak ich kanadyjski przychód z usług cyfrowych przekroczy 10 milionów CAD w danym roku kalendarzowym, będą musieli:

- zarejestrować się w systemie do rozliczania DST,
- złożyć roczne zeznanie DST.

Podatek rozliczany jest w wymiarze roku kalendarzowego, a nie kanadyjskiego roku podatkowego (1 kwietnia - 31 marca).

Podobnie jak w Wielkiej Brytanii lokalizacja ustalana jest na podstawie testu racjonalnego założenia. Użytkownik jest uznawany za znajdującego się w Kanadzie, jeśli na podstawie dostępnych podatnikowi danych, zbieranych w ramach zwykłej działalności gospodarczej, można racjonalnie wnioskować, że znajduje się on w Kanadzie. Przykłady takich danych to: adres użytkownika, numer kierunkowy telefonu, dane z globalnych systemów nawigacji satelitarnej (GPS) lub dane adresowe protokołu internetowego (IP). Katalog ten nie jest zamknięty, a więc także inne dane mogą stanowić podstawę do ustalenia lokalizacji. Na przykład, internetowa platforma handlowa może wykorzystać adres instytucji finansowej użytkownika jako wskaźnik jego lokalizacji.

W przypadku przychodów z reklam online i danych użytkownika lokalizacja użytkownika ustalana jest w czasie rzeczywistym na podstawie bieżącej lokalizacji (np. dane GPS

wskazujące, że użytkownik znajduje się w Kanadzie w danym momencie).

W innych przypadkach użytkownik jest uznawany za „znajdującego się w Kanadzie”, jeśli zwykle przebywa w tym kraju. W tym celu mogą być użyte dane takie jak adres rozliczeniowy lub numer kierunkowy telefonu, które wskazują na jego stałą lokalizację.

## **Zakres opodatkowanych usług**

### **Przychody z usług internetowego marketplace'u**

Na potrzeby DST internetowy “marketplace” definiuje się jako interfejs (np. strona internetowa lub aplikacja), który umożliwia użytkownikom interakcję i wymianę dóbr lub usług (w tym treści cyfrowych). Z usług internetowego “marketplace'u” wyłączone są platformy płatnicze oraz te oferujące usługi kredytowe lub finansowe.

Przychody z internetowego marketplace'u obejmują:

1. zapewnianie dostępu lub możliwości korzystania z internetowego marketplace'u (np. opłaty abonamentowe i opłaty za użytkowanie)
2. ułatwianie dostaw pomiędzy użytkownikami internetowego marketplace'u (np. prowizje od transakcji i opłaty za usługi płatnicze)
3. świadczenie usług premium, usług pozycjonowania produktów lub innych opcjonalnych ulepszeń usług internetowego marketplace'u.

Przychody z usług internetowego marketplace'u rozumiane są szeroko, a opodatkowaniu podlegać będą także usługi portali gospodarki współdzielenia.

Przychody uzyskane z tytułu świadczenia usług magazynowania i wysyłki są wyraźnie wyłączone z przychodów z usług internetowego marketplace'u na potrzeby podatku DST.

Obliczanie przychodów z kanadyjskich rynku internetowych marketplace'ów opiera się na wzorze uwzględniającym kanadyjskich użytkowników:

- Jeśli usługa jest świadczona fizycznie w Kanadzie lub dotyczy nieruchomości lub towarów w Kanadzie, całe przychody pochodzą z Kanady.
- W przypadku prowizji z transakcji, część przychodów zależy od lokalizacji użytkowników:
  - Jeśli zarówno dostawca, jak i nabywca znajdują się w Kanadzie, przyjmuje się, że wszystkie przychody pochodzą z Kanady;
  - Jeśli tylko jeden z użytkowników znajduje się w Kanadzie, przyjmuje się, że połowa przychodów pochodzi z Kanady;
  - Jeśli żaden z użytkowników nie znajduje się w Kanadzie, przyjmuje się, że przychody nie pochodzą z Kanady.

## **Przychody z usług reklamowy cyfrowej**

Przychody z usług reklamy cyfrowej obejmują:

1. ułatwianie dostarczania usługi ukierunkowanej reklamy cyfrowej za pośrednictwem cyfrowego interfejsu;
2. zapewnianie przestrzeni cyfrowej dla ukierunkowanej reklamy cyfrowej.

Aby uniknąć “kaskadowego” opodatkowania, przychody z usług reklamy cyfrowej, które są osiągane między członkami skonsolidowanej grupy, są wyłączone z obliczeń przychodów w tej kategorii.

Przychody z usług reklamy cyfrowej są obliczane na podstawie wzoru, który bierze pod uwagę lokalizację użytkownika docelowego, a przychody są bezpośrednio przypisywane do wyświetlania lub interakcji z ukierunkowaną reklamą cyfrową.

Gdy przychody z usług reklamy cyfrowej nie są bezpośrednio przypisywane do wyświetlania lub interakcji z określonym użytkownikiem lub gdy przychody są generowane przez określonego użytkownika, którego lokalizacji nie można określić, część przychodów pochodzących z Kanady jest ustalana na podstawie wzoru proporcjonalnego - tj. przeliczenia całkowitego przychodu uzyskanego z ukierunkowanej reklamy internetowej proporcjonalnie do udziału liczby wyświetleń reklamy użytkownikom znajdującym się w Kanadzie w liczbie wyświetleń reklamy użytkownikom o możliwej do ustalenia lokalizacji.

## **Przychody z usług mediów społecznościowych**

Na potrzeby DST przychody z usług mediów społecznościowych są definiowane jako przychody uzyskane z udostępniania platformy mediów społecznościowych, która ułatwia interakcje między użytkownikami lub między użytkownikami a treściami generowanymi przez użytkowników. Obejmuje to przychody uzyskane z:

- umożliwiania korzystania z platformy mediów społecznościowych i usług premium na niej dostępnych;
- ułatwiania interakcji między użytkownikami lub między użytkownikami a treściami cyfrowymi generowanymi przez innych użytkowników na platformie mediów społecznościowych.

Wyłączenia obejmują przychody uznawane za pochodzące z internetowego marketplace’u, usług reklamy online lub usług mediów społecznościowych wynikające z transakcji między członkami skonsolidowanej grupy oraz przychody uzyskane przez platformę mediów społecznościowych za zapewnienie dostępu do jej własnych treści.

Przychody z usług mediów społecznościowych osiągnięte w Kanadzie to część całkowitych przychodów z usług mediów społecznościowych podatnika (lub jego skonsolidowanej grupy), która jest powiązana z kanadyjskimi użytkownikami.

## **Przychody z danych użytkowników**

Na potrzeby DST, przychody pozyskiwane w związku z przetwarzaniem danych użytkowników są definiowane jako przychody uzyskane ze sprzedaży lub licencjonowania danych (np. nazwy użytkownika, adresu pocztowego lub e-mail, preferencji lub danych rozliczeniowych) zebranych od użytkowników internetowego marketplace’u, platform

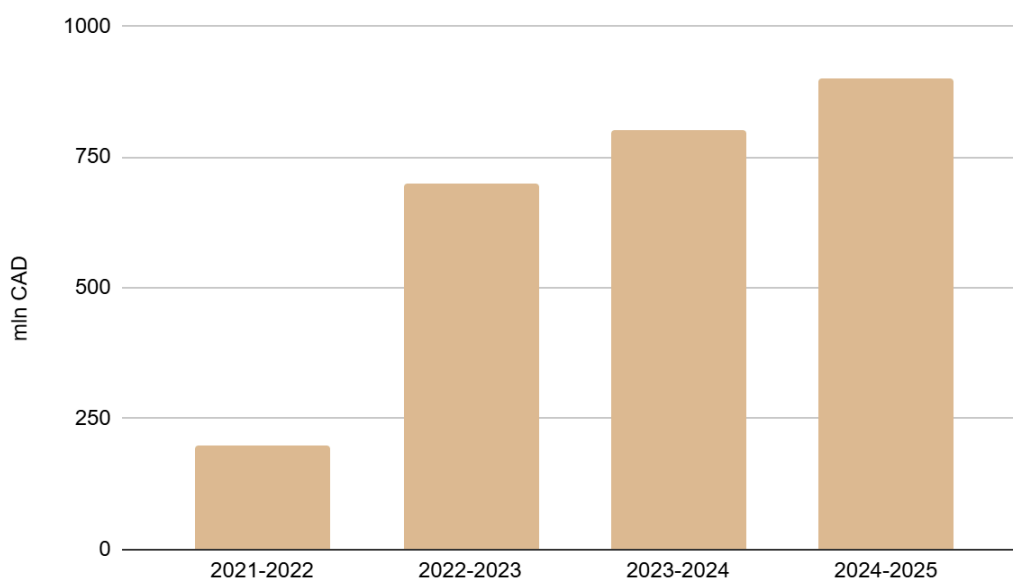
mediów społecznościowych lub wyszukiwarek internetowych. W przypadku podatnika lub jego skonsolidowanej grupy wyłączenia obejmują przychody z danych użytkowników uzyskane ze sprzedaży lub licencjonowania danych, które nie zostały zebrane przez podatnika lub jego skonsolidowaną grupę, a które pochodzą z transakcji między członkami skonsolidowanej grupy.

Jeśli dane można powiązać z pojedynczym użytkownikiem znajdującym się w Kanadzie, przychody uzyskane ze sprzedaży lub licencjonowania danych tego użytkownika stanowią przychody uzyskane w Kanadzie. Jeśli dane użytkownika są zbierane od wielu użytkowników, a przychodów nie można powiązać z danymi konkretnego użytkownika lub gdy nie można ustalić lokalizacji użytkownika, kanadyjskie przychody z danych użytkowników są ustalane na podstawie odsetka użytkowników znajdujących się w Kanadzie w stosunku do liczby użytkowników globalnie.

## Przychody w ostatnich latach

W związku z tym, że przychody z DST w 2024 będą naliczone od przychodów spółek z lat 2022-24, pierwsze wpływy do budżetu zostaną odnotowane w połowie 2025 r. Szacuje się, że w okresie 2023/2024 wyniosą one 800 mln CAD, a w roku podatkowym 2024/2025 - 900 mln CAD. Łączne przychody w 2025, naliczone retroaktywnie za okres 2022/24, powinny osiągnąć wartość 900 mln CAD. Warto jednak zauważyć, że prognozy te pochodzą z planu budżetowego na 2021, dlatego, tak jak w przypadku innych krajów, rzeczywiste przychody mogą od nich odbiegać.

**Wykres 5. Przychody z podatku od usług cyfrowych w Kanadzie - plan [mln CAD]**



Źródło: Opracowanie własne Instrat na podstawie:  
<https://budget.canada.ca/2021/pdf/budget-2021-en.pdf>.

## Inspiracje dla Polski

- precyzyjne wskazanie wyłączeń - dzięki wyłączeniom możliwe jest określenie podmiotów, które będą podlegały obowiązkowemu opodatkowaniu oraz uniknięcie obciążenia tych, które obwarowane są innymi, specyficznymi regulacjami i nie generują zysków z usług cyfrowych definiowanych w regulacjach dot. DST;
- sposób ustalania lokalizacji i kryteriów opodatkowania - podobnie, jak w Wielkiej Brytanii, do ustalenia lokalizacji w Kanadzie przyjęty został test „rozsądnego założenia”. Ma on charakter pragmatyczny i ma zmniejszać obciążenie administracyjne firm, zapobiegając konieczności zbierania od użytkowników większej ilości danych niż te, które już są gromadzone w ramach działalności gospodarczej. Postępując się tymi danymi firmy ustalają, czy odbiorca towaru / usługi (w przypadku marketplace’u) znajduje się w Kanadzie, a jeżeli jest to niemożliwe (np. w przypadku reklamy cyfrowej, sprzedaży lub licencjonowania danych, usług mediów społecznościowych) przychody są ustalane na podstawie odsetka użytkowników znajdujących się w Kanadzie w stosunku do liczby użytkowników globalnie.

## 4. Rekomendacje wariantów podatku cyfrowego dla Polski

W poniższym rozdziale przedstawiono wybrane warianty, uwzględniające aktualne trendy technologiczne, biznesowe i regulacyjne.

Pierwsze dyskusje nt. wprowadzenia podatku cyfrowego w Polsce rozpoczęły się już ponad 5 lat temu. Plany dotyczące nowej daniny uiszczanej przez największe spółki technologiczne zostały ujęte już w Wieloletnim planie finansowym na lata 2019–2022<sup>23</sup>. Co więcej, w 2020 roku posłowie Lewicy zaprezentowali założenia projektu ustawy zakładającego wprowadzenie od 2021 r. 7-proc. podatku od przychodów korporacji cyfrowych. Ostatecznie jednak prace legislacyjne zostały zawieszone i do dziś danina ta nie występuje w polskim systemie podatkowym.

W Wieloletnim planie finansowym na lata 2019–2022 za podstawę szacunku dochodów z tytułu opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych przyjęto określoną w raporcie Komisji Europejskiej<sup>24</sup> prognozę na 2019 r. dochodów UE z podatku od usług cyfrowych oraz prognozę dochodów z CIT w Polsce na 2019 r., określoną w ustawie budżetowej na 2019 r. w kwocie 34,8 mld zł. Następnie oszacowano, iż dochody z tego podatku w Polsce mogłyby wynieść w 2020 r. jedynie ok. 217,5 mln zł. Była to jednak niezwykle uproszczona estymacja, która nie odzwierciedlała dobrze specyfiki rynku i nie pokazywała wpływów, które rzeczywiście można by osiągnąć z DST.

Wraz z pandemią COVID-19 wróciły rozmowy na temat nowej daniny. Mimo że podatek cyfrowy w pierwotnie zakładanej formie nie został wdrożony, od 1 lipca 2020 roku operatorzy platform świadczących usługi wideo na żądanie (VOD) zostali zobowiązani do uiszczania opłat od przychodów uzyskanych w Polsce. Tym samym, na mocy przepisów wprowadzonych w ramach tzw. Tarczy Antykryzysowej 3.0 (Ustawa z 14 maja 2020 r.)<sup>25</sup>, operatorzy VOD muszą odprowadzać 1,5% przychodu pochodzącego z opłat za dostęp do udostępnianych treści audiowizualnych albo przychodu uzyskanego z tytułu emisji przekazów handlowych, jeżeli ten przychód w danym okresie rozliczeniowym jest wyższy. Środki te trafiają do Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej (PISF). Nowe regulacje obejmują zarówno krajowych, jak i zagranicznych dostawców usług VOD. W przypadku firm z siedzibą w innym państwie UE opłata jest naliczana na podstawie przychodów uzyskiwanych na terenie Polski. Opłata, choć wprowadzona tymczasowo w związku z pandemią, obowiązuje do dziś jako stały element systemu podatkowego.

---

<sup>23</sup> Ministerstwo Finansów, Wieloletni Plan Finansowy Państwa na lata 2019–2022, 5.2. Opodatkowanie przedsiębiorstw cyfrowych (2019),

[https://www.gov.pl/web/finanse/wieloletni-plan-finansowy-panstwa#:~:text=Wieloletni%20Plan%20Finansowy%20Pa%C5%84stwa%20na%20lata%202019%2D2022%0AWieloletni%E2%80%8B\\_Plan%E2%80%8B\\_Finansowy%E2%80%8B\\_Pa%C5%84stwa%E2%80%8B\\_na%E2%80%8B\\_lata%E2%80%8B\\_2019%2D2022.pdf%201.96MB](https://www.gov.pl/web/finanse/wieloletni-plan-finansowy-panstwa#:~:text=Wieloletni%20Plan%20Finansowy%20Pa%C5%84stwa%20na%20lata%202019%2D2022%0AWieloletni%E2%80%8B_Plan%E2%80%8B_Finansowy%E2%80%8B_Pa%C5%84stwa%E2%80%8B_na%E2%80%8B_lata%E2%80%8B_2019%2D2022.pdf%201.96MB), [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>24</sup> European Commission, Commission Staff Working Document Impact Assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services (COM(2018)147 final) – (COM(2018)148 final) – (SWD(2018)82 final)) (2018), <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018SC0081>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>25</sup> Ministerstwo Rozwoju i Technologii, Tarcza antykryzysowa (2020), <https://www.gov.pl/web/tarczaantykryzysowa/materialy#:~:text=Ustawa%20z%20dnia%2014%20maja%202020%20r.%20o%20zmianie%20niakt%C3%B3rych%20ustaw%20w%20zakresie%20dzia%C5%82a%C5%84%20os%C5%82onowych%20w%20zwi%C4%85zku%20z%20rozprzestrzenianiem%20si%C4%99%20wirusa%20SARS%2DCoV%2D2>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

W 2024 r. wpływy z opłat operatorów platform świadczących usługi wideo na żądanie (VOD) wyniosły 50 mln złotych.<sup>26</sup> Kompleksowy podatek cyfrowy mógłby natomiast przynieść znacznie wyższe wpływy. Przy okazji dyskusji o podatku od “streamingów” warto jednak wspomnieć, że wraz z nową daniną koszty nie zostały przerzucone na konsumentów (w pierwszym roku po wprowadzeniu podatku kwota należna za pakiet podstawowy na platformie Netflix nawet spadła). Co prawda, niektóre opłaty za usługi wideo na żądanie w ostatnich latach zostały podwyższone, jednak był to skutek podniesienia ich na całym świecie, a nie wyłącznie w krajach, które wprowadziły podatek. Przykładowo, w Wielkiej Brytanii nie zdecydowano się na przyjęcie daniny od subskrypcji VOD, a mimo to na przestrzeni lat ceny tych usług uległy zmianie<sup>27</sup>. W niniejszej ekspertyzie podatek od streamingów nie będzie poddany szczegółowej analizie. Jest to bowiem rozwiązanie już ugruntowane w polskim systemie legislacyjnym, a jego włączenie do omawianych w kontekście DST regulacji nie przyniosłoby dodatkowych korzyści. Oddzielne traktowanie tych dwóch stosunkowo nowych obciążeń podatkowych ma sens ze względu na specyfikę rynku platform streamingowych i ich szczególny wpływ na lokalny sektor audiowizualny. Z tego względu państwa, w których obowiązują obie daniny (np. Francja, Kanada), również nie decydują się na łączenie tych danin w jedną. Istotne znaczenie ma także wydatkowanie środków - w przypadku podatku od VOD cały dochód trafia do Polskiego Instytutu Sztuki Filmowej, co jest rozwiązaniem uzasadnionym z punktu widzenia jej celowości. Włączenie platform VOD do systemu DST wiązałoby się z koniecznością wyodrębniania z funduszu celowego części środków przekazywanych przez platformy streamingowe i dopiero w dalszej kolejności przekazywania ich do PISF.

W ramach analizy porównawczej przeprowadzonej na potrzeby niniejszej ekspertyzy wyodrębniono modele DST przyjęte w wybranych krajach unijnych i w państwach spoza UE. Przeanalizowano także propozycje mechanizmów podatkowych dyskutowane na szczeblu międzynarodowym. Pozwoliło to na wyekstrahowanie mocnych i słabych stron poszczególnych rozwiązań oraz przeanalizowanie wpływu, jaki wprowadzenie DST wywarło na sytuację geopolityczną w danym regionie. Korzystając z doświadczeń państw, które wdrożyły ten rodzaj opodatkowania już kilka lat temu, poniżej przedstawione zostały propozycje dostosowane do polskich warunków, będące swoistym połączeniem najlepszych, sprawdzonych praktyk.

## 4.1. Wariant I - szeroki

### Stawka i progi

- Rekomendowana stawka: 6% (w kolejnym rozdziale przeanalizowano również stawki 3% i 4,5%)
- Próg dla przychodu brutto z usług cyfrowych w Polsce: brak
- Próg dla przychodu z usług cyfrowych w skali globalnej: 750 mln EUR

---

<sup>26</sup> Wirtualne Media, Prawie 50 mln złotych z „podatku od VOD” w 2024 roku (2025), <https://www.wirtualnemedia.pl/arttykul/podatek-od-vod-skladla-audiowizualna-wplywy-w-2024-r->, [dostęp: 20.03.2025 r.].

<sup>27</sup> What HiFi, Netflix's UK prices are rising – here's how much more you'll pay (2025), <https://www.whathifi.com/streaming-entertainment/tv-streaming-services/netflixs-uk-prices-are-rising-heres-how-much-more-youll-pay>, [dostęp: 20.03.2025 r.].

## Typ zdarzeń

- Udostępnianie interfejsu cyfrowego (tj. marketplace'y, na których użytkownicy mogą dokonywać transakcji; portale sieciujące użytkowników)
- Ukierunkowana reklama oraz przesyłanie danych o użytkownikach wykorzystywanych w celach marketingowych

Usługi ukierunkowanej reklamy cyfrowej oraz przesyłania danych w celach marketingowych zostały w niniejszej ekspertyzie połączone. Wynika to z trudności w pozyskaniu szczegółowych informacji, dotyczących przychodów platform z przesyłu (sprzedaży/licencjonowania) danych, niezbędnych do celów obliczeniowych z rozdziału 6. Należy jednak zaznaczyć, iż z perspektywy podmiotu objętego DST są to usługi odrębne. Przykładowo, użytkownicy mediów społecznościowych wyrażają zgodę na wykorzystywanie ich danych przez podmioty trzecie w celach marketingowych. Przedsiębiorca zbiera te dane, przedstawia je w formie zagregowanej, a następnie sprzedaje firmom zajmującym się technologiami reklamowymi. Następnie, zestawienia te wykorzystywane są przez firmy 'zewnętrzne' w ukierunkowanych kampaniach reklamowych. Ponieważ dane użytkowników zostały zebrane przez platformę (podatnika), sprzedane podmiotom trzecim, a dopiero potem wykorzystane do celów reklamowych, przychód z tej transakcji nie jest związany z konkretną reklamą ukierunkowaną. Tym samym, nie spełnia definicji przychodu z usług reklamowej cyfrowej, a z przesyłania danych o użytkownikach na cele marketingowe.

## Wyłączenia

- usługi pośrednictwa cyfrowego, gdy głównym celem jest dostarczanie użytkownikom treści cyfrowych (np. programów komputerowych, gier, aplikacji) lub świadczenie im usług komunikacyjnych lub płatniczych (czyli interfejsy cyfrowe, w przypadku których to nie użytkownicy odgrywają kluczową rolę w tworzeniu wartości dla podmiotu udostępniającego interfejs)
- regulowane usługi finansowe świadczone przez regulowane podmioty finansowe (np. aplikacje bankowości);
- sprzedaż towarów lub usług online za pośrednictwem strony internetowej ich dostawcy, w której dostawca nie działa jako pośrednik (np. handel elektroniczny związany z działalnością detaliczną).

## Podstawa opodatkowania (sposób ustalania wysokości przychodów osiągniętych z określonych usług w kraju; lokalizowanie użytkowników)

### 1) Udostępnianie interfejsu cyfrowego

#### a) W przypadku e-commerce

Obliczanie przychodów z krajowego rynku e-commerce opiera się na założeniu uwzględniającym lokalizację użytkowników:

Jeśli usługa jest świadczona fizycznie w Polsce, dotyczy nieruchomości lub towarów znajdujących się w Polsce, przyjmuje się, że cały przychód pochodzi z Polski.



W przypadku prowizji od pojedynczej transakcji część przychodów zależy od lokalizacji jej stron:

- Jeśli zarówno dostawca, jak i nabywca znajdują się w Polsce, przyjmuje się, że wszystkie przychody pochodzą z Polski;
- Jeśli tylko jedna ze stron znajduje się w Polsce, przyjmuje się, że 50% przychodów pochodzi z Polski;
- Jeśli żaden z użytkowników nie znajduje się w Polsce, przyjmuje się, że przychody nie pochodzą z Polski.

#### **b) W przypadku mediów społecznościowych**

Przychody osiągnięte w Polsce to część całkowitych przychodów z tych usług podatnika (lub jego skonsolidowanej grupy), która jest powiązana z polskimi użytkownikami (lokalizacja ustalana jest np. na podstawie IP użytkownika). Gdy przychody z usług reklamy cyfrowej nie mogą być bezpośrednio przypisane do określonego użytkownika, są one ustalane na podstawie wzoru proporcjonalnego - udziału zweryfikowanych użytkowników w Polsce do wszystkich użytkowników.

#### **2) Ukierunkowana reklama oraz przesyłanie danych o użytkownikach wykorzystywanych w celach marketingowych**

W przypadku przychodu z usług reklamy cyfrowej brana jest pod uwagę lokalizacja użytkownika docelowego, a przychody są bezpośrednio przypisywane do wyświetlania lub interakcji z ukierunkowaną reklamą cyfrową.

Gdy przychody z usług reklamy cyfrowej nie mogą być bezpośrednio przypisane do określonego użytkownika i interakcji z reklamą, są one przeliczane proporcjonalnie do udziału liczby wyświetleń reklamy użytkownikom w Polsce w liczbie wyświetleń reklamy użytkownikom o możliwej do ustalenia lokalizacji.

Przychody z przesyłu danych o użytkownikach na cele marketingowe to suma określonych kwot przychodu z tej usługi, które są powiązane z użytkownikami znajdującymi się w Polsce. Przychód podatnika z danych użytkowników w Polsce za dany rok kalendarzowy stanowi **sumę zmiennych A i B**. Każda z tych zmiennych odnosi się do określonego typu przychodu z danych użytkowników.

**Zmienna A** obejmuje taki przychód z danych użytkownika, który dotyczy danych pojedynczego użytkownika znajdującego się w Polsce w momencie zbierania danych. Jeśli zestaw danych użytkownika jest sprzedawany, a wartość przypisana poszczególnym danym użytkownika jest możliwa do ustalenia, to przychód związany z danymi użytkowników w Polsce jest uwzględniany w zmiennej A.

**Zmienna B** odnosi się do takiego przychodu z danych użytkownika, który dotyczy zestawu danych obejmującego wielu użytkowników, w którym wartość poszczególnych danych w zestawie nie jest znana. Oznacza to przychód, którego nie można przypisać do danych określonych użytkowników. Zmienna B obejmuje również przychód, który można przypisać do danych konkretnych użytkowników, jeśli użytkownicy ci **nie** znajdują się w określonej lokalizacji, pod warunkiem że dane te dotyczą zestawu danych, w którym przynajmniej jeden użytkownik pochodzi z Polski.

Zmienna B określa więc sposób obliczania części przychodu podatnika z danych użytkowników w odniesieniu do zestawu danych obejmującego wielu użytkowników, z których część pochodzi z Polski. Zmienną B wylicza się mnożąc tę część przychodu przez współczynnik określający udział liczby użytkowników, których dane dotyczą, znajdujących się w Polsce w liczbie użytkowników, których dane dotyczą, niezależnie od ich lokalizacji, ale o możliwej do określenia lokalizacji.

Z kolei wszelkie przychody z zestawów danych, które mogłyby być przypisane do użytkowników o nieokreślonej lokalizacji, są częściowo uznawane za pochodzące z Polski, zgodnie z tym samym współczynnikiem, który jest stosowany do przychodów związanych z użytkownikami o określonej lokalizacji. Zakłada się, że część użytkowników o nieokreślonej lokalizacji może pochodzić z Polski.

Zmienna B to zatem suma wszystkich kwot uzyskanych z zestawów danych, które podatnik sprzedaje lub udostępnia z wyjątkiem zestawów danych, które nie zawierają danych użytkowników polskich, lub zestawów danych, których przychód w pełni odnosi się do danych użytkowników o określonej lokalizacji, objętych zmienną A.

## **4.2. Wariant II - wąski**

### **Stawka i progi**

- Rekomendowana stawka: 7,5% (w kolejnym rozdziale przeanalizowano również inne stawki - 5% oraz 6%)
- Próg dla przychodu brutto z usług cyfrowych w Polsce: brak
- Próg dla przychodu z usług cyfrowych w skali globalnej: 750 mln EUR

### **Typ zdarzeń**

- świadczenie usług reklamy cyfrowej ukierunkowanej

### **Podstawa opodatkowania (sposób ustalania wysokości przychodów osiągniętych z określonych usług w kraju; lokalizowanie użytkowników)**

Podobnie jak w przypadku modelu szerokiego, tak i tu, w przypadku przychodu z usług reklamy cyfrowej ukierunkowanej brana jest pod uwagę lokalizacja użytkownika docelowego, a przychody są bezpośrednio przypisywane do wyświetlania lub interakcji z ukierunkowaną reklamą cyfrową.

Gdy przychody z usług reklamy cyfrowej nie mogą być bezpośrednio przypisane do określonego użytkownika i interakcji z reklamą (np. w przypadku reklamy nieukierunkowanej), są one przeliczane na podstawie wzoru proporcjonalnego określającego udział liczby wyświetleń reklamy użytkownikom znajdującym się w Polsce w liczbie wyświetleń reklamy użytkownikom o możliwej do ustalenia lokalizacji.

### 4.3. Podsumowanie wariantów

W obu wariantach rekomendowane jest, aby polska regulacja wprowadziła bezpośredni podatek od skonsolidowanych przychodów największych podmiotów, które osiągają przychody z określonych usług cyfrowych. **Podatek cyfrowy w wysokości 6% w wariantcie I (szeroki) bądź 7,5% w przypadku wariantu II (wąski) pobierany byłby odpowiednio od przychodów uzyskanych na terytorium Polski.**

Proponowana stawka wynika z przeanalizowanych na potrzeby ekspertyzy rozwiązań europejskich. **O ile pionierzy podatku cyfrowego o szerokim katalogu usług przyjęli stawkę o wysokości 2-3%, o tyle już po kilku latach obowiązywania DST państwa te ogłosiły plany jej podwyższenia** (w przypadku Włoch, Francji, Wielkiej Brytanii - do 6%). W przypadku wąskiego katalogu usług (tj. opodatkowania wyłącznie reklamy cyfrowej) zaproponowana stawka 7,5% ma za zadanie zapewnić odpowiednio wysokie dochody podatkowe, pomimo wąskiego zakresu przedmiotowego. Co istotne, warto zwrócić uwagę, że na Węgrzech zaproponowana stawka na świadczenie usług reklamowych online wynosiła właśnie 7,5%. Mając na względzie konieczność zapewnienia, że polska regulacja odpowiadać będzie aktualnym warunkom i potrzebom gospodarczym, niezbędne jest zagwarantowanie jej ambitnego kształtu.

Zadaniem nowej daniny ma być wyrównywanie szans pomiędzy globalnymi graczami a europejskimi przedsiębiorcami. Z tego względu regulacja powinna przewidywać odpowiednio wysokie progi przychodów. Wzorem rozwiązania tymczasowego Komisji Europejskiej oraz mechanizmów przyjętych w innych państwach, rekomendujemy, aby warunkiem kwalifikowania się do DST była łączna kwota przychodów w skali światowej (za ostatni pełny rok podatkowy) o wysokości **co najmniej 750 milionów EUR**. Próg w tej wysokości został przyjęty przez KE jednak kilka lat temu, dlatego można rozważyć jego podwyższenie. Aktualizacja tego progu może mieć wpływ na wyłączenie wybranych europejskich lub nawet polskich podmiotów z obowiązku płacenia daniny, ale ocena wpływu takiego wyłączenia na poszczególne firmy może podlegać zmianom ze względu na dynamiczną ewolucję pozycji poszczególnych graczy na ich rynkach (stopy wzrostu przychodów w tej branży są kilku-kilkunastokrotnie wyższe niż inflacja czy wzrost PKB).

Model DST zaproponowany przez KE, Francję czy Hiszpanię przewiduje także niższy krajowy próg, który powoduje uruchomienie podatku cyfrowego w stosunku do przedsiębiorcy. Jego celem jest wskazanie, że dany podmiot aktywny na arenie międzynarodowej rzeczywiście odgrywa istotną rolę na rynku lokalnym. Przykładowo we Francji kwota ta wynosi 25 milionów EUR, w Hiszpanii 3 miliony EUR, w Wielkiej Brytanii 25 milionów GBP. Równocześnie Włochy, po 5 latach stosowania DST, zniósł próg krajowy. Zmiana ta umożliwiła sprawiedliwe opodatkowanie wszystkich dużych firm technologicznych proporcjonalnie do ich zysków uzyskiwanych w kraju. W efekcie, największe spółki technologiczne zobowiązane są do odprowadzania podatku od nawet najmniejszego przychodu osiąganego z usług cyfrowych świadczonych we Włoszech.

Oceniamy takie rozwiązanie jako warte rozważenia w przypadku wprowadzenia DST w Polsce. Usunięcie progu przychodów pozwala na eliminację "ulgi" odnoszącej się do pierwszych kilkudziesięciu milionów osiąganych w kraju. Zgodnie z rozwiązaniem z Francji czy Wielkiej Brytanii, 25 mln EUR/GBP odejmowane jest bowiem od przychodów z usług cyfrowych, a podatek oblicza się od pomniejszonej wartości (por. kwota wolna). Co więcej, rekomendowane przez nas rozwiązanie upraszcza proces kwalifikowania podmiotów do opodatkowania w ramach DST, co w konsekwencji zwiększa przejrzystość i sprawiedliwość systemu podatkowego.

**Rozważany podatek od działalności cyfrowej mógłby mieć nie tylko charakter fiskalny, lecz także motywacyjny** - powinien skłaniać globalne podmioty do rejestrowania w polskich oddziałach (spółkach) całości osiąganego tutaj przychodu i dochodu podlegającemu opodatkowaniu CIT. Wskazujemy na dwie możliwości odwzorowania tej zasady i konsekwencje dla konkurencji podatkowej podmiotów krajowych i zagranicznych z uwzględnieniem ich modelu prowadzenia w Polsce działalności:

- **uznanie daniny DST jako kosztu uzyskania przychodu** (analogicznie do innych podatków lokalnych) - podmiot odprowadzający podatek CIT w Polsce stosowałby zatem tarczę podatkową (19%) i szacowane dodatkowe dochody podatkowe należałoby pomniejszyć o ten efekt (niższy efekt netto dla budżetu)
  - globalne firmy nieprowadzące do tej pory w Polsce zarejestrowanej działalności gospodarczej mogłyby częściowo zareagować na tę zachętę i zarejestrować w Polsce dedykowaną spółkę do prowadzenia działalności w kraju (zamiast obsługiwać polski rynek z jednej lokalizacji, np. w Irlandii)
  - globalne firmy już prowadzące w Polsce działalność, ale niewykazujące w polskim zeznaniu podatkowym całości przychodów i dochodów uzyskałyby zachętę do uwiarygodnienia poziomu raportowania i zwiększenia wykazywanych wartości (np. poprzez zmiany w stosowanych cenach transferowych)
  - krajowe firmy przekraczające próg 750 mln EUR skonsolidowanych przychodów zostałyby netto dodatkowo opodatkowane (pomimo efektu tarczy podatkowej), co mogłoby negatywnie wpłynąć na ich możliwości rozwoju
- **uwzględnienie daniny DST w obliczeniu należnego CIT** (analogicznie do odliczenia składek zdrowotnych w opodatkowaniu JDG podatkiem liniowym)
  - globalne firmy uzyskałyby podobną zachętę jak powyżej, a ponieważ i tak nie mają w Polsce rezydencji podatkowej, dochody dla budżetu państwa powinny pozostać netto takie same
  - krajowe firmy przekraczające próg 750 mln EUR skonsolidowanych przychodów **nie** zostałyby netto dodatkowo opodatkowane, co **nie** wpłynęłoby negatywnie na ich możliwości rozwoju.

Jeśli chodzi o ustalanie podstawy opodatkowania (tj. wysokości przychodów osiągniętych z określonych usług w kraju), rozwiązanie wskazane w obu wariantach inspirowane jest podejściem przyjętym w Wielkiej Brytanii i Kanadzie. Charakteryzuje się ono przede wszystkim prostotą - płatnicy, ustalając to, czy dana usługa świadczona była na obszarze danego kraju bazują na danych, którymi już dysponują i nie jest od nich wymagane zbieranie uzupełniających informacji. Na podstawie zgromadzonych danych przeprowadzany jest test „rozsądnego założenia”. Ma on charakter pragmatyczny i opiera się na ustaleniu prawdopodobieństwa - użytkownik będzie uznawany za osobę z danego państwa, jeśli informacje zgromadzone przez platformę wskazują na prawdopodobieństwo, że jego normalne miejsce pobytu znajduje się w tym kraju. Takie rozwiązanie zapobiega konieczności gromadzenia większej ilości danych niż te, które już są zbierane w ramach działalności gospodarczej i w znacznym stopniu zmniejsza obciążenie administracyjne firm i koszty raportowania. Mniejsza biurokracja po stronie przedsiębiorców to także ułatwienie dla krajowych organów (Krajowa Administracja Skarbowa) weryfikujących deklaracje i przeprowadzających kontrole, a tym samym zwiększa skuteczność podatku. Powyższe zdaje się potwierdzać wynik badania przeprowadzonego w Wielkiej Brytanii przez National

Audit Office, które wyraziło aprobatę dla uproszczonego sposobu lokalizowania użytkowników na potrzeby DST<sup>28</sup>.

Podsumowując, zaproponowane wyżej warianty zaprojektowane zostały tak, by zapewnić najwyższą skuteczność podatku, przy równoczesnej jego prostocie i przejrzystych zasadach. **Przewidziany wysoki górny próg przychodów kwalifikujących podmiot do DST sprawi, że nowa danina obciąży nielicznych lokalnych przedsiębiorców, a dotknie przede wszystkim największych graczy działających globalnie.**

Rekomendowane stawki w wysokości 6% lub 7,5% oraz brak dolnego progu przychodów pozwolą natomiast zapewnić istotne wpływy do budżetu państwa. Uproszczony sposób lokalizowania użytkowników ułatwi zobowiązanym firmom ustalanie wysokości ich przychodów w Polsce, a tym samym nie wygeneruje nadmiernych kosztów administracyjnych po stronie zarówno przedsiębiorców, jak i organów skarbowych.

---

<sup>28</sup> HM Revenue & Customs, National Audit Office, *Investigation into the Digital Services Tax* (2022), <https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2022/11/Investigation-into-the-digital-services-tax.pdf>, [dostęp: 20.03.2025 r.].

## 5. Szacowane przychody z opodatkowania w dwóch rekomendowanych wariantach

W 2020 eksperci Instratu wskazywali, że już w drugim roku podatek cyfrowy zapewniłby wpływy w wysokości ok. 1 mld PLN, a wpływy ok. 2 mld PLN rocznie są możliwe do osiągnięcia w okresie 5 lat od jego wprowadzenia. Poniżej przedstawiono zaktualizowaną metodologię szacowania wartości rynku, przychodów podmiotów opodatkowanych, przegląd źródeł danych i szacowane dochody podatkowe.

### 5.1. Metodologia szacowania

Globalny charakter działalności firm świadczących usługi cyfrowe sprawia, że oszacowanie ich wpływu oraz roli na rynku krajowym jest bardzo utrudnione. Niska dostępność danych finansowych ma negatywne przełożenie na poziom szczegółowości naszych obliczeń oraz ich wiarygodność.

Globalne firmy cyfrowe w zdecydowanej większości przypadków nie mają zarejestrowanych w Polsce spółek-córek, a tym samym nie raportują danych finansowych w składanych do KRS publicznie dostępnych sprawozdaniach finansowych. Nawet w przypadku istnienia polskich spółek-córek nie mamy pewności, że osiągnięty przez nie przychód stanowi całość obrotów danego podmiotu na polskim rynku.

Usługi te zazwyczaj świadczone są przez spółki zlokalizowane w innym kraju europejskim (np. Irlandii, Holandii) lub bezpośrednio w USA i to one wyłącznie (lub w istotnej części) stanowią stronę transakcji z polskimi klientami. Co więcej, wykazywana w zarejestrowanych w Polsce podmiotach osiągnięta marża jest istotnie mniejsza niż wynika to ze sprawozdań finansowych takich firm działających na poziomie globalnym. Świadczy to o problemie m.in. wykorzystywania cen transferowych do zawyżania kosztów i tym samym płacenia niższego podatku CIT.

Obecnie obowiązujące w Polsce regulacje nie wymagają raportowania danych finansowych dotyczących działalności firm cyfrowych.

Na potrzeby obliczeń wartości przychodów podmiotów podlegających DST opieraliśmy się więc na dostępnych publicznie sprawozdaniach finansowych globalnych firm cyfrowych (często notowanych na giełdach, np. w USA), ale też na niepublicznych szacunkach podmiotów zewnętrznych (m.in. Statista).

W przypadku braku wiarygodnych informacji o raportowanych w Polsce przychodach wykorzystywaliśmy raporty branżowe z szacowaniem wartości rynku danego typu usługi w Polsce (ew. Europie) i szacowaliśmy udział podmiotów opodatkowanych w rynku krajowym. Przy braku informacji o wartości rynku krajowego, podejmowaliśmy próbę oszacowania udziału rynku polskiego w rynku europejskim (ew. globalnym) przy pomocy wagi opartej na liczbie krajowych użytkowników w sumie użytkowników ogółem.

Co istotne, od 2020 r. obserwujemy niespotykany wcześniej wzrost wartości obrotów w każdym z objętych potencjalnym DST sektorów i subsektorów. Postpandemiczna stopa wzrostu przychodów r/r w poddanych analizie podmiotach przekracza 15%, oscylując średnio na poziomie 25-35%, a w niektórych przypadkach sięga nawet lub przekracza 100%.

W niewielu przypadkach korzystamy z gotowych, udokumentowanych źródeł o wzroście wartości przychodów na danym rynku lub danego podmiotu w kolejnych latach. Dlatego stosując konserwatywne podejście podejmujemy autorskie założenie o poziomie dalszego

średniorocznego wzrostu (CAGR) w Polsce każdorazowo przyjmując po 2025 r. niższy od historycznego wzrostu przychodu. Ta decyzja opiera się na założeniu o rosnącym nasyceniu rynku. Mimo to zakładane tempo wzrostu przychodów w omawianych podmiotach przekracza 20%, czyli jest wielokrotnie wyższe niż zakładany cel inflacyjny NBP (2,5%) czy aktualnej prognozy Ministerstwa Finansów realnego wzrostu PKB (>3%).

Zastrzegamy, że w dynamicznie zmieniającej się gospodarce cyfrowej dochodzi do szybkich zmian pozycji liderów rynku, pojawiają się nowe modele biznesowe i firmy wcześniej nieobecne na europejskich rynkach. Potencjalne zmiany o charakterze geopolitycznym (np. eskalacja wojny handlowej z Chinami) mogą zmienić nasze szacunki dot. wartości rynku usług świadczonych w Polsce.

Po oszacowaniu wartości rynku i przychodów podmiotów podlegających opodatkowaniu obliczyliśmy wartości dochodów podatkowych z uwzględnieniem elastyczności cenowej popytu sprzedawców i konsumentów. Współczynnik elastyczności określa względną procentową zmianę popytu wywołaną procentową zmianą ceny (reakcją na wzrost ceny). Przykładowo, współczynnik równy -1 oznacza, że wzrost ceny o 1 proc. wiąże się ze spadkiem popytu również o 1 proc. Tym samym w szacowaniu wartości dochodów podatkowych uwzględniamy nie dalsze projekcje wzrostu przychodów podmiotów opodatkowanych, ale przychody skorygowane o efekt reakcji konsumentów i sprzedawców na zmianę cen. Poniższa tabela zestawia wartości przyjęte w obliczeniach.

**Tabela 2. Założenia dot. elastyczności cenowej popytu i stawek podatkowych.**

| Sektor                        | Wskaźnik elastyczności cenowej |                    | Stawka podatkowa (%) |     |     |               |     |     |
|-------------------------------|--------------------------------|--------------------|----------------------|-----|-----|---------------|-----|-----|
|                               | popytu sprzedawców             | popytu konsumentów | wariant szeroki      |     |     | wariant wąski |     |     |
| Reklama cyfrowa ukierunkowana | -1,0                           | 0,0                | 3,0                  | 4,5 | 6,0 | 5,0           | 6,0 | 7,5 |
| Platformy obrotu usługami     | -1,0                           | -0,6               |                      |     |     | 0,0           |     |     |
| Platformy obrotu dobrami      | -1,0                           | -2,2               |                      |     |     |               |     |     |

Źródło: opracowanie własne Instrat na podstawie: elastyczność cenowa - założenia własne Instrat, Deloitte & Taj<sup>29</sup> oraz Copenhagen Economics<sup>30</sup>; stawki podatkowe - Instrat i Ministerstwo Cyfryzacji.

W przypadku większości rodzajów usług pośrednictwa cyfrowego bierzemy pod uwagę wyłącznie przychody wynikające z pośrednictwa - tj. prowizji portali świadczących usługi cyfrowego interfejsu. Całość przychodów poszczególnych firm sektora pośrednictwa cyfrowego uwzględnia bowiem obok prowizji pełną sumę przychodów ze sprzedaży produktów i usług za pośrednictwem portali. Ich elementem składowym są również przychody aktorów trzecich (tj. kierowców w sektorach mobilności i dostaw posiłków; najemców i hotelarzy w przypadku portali najmu krótkoterminowego oraz internetowych biur podróży itd.).

Decyzję o obliczeniu przychodów wyłącznie dla szacowanych prowizji portali świadczących usługę udostępniania interfejsu cyfrowego podjęliśmy, aby uniknąć obciążania podwójnym opodatkowaniem (double taxation) indywidualnych przedsiębiorców, którzy odprowadzają już podatki związane ze swoją działalnością.

<sup>29</sup> Pellefigue, J. (2019). The French Digital Service Tax. An Economic Impact Assessment. Deloitte i Taj Societe d'Advocats. <https://blog.avocats.deloitte.fr/content/uploads/2020/03/dst-impact-assessment-march-2019.pdf>

<sup>30</sup> Copenhagen Economics. (2007). Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the EU – Appendices. [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/study\\_reduced\\_vat.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/study_reduced_vat.pdf) & [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/study\\_reduced\\_vat\\_appendices.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2016-09/study_reduced_vat_appendices.pdf)



Założenie to nie dotyczy sektora e-commerce. Wynika to z niskiego poziomu dostępności danych o charakterystyce i wysokości prowizji pobieranych przez chińskie portale e-commerce. Dodatkowo, portale e-commerce stosują różne stawki prowizji dla produktów o odmiennych wartościach oraz inne opłaty (np. za promocję czy usługi dodatkowe), co tylko zwiększyłoby poziom skomplikowania szacunków. W gestii ustawodawcy leżeć będzie decyzja, czy ograniczyć opodatkowanie do przychodów z prowizji i przeprowadzić dokładniejszą analizę w oparciu o dane trafiające do Krajowej Administracji Skarbowej, czy opodatkować całość przychodów z działalności portali e-commerce ze świadomością, że efekt dla konsumentów i podmiotów trzecich (kontrahentów) może być potencjalnie negatywny.

## 5.2. Przegląd źródeł danych

### Reklama cyfrowa ukierunkowana

- Rynek charakteryzuje się względnie wysoką dostępnością danych. W ramach całego sektora reklamy cyfrowej ukierunkowanej rozróżniamy na subsektory wyszukiwarek internetowych (SEM - search engine marketing) oraz reklamy display.
- Podmioty spełniające kryteria wielkości obrotów to przede wszystkim Google (Alphabet) i pozostałe SEM (m.in. Yahoo, Bing/Microsoft), Meta i TikTok. Bardzo drobny udział na rynku reklamy cyfrowej ukierunkowanej mają mniejsze platformy cyfrowe (media społecznościowe - Pinterest, Snapchat, X/Twitter), które generują przychód tak niski w porównaniu do liderów rynku, że w skali szacowania dochodów podatkowych jest on pomijalny.
- Do subsektora reklamy display należy Allegro, które istotnie przekracza próg skonsolidowanych globalnych przychodów na poziomie 750 mln EUR (ok. 11 mld PLN przychodów ze wszystkich rynków), choć jego przychód w Polsce ze świadczenia usług reklamowych stanowi tylko ok. 10% krajowych przychodów (1 z ok. 10 mld PLN w 2024 r.). Pozostałe ok. 90% pochodzi z głównej działalności, czyli pośrednictwa w handlu poprzez *marketplace*.
- Platformy międzynarodowe nie raportują w ogóle (lub raportują w niewiarygodny sposób) danych finansowych osiąganych w polskich spółkach córkach lub w ogóle na polskim rynku. Dlatego w miejsce danych pochodzących od spółek posłużono się danymi i obliczeniami z następujących źródeł:
  - Związek Pracodawców Wydawców Cyfrowych (ZPWC) - regularny monitoring rynku reklamy cyfrowej w Polsce ze wskazaniem udziału poszczególnych graczy na rynku;
  - Związek Pracodawców Wydawców Cyfrowych (ZPWC) - badanie zlecone FehrAdvice & Partners<sup>31</sup> nt. wartości przychodów osiąganych przez Google w Polsce;
  - StatCounter<sup>32</sup> - udziały podmiotów w rynku SEM, gdzie Google ma ok. 91%;
  - IAB AdEx we współpracy z PWC<sup>33</sup> - cykliczne badanie służące do mierzenia wydatków na reklamę internetową;

<sup>31</sup> ZPWC, Wartość treści dziennikarskich dla Google w Polsce wynosi blisko 170 milionów EUR rocznie, z czego fair share dla mediów to około 80 milionów EUR (ok. 335 mln PLN), <https://zpwc.pl/aktualnosci/wartosc-tresci-dziennikarskich-dla-google-w-polsce-wynosi-blisko-170-milionow-euro-rocznie-z-czego-fair-share-dla-mediow-to-okolo-80-milionow-euro-ok-335-mln-pln/>

<sup>32</sup> <https://gs.statcounter.com/search-engine-market-share/all/poland>

<sup>33</sup> <https://iabadex.pl/>



- PWC<sup>34</sup> - raport "Perspektywy rozwoju branży rozrywki i mediów w Polsce 2024-2028";
- KRS - wyniki finansowane raportowane przez spółkę Google Poland (KRS 0000240611).
- Istnieją istotne rozbieżności pomiędzy tymi źródłami ze względu na różne definicje rynku i wartości przychodów osiąganych przez podmioty na nim funkcjonujące. Aby nie przeszacować wartości przychodów podmiotów opodatkowanych - potencjalnie doliczając do nich prowizje i narzuty polskich wydawców cyfrowych niepodlegających opodatkowaniu - zastosowano niższe szacunki wartości rynku podawane przez ZPWC.
- Analiza nie uwzględnia przychodów z reklam podmiotów działających w branży pornograficznej - choć przychody czterech firm z tego rynku przekraczają próg 750 mln EUR, brak danych uniemożliwia przeprowadzenie obliczeń i wskazanie potencjalnej wartości rynku i tym samym dochodów podatkowych.
- Przychody z całego rynku reklamy online w 2024 r. szacuje się na 11,4 mld zł, z czego podmiotów podlegających DST na ok. 5,6 mld zł. Zakłada się dalszy wzrost na poziomie 15% r/r - wolniejszy niż wcześniej ze względu na wysycenie rynku po dynamicznym wzroście w okresie pandemii i pospandemicznym.

## Najem krótkoterminowy i hotelarstwo

- Żadna z trzech największych firm oferujących pośrednictwo cyfrowe na rynkach najmu krótkoterminowego i hotelarstwa - Booking.com, Airbnb i Expedia Group - nie publikuje danych o swoich przychodach na rynku polskim.
- Dane o całkowitej wartości polskiego rynku hotelarstwa pozyskano raportu Banku Ochrony Środowiska<sup>35</sup>.
  - Udział podmiotów oferujących usługi pośrednictwa cyfrowego oszacowała firma Profitroom<sup>36</sup>.
- Dane o wartości rynku najmu krótkoterminowego publikuje Statista<sup>37</sup>.
  - Z uwagi na to, że na rynku trzy największe podmioty (Airbnb, Booking.com, Expedia Group) sprawują oligopol, przyjęto założenie, że ich udział w rynku sięga 95%.
- Przychody firm oferujących pośrednictwo na tych rynkach oparto o publicznie dostępne informacje o prowizjach pobieranych od właścicieli apartamentów, hoteli i pochodnych. Na ich podstawie oszacowano przychody firm oferujących pośrednictwo cyfrowe na obu rynkach.
- Przychody podmiotów opodatkowanych DST w Polsce w 2024 r. szacuje się na 1,3 mld zł. Zakłada się dalszy wzrost na poziomie 15% r/r. W kolejnych latach zakłada się wzrost spadający z 19 do 10% r/r. ze względu na wysycenie rynku.

<sup>34</sup>

[https://www.pwc.pl/pl/pdf-nf/2024/Raport\\_PwC\\_Perspektywy\\_rozwoju\\_branzy\\_rozrywki%20i\\_mediow\\_w\\_Polsce\\_2024-20281.pdf](https://www.pwc.pl/pl/pdf-nf/2024/Raport_PwC_Perspektywy_rozwoju_branzy_rozrywki%20i_mediow_w_Polsce_2024-20281.pdf)

<sup>35</sup> BOŚ, Raport branżowy - Hotele,

[https://www.bosbank.pl/\\_data/assets/pdf\\_file/0032/59576/BOSBank\\_Hotele1\\_2024.07.pdf](https://www.bosbank.pl/_data/assets/pdf_file/0032/59576/BOSBank_Hotele1_2024.07.pdf)

<sup>36</sup>

<https://www.google.com/url?q=https://www.pb.pl/hotele-tocza-bitwe-z-bookingiem-1209138&sa=D&source=editors&ust=1744966144361030&usg=AOvVaw2vVGoovOYR4ScI63RXTZTQ>

<sup>37</sup> <https://www.statista.com/outlook/mmo/travel-tourism/vacation-rentals/poland?currency=USD>

## Usługi dostaw jedzenia oraz przewozu osób

- Większość firm świadczących usługi pośrednictwa cyfrowego w sektorach dostaw jedzenia i przewozu osób ride-hailingu nie upublicznia danych o przychodach osiąganych na rynku polskim.
- Firma Stava w swoich raportach o rynku gastronomicznym informuje o udziale rynkowym największych firm oferujących usługę interfejsu na rynku dostaw jedzenia oraz o całkowitej wielkości rynku dostaw jedzenia<sup>38</sup>.
  - Na podstawie danych Stavy i informacji o prowizjach pobieranych przez pośredników cyfrowych udało się przeprowadzić precyzyjne obliczenia przychodów podmiotów świadczących usługę interfejsu w ramach dostaw jedzenia.
- W odniesieniu do rynku ride-hailingu (aplikacji łączących przewoźników z klientami) nie są dostępne dane o udziałach rynkowych trzech największych podmiotów przekraczających próg 750 mln EUR (Uber, Bolt, FREENOW).
  - Dane o przychodach całego rynku publikuje firma ZDG TOR<sup>39</sup>.
  - Na podstawie danych o świadomości konsumenckiej rynku, które publikuje Statista, udział trzech największych firm na rynku oszacowano na 75%<sup>40</sup>.
- W przypadku obu rynków szacunki w zakresie pobieranych przez pośredników prowizji oparto na publicznie dostępnych informacjach udostępnianych przez samych pośredników.
- Razem rynki ride-hailingu i dostaw jedzenia w 2024 r. wygenerowały przychody dla podmiotów podlegających DST na poziomie 2,3 mld zł. Przewidziano dalsze wyhamowujące wzrosty w przedziale 8,5 do 2% ze względu na wysycenie rynku.

## E-commerce

- Pod względem dostępu do danych rynek e-commerce jest niejednorodny. Z jednej strony polskie (Allegro)<sup>41</sup> i – szerzej – zachodnie firmy (Amazon<sup>42</sup>, OLX<sup>43</sup>, Zalando<sup>44</sup>, Vinted<sup>45</sup>) publikują dane umożliwiające oszacowanie przychodów segmentu *marketplace* na rynku polskim. Z drugiej strony podmioty chińskie (Shein, Temu, Aliexpress), które w ostatnich latach zyskują coraz większy udział na rynku polskim, pozostają w tyle w kwestii transparentności finansowej.
- Część firm świadczy wyłącznie usługi pośrednictwa cyfrowego za pomocą *marketplace*, na którym zewnętrzni sprzedawcy mogą wystawiać własne produkty (Allegro, OLX, Vinted, Temu, Aliexpress). W ich przypadku obliczanie przychodów z *marketplace* charakteryzuje się względnie niskim poziomem skomplikowania.
- Inne (Amazon, Zalando, Shein) sprzedają zarówno własne produkty (*retail*), jak i oferują usługę interfejsu zewnętrznym sprzedawcom (*marketplace*). W ich

<sup>38</sup> <https://www.stava.eu/pl/raporty/>

<sup>39</sup>

<https://zdgtor.pl/wp-content/uploads/raporty/Bezpieczenstwo%20osobiste%20w%20przewozach%20taksowkami%20v.3%2011%20stron.pdf>

<sup>40</sup> <https://www.statista.com/forecasts/1371388/ride-sharing-hailing-online-taxi-usage-by-brand-in-poland>

<sup>41</sup> Allegro, Dane Finansowe, <https://about.allegro.eu/static-files/d7ba5f38-339a-48ea-9620-6229ce50978c>

<sup>42</sup> <https://ecommercedb.com/store/amazon.pl>

<sup>43</sup> KRS via rejestr.io, <https://rejestr.io/krs/568963/grupa-olx/finanse/przychody>

<sup>44</sup> Zalando, Key figures 2024, <https://corporate.zalando.com/en/investor-relations/key-figures-2024>

<sup>45</sup> Rekvizitai.vz, Vinted, <https://rekvizitai.vz.lt/en/company/vinted/turnover/>

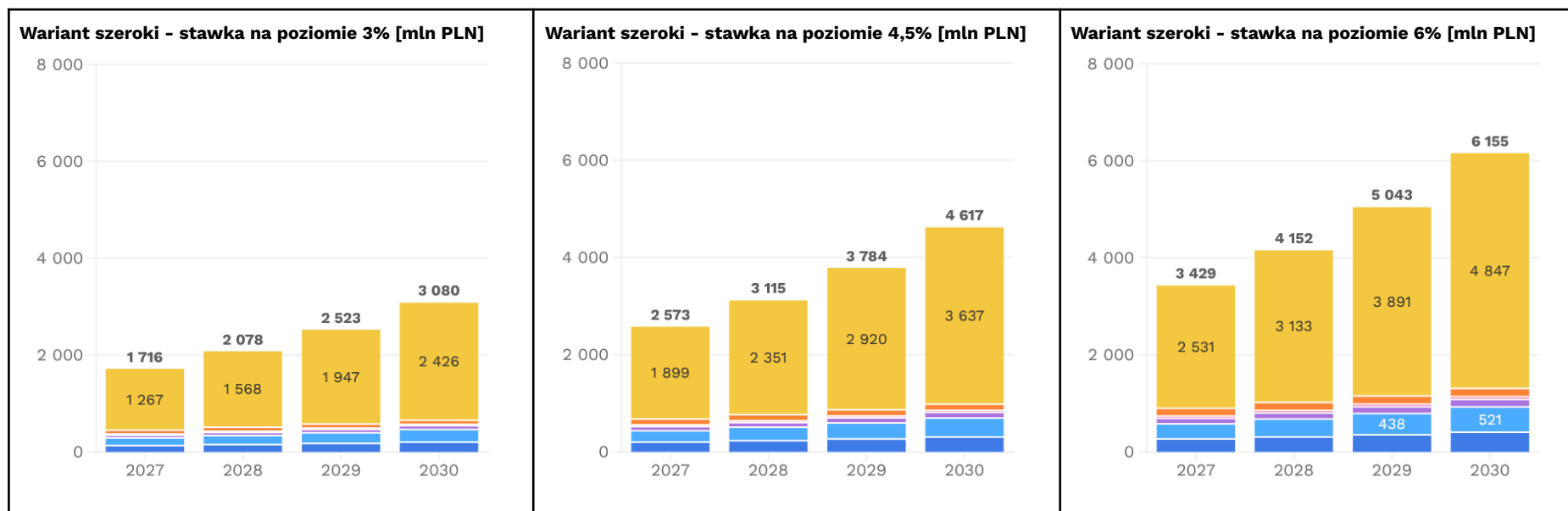
przypadku konieczne było oszacowanie proporcji sprzedaży w segmencie *marketplace*.

- W przypadku Allegro oraz OLX dane o przychodach z segmentu *marketplace* uzyskano bezpośrednio z raportów firm.
- Dane o przychodach ze sprzedaży Amazon Polska podają raporty ECDB. Przyjęto założenie, że w Polsce proporcja sprzedaży w segmentach *marketplace* oraz *retail* jest równa proporcji globalnej.
- Na podstawie danych dostępnych na portalu Statista o największych rynkach sprzedaży firm Zalando oraz Vinted oraz skonsolidowanych raportów obu podmiotów oszacowaliśmy wartość ich sprzedaży na rynku polskim.
- Analiza przychodów firm Shein, Temu i Aliexpress wymagała zastosowania założeń, które znacząco zwiększają margines błędu obliczeń. Po pierwsze, udział rynku polskiego w globalnych przychodach ze sprzedaży oparliśmy na szacunkach dotyczących liczby użytkowników Polsce względem globalnej liczby użytkowników wspomnianych platform. Po drugie, przyjęliśmy założenie, że siła nabywcza polskiego użytkownika jest równa globalnej średniej.
- Przychody rynku w 2024 r. oszacowano na poziomie 20,1 mld zł. W kolejnych latach przyjęto wyhamowujące wzrosty od 38 do 25%.

### 5.3. Szacowane dochody podatkowe

**Wykres 6. Szacowane dochody podatkowe w wariacie szerokim (W1-W3).**

- Search engine marketing
- Display advertising
- Pośrednictwo w usługach najmu krótkoterminowego i hotelarstwa
- Pośrednictwo w usługach mobilności osobistej
- Pośrednictwo w usługach zamawiania i dostaw posiłków
- E-commerce



**Tabela 3. Szacowane dochody podatkowe w wariantcie szerokim (W1-W3).**

Wariant szeroki - stawka na poziomie 3% [mln PLN]

| Rok/Sektor | Search engine marketing | Display advertising | Pośrednictwo w usługach najmu krótkoterminowego i hotelarstwa | Pośrednictwo w usługach mobilności osobistej | Pośrednictwo w usługach zamawiania i dostaw posiłków | E-commerce | Razem        |
|------------|-------------------------|---------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------------|------------|--------------|
| 2027       | 133                     | 156                 | 57                                                            | 24                                           | 79                                                   | 1 267      | <b>1 716</b> |
| 2028       | 153                     | 185                 | 63                                                            | 26                                           | 83                                                   | 1 568      | <b>2 077</b> |
| 2029       | 176                     | 219                 | 70                                                            | 27                                           | 84                                                   | 1 947      | <b>2 523</b> |
| 2030       | 203                     | 261                 | 78                                                            | 28                                           | 84                                                   | 2 426      | <b>3 080</b> |

Wariant szeroki - stawka na poziomie 4,5% [mln PLN]

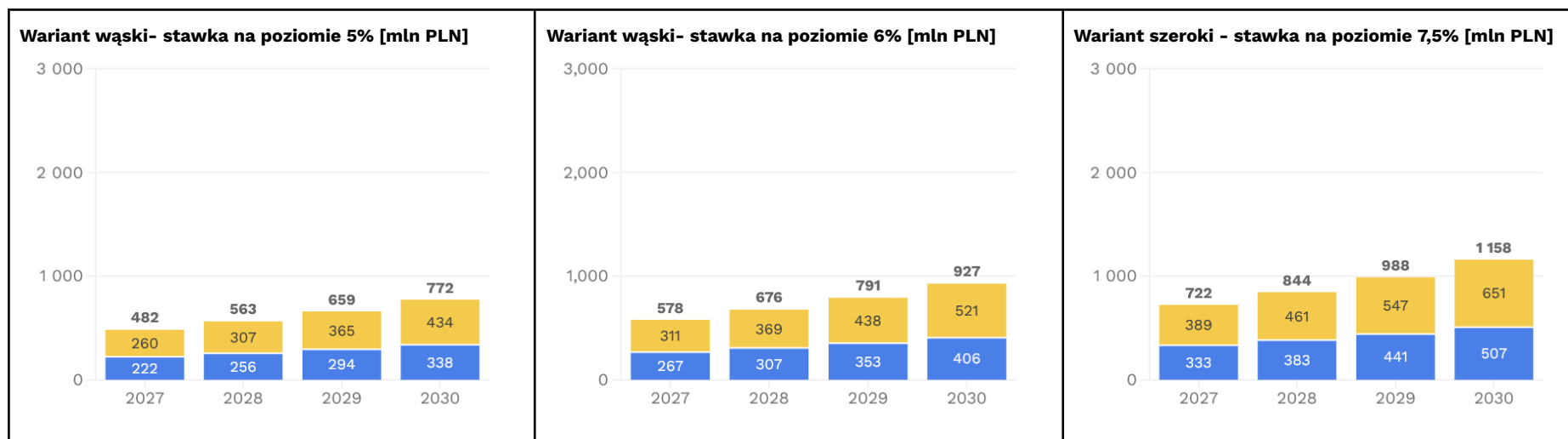
| Rok/Sektor | Search engine marketing | Display advertising | Pośrednictwo w usługach najmu krótkoterminowego i hotelarstwa | Pośrednictwo w usługach mobilności osobistej | Pośrednictwo w usługach zamawiania i dostaw posiłków | E-commerce | Razem        |
|------------|-------------------------|---------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------------|------------|--------------|
| 2027       | 200                     | 234                 | 85                                                            | 36                                           | 119                                                  | 1 899      | <b>2 573</b> |
| 2028       | 230                     | 277                 | 94                                                            | 38                                           | 125                                                  | 2 351      | <b>3 115</b> |
| 2029       | 265                     | 329                 | 104                                                           | 40                                           | 126                                                  | 2 920      | <b>3 783</b> |
| 2030       | 304                     | 391                 | 116                                                           | 42                                           | 127                                                  | 3 637      | <b>4 618</b> |

Wariant szeroki - stawka na poziomie 6% [mln PLN]

| Rok/Sektor | Search engine marketing | Display advertising | Pośrednictwo w usługach najmu krótkoterminowego i hotelarstwa | Pośrednictwo w usługach mobilności osobistej | Pośrednictwo w usługach zamawiania i dostaw posiłków | E-commerce | Razem        |
|------------|-------------------------|---------------------|---------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|------------------------------------------------------|------------|--------------|
| 2027       | 267                     | 311                 | 113                                                           | 48                                           | 159                                                  | 2 531      | <b>3 430</b> |
| 2028       | 307                     | 369                 | 126                                                           | 51                                           | 166                                                  | 3 133      | <b>4 152</b> |
| 2029       | 353                     | 438                 | 139                                                           | 54                                           | 168                                                  | 3 891      | <b>5 042</b> |
| 2030       | 406                     | 521                 | 155                                                           | 57                                           | 169                                                  | 4 847      | <b>6 155</b> |

**Wykres 7. Szacowane dochody podatkowe w wariacie wąskim (W4-W6).**

■ Search engine marketing  
■ Display advertising



**Tabela 4. Szacowane dochody podatkowe w wariacie wąskim (W4-W6).**

Wariant wąski - różne stawki [mln PLN]

| Stawka     | 5%                      |                     |       | 6%                      |                     |       | 7,5%                    |                     |       |
|------------|-------------------------|---------------------|-------|-------------------------|---------------------|-------|-------------------------|---------------------|-------|
| Rok/Sektor | Search engine marketing | Display advertising | Razem | Search engine marketing | Display advertising | Razem | Search engine marketing | Display advertising | Razem |
| 2027       | 222                     | 260                 | 482   | 267                     | 311                 | 578   | 333                     | 389                 | 722   |
| 2028       | 256                     | 307                 | 563   | 307                     | 369                 | 676   | 383                     | 461                 | 844   |
| 2029       | 294                     | 365                 | 659   | 353                     | 438                 | 791   | 441                     | 547                 | 988   |
| 2030       | 338                     | 434                 | 772   | 406                     | 521                 | 927   | 507                     | 651                 | 1 158 |

## 6. Podsumowanie

Rekomendowany przez nas model DST wzorowany jest na rozwiązaniach przyjętych w innych krajach: wykorzystuje dobre praktyki z Francji i Hiszpanii dotyczące szerokiego i elastycznego zdefiniowania usług opodatkowanych wraz z precyzyjnym określeniem wyłączeń (w wariancie szerokim), jak również z Wielkiej Brytanii i Kanady - związane ze sposobem ustalania podstawy opodatkowania (tj. wysokości przychodów osiąganych z określonych usług w kraju) za pomocą testu „rozsądnego założenia”.

Z kolei rekomendowane przez nas stawki podatku, wyższe niż obecnie obowiązujące w państwach UE, uwzględniają zarówno toczącą się w tych państwach dyskusję nt. ich podwyższenia, jak i potrzebę zapewnienia wymiernych korzyści fiskalnych i większej równości podatkowej przedsiębiorstw krajowych względem globalnej konkurencji.

### **Oszacowane dochody podatkowe wskazują na potencjał uzyskania rocznych wpływów na poziomie:**

- w wariancie szerokim (stawki podatkowe 3,0%, 4,5% oraz 6,0%) - 1,7-3,4 mld zł w pierwszym roku obowiązywania podatku (2027) i wzrostu do nawet 3,0-6,2 mld zł do 2030 r. wraz ze wzrostem rynku usług cyfrowych
- w wariancie wąskim (stawki podatkowe 5,0%, 6,0% oraz 7,5%) - 482-722 mln zł w pierwszym roku obowiązywania podatku (2027) i wzrostu do 772-1'158 mln zł do 2030 r. wraz ze wzrostem rynku usług cyfrowych

W porównaniu do szacowania potencjalnych dochodów podatkowych wykonanego przez Instat w 2020 r. wskazujemy na istotną i rosnącą rolę sektora e-commerce względem platform świadczenia usług lub reklamy cyfrowej ukierunkowanej. Przyjęte założenia o obecnej wartości przychodów tych platform (w szczególności chińskich) i ich dalszym tempie wzrostu mają duży margines wrażliwości i tym samym mogą istotnie wpłynąć (w obie strony) na ocenę możliwości dochodów podatkowych z tego źródła.



# Aneks 1. Analiza wybranych podmiotów objętych opodatkowaniem

## Usługi cyfrowej reklamy ukierunkowanej (profilowanej) oraz przesyłanie danych o użytkownikach wykorzystywanych w celach marketingowych

### Google, Facebook, Tik Tok - giganci na rynku reklamy online

Usługi cyfrowej reklamy ukierunkowanej bazują na zbieraniu i analizowaniu danych o użytkownikach, umożliwiając trafne dopasowanie komunikatów reklamowych do ich indywidualnych potrzeb i preferencji. Przykładem platform oferujących usługi reklamowe ukierunkowane na konkretne grupy odbiorców są **Google, należące do firmy Alphabet i Facebook, należący do koncernu Meta**. Jak wskazano w badaniu przeprowadzonym przez IAB i PwC, Facebook i Google odpowiadają za ponad 50% wartości całego rynku reklamy internetowej w Polsce, którego wartość w 2024 r. oszacowano na 7,8 mld zł<sup>46</sup>. Warto mieć na uwadze, że szacunki IAB i PwC opierają się wyłącznie na danych przestanych przez podmioty aktywne na rynku reklamy cyfrowej (wydawców, agencje reklamowe, sieci, domy mediowe). Pełna wartość rynku reklamy cyfrowej może więc być wyraźnie wyższa.

Alphabet pozyskuje dane niezbędne do profilowania z różnych źródeł, takich jak wyszukiwarka Google, YouTube, Gmail, czy Google Maps. W oparciu o takie czynniki jak historia wyszukiwania, lokalizacja, wiek, zainteresowania, a nawet urządzenie, z którego korzysta użytkownik, tworzy szczegółowe profile konsumentów. Następnie, algorytmy Google dynamicznie dopasowują treści reklam do określonych "kategorii" użytkowników. Kolejnym istotnym elementem skuteczności reklamy Google jest system remarketingu. Umożliwia on wyświetlanie reklam użytkownikom, którzy wcześniej odwiedzili daną stronę internetową, ale nie dokonali zakupu lub nie podjęli innej pożądanej akcji. Dzięki wyżej opisanym mechanizmom reklamowym Google utrzymuje wysoki poziom zaangażowania, co przekłada się na dużą skuteczność kampanii reklamowych. Podobnie Meta, oferuje usługi cyfrowej reklamy profilowanej oparte na analogicznych mechanizmach. Koncern Meta zbiera jednak informacje z odmiennych źródeł, przede wszystkim z aktywności użytkowników na Facebooku, Instagramie, Messengerze, Whatsapp, a także innych aplikacjach należących do przedsiębiorcy (Family of Apps).

To właśnie dzięki informacjom na temat lokalizacji, demografii, zainteresowań, interakcji z treściami, platformy mogą tworzyć szczegółowe profile osobowe, a w dalszej kolejności - kapitalizować się na użytkownikach. Zgodnie z szacunkami Polskiego Instytutu Ekonomicznego, miesięczny przychód generowany przez dane jednego polskiego użytkownika dla Google wynosił 10,16 PLN. Łącznie, w 2020 roku, przychód z danych wszystkich polskich użytkowników mógł więc osiągnąć wartość nawet 4,025 miliarda PLN. Dla Facebooka, miesięczny przychód z danych polskiego użytkownika wynosił 8,52 PLN, co oznacza, że całkowity przychód z danych użytkowników w Polsce w 2020 roku mógł więc osiągnąć około 2,196 miliarda PLN<sup>47</sup>. O ile brak jest aktualnych informacji na temat przychodów z reklamy cyfrowej w Polsce (firmy nie publikują szczegółowych danych na

<sup>46</sup> IAB Polska, Raport Strategiczny Internet 2023/2024 (2024), [https://www.iab.org.pl/wp-content/uploads/2024/05/Raport-Strategiczny-INTERNET-IAB-Polska-2023\\_2024.pdf](https://www.iab.org.pl/wp-content/uploads/2024/05/Raport-Strategiczny-INTERNET-IAB-Polska-2023_2024.pdf) [dostęp: 13.04.2025 r.].

<sup>47</sup> Polski Instytut Ekonomiczny, Grzeszak, J., Łukasik, K., Świąćicki, I. *Ile warte są nasze dane?* (2021), [https://pie.net.pl/wartosc-danych-polskich-uzytkownikow-google-i-facebook-a-to-ponad-6-mld-zlotych-w-2020-r/?utm\\_source=chatgpt.com](https://pie.net.pl/wartosc-danych-polskich-uzytkownikow-google-i-facebook-a-to-ponad-6-mld-zlotych-w-2020-r/?utm_source=chatgpt.com), [dostęp: 19.03.2025 r.].

temat swoich osiągnięć finansowych w poszczególnych krajach), o tyle obie spółki odnotowują ciągłe dwucyfrowe wzrosty w tym obszarze w skali globalnej<sup>48</sup>. Tym samym, można sądzić, że przychody z reklamy cyfrowej w Polsce rosną proporcjonalnie.

Innym podmiotem, który do perfekcji opanował profilowanie użytkowników jest azjatycka firma **ByteDance i jej aplikacja TikTok**, w przypadku której szacuje się, że jej globalne przychody z reklam osiągną 33,1 miliarda USD w 2025 r., co będzie oznaczać wzrost o 40,5% w porównaniu z rokiem 2024.<sup>49</sup> Świadczy to o ogromnym znaczeniu reklamy targetowanej dla tego przedsiębiorcy i potencjale tej platformy w zakresie efektywnego wpływania na użytkowników.

Kluczowym elementem sukcesu TikToka jest jego unikalny algorytm. Bazuje on na mechanizmach podobnych do tych stosowanych przez inne platformy, takie jak Facebook czy Instagram, jednak wykracza daleko poza tradycyjne metody zbierania i analizy danych. TikTok, podobnie jak inne platformy, gromadzi dane o podstawowych aktywnościach użytkowników takich jak polubienia czy informacje o ustawieniach aplikacji. Jednak to, co wyróżnia TikToka, to zbieranie przez aplikację behawioralnych sygnałów, które analizowane są w czasie rzeczywistym. Chodzi tu o szczegółowe dane dotyczące interakcji użytkowników z treścią - mówiące o tym, na jak długo użytkownik zatrzymuje się na danym materiale, jakie filmy ogląda z większą uwagą, a jakie od razu pomija.

Dzięki tak zaawansowanej analizie danych, algorytm TikToka jest w stanie nie tylko rekomendować treści, które mogą zainteresować daną osobę (zgodnie z jej wcześniejszymi preferencjami wyrażonymi za pomocą polubień), ale może również prognozować, co będzie dla niej atrakcyjne na podstawie innych subtelnych wzorców zachowań. To pozwala na wyświetlanie treści nieidentycznych, ale pozostających w obszarze zainteresowań danej osoby. Takie podejście sprawia, że użytkownicy nie nudzą się zbyt szybko i wciąż napotykają nowe, ale powiązane tematycznie treści, co skłania ich do dalszego przewijania. Ten sposób personalizacji treści na TikToku pozwala więc na utrzymanie wysokiego zaangażowania użytkowników i przekłada się na dużą efektywność reklamową. Dla reklamodawców oznacza to bardziej precyzyjne dotarcie do odpowiednich grup odbiorców, a dla platformy - większe przychody.

### **Globalne przychody z reklam cyfrowych w 2024 r.:**

Google: 264,59 miliarda USD<sup>50</sup>

Facebook: 160,633 miliarda USD<sup>51</sup>

TikTok: 18,49 miliarda USD<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup> Wirtualne Media, *Facebook przekroczy reklamowo kolejny próg. Ilu ma użytkowników?* (2024), <https://www.wirtualnemedia.pl/artykul/facebook-ile-zarabia-z-reklam-liczba-uzytownikow-2>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>49</sup> Oberlo, *TikTok Ad Revenue (2020–2027)*, <https://www.oberlo.com/statistics/tiktok-ad-revenue>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>50</sup> Statista, *Advertising revenue of Google from 2001 to 2024* (2025), <https://www.statista.com/statistics/266249/advertising-revenue-of-google/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>51</sup> Statista, *Annual advertising revenue of Meta Platforms worldwide from 2009 to 2024* (2025), <https://www.statista.com/statistics/271258/facebooks-advertising-revenue-worldwide/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>52</sup> Statista, *Net advertising revenue generated by TikTok worldwide from 2020 to 2024*, <https://www.statista.com/statistics/1344972/tiktok-net-ad-revenue-worldwide/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

## Usługi interfejsu cyfrowego

Usługi interfejsu cyfrowego umożliwiają interakcję między użytkownikami i mogą wspierać wymianę dóbr i usług pomiędzy użytkownikami. W przypadku takich gigantów jak Amazon, Meta (Facebook, Instagram i inne aplikacje), czy Uber interfejs cyfrowy nie jest jedynie technologiczną infrastrukturą, ale przestrzenią, która umożliwia szereg interakcji o charakterze transakcyjnym i społecznym, łącząc użytkowników-konsumentów, użytkowników-sprzedawców, przedsiębiorców w jedną sieć. Wymiana dóbr i usług na platformach jest niewątpliwie tym, na czym platformy zarabiają. Objęcie podatkiem cyfrowym usług udostępniania wielostronnego interfejsu cyfrowego jest więc powszechnym rozwiązaniem przyjętym w wielu krajach. Naszym zdaniem jest to rozwiązanie trafne, ponieważ pozwala na uchwycenie transakcyjności różnorodnych zjawisk/zdarzeń zachodzących na zgoła odmiennych platformach. Zapewnia to szeroki katalog usług objętych regulacją, jak również elastyczność prawa - na wypadek powstania nowych modeli biznesowych.

### Amazon – zakupy oparte na interfejsie cyfrowym

Amazon jest jedną z najpotężniejszych platform e-commerce, która pośredniczy w handlu dobrami między grupą sprzedawców a konsumentami. Serwis umożliwia prezentację towarów, wyszukiwanie ofert, pozwala na dokonywanie transakcji płatniczych, podpowiada także klientom towary odpowiadające ich preferencjom i potrzebom. Amazon osiągnął w 2024 roku 247 miliardów USD z samej sprzedaży online<sup>53</sup>. W Polsce Amazon.com, mimo globalnej dominacji, ma zaledwie 1,53% udziału w rynku e-commerce<sup>54</sup>.

**Globalne przychody ze sklepu online w 2024 r.:** 247 miliardów USD. W Polsce szacowane całkowite przychody (uwzględniające zyski sprzedawców trzecich) wynoszą 1540 mln PLN.

### Uber i UberEats (Uber Technologies) – cyfrowa mobilność i usługi kurierskie

Uber to kolejny przykład platformy, która działa jako interfejs cyfrowy, który pozwala na pośrednictwo pomiędzy klientami i odbiorcami usług. Dzięki aplikacji mobilnej, Uber umożliwia użytkownikom i porównanie ofert i zamówienie przejazdu bądź jedzenia, a kierowcom bądź kurierom pozwala na łatwe dotarcie do klienta i rejestrację transakcji. Usługi te wyróżnia jednak fakt, że - w przeciwieństwie do platform towarowych - "sprzedawcy" na platformach prowadzą własną działalność o niewielkiej skali i charakteryzują się wysokim stopniem rozproszenia. Choć Uber działa w specyficznej branży transportowej i kurierskiej, to jednak jego model biznesowy oparty jest na udostępnianiu przestrzeni, która pozwala na interakcję i świadczenie usług.

**Globalne przychody z cyfrowej mobilności i usług kurierskich w 2024 r.:** 44 mld USD<sup>55</sup>. W Polsce można je szacować na ok. 540 mln PLN (przy czym oszacowanie wartości przychodów w Polsce dotyczy wyłącznie przychodów pochodzących z prowizji firm świadczących usługi pośrednictwa cyfrowego, a nie całkowitych przychodów - tak jak w przypadku wartości globalnych).

---

<sup>53</sup> Digital Commerce 360, *Amazon Ecommerce Facts & Statistics* (2025), <https://www.digitalcommerce360.com/amazon-ecommerce-facts-and-statistics/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>54</sup> Ecommerce News, *Analiza raportu Arvato: Dlaczego dominacja Amazon to tylko część całego obrazu rynku e-commerce w Europie?* (2024), <https://ecommercenews.pl/analiza-raportu-arvato-dlaczego-dominacja-amazon-to-tylko-czesc-calego-obrazu-rynku-e-commerce-w-europie/>, [dostęp: 19.03.2025 r.].

<sup>55</sup> Macrotrends, *Uber Technologies Revenue 2017-2024 / UBER* (n.d.), <https://www.macrotrends.net/stocks/charts/UBER/uber-technologies/revenue>, [dostęp: 19.03.2025 r.].