

KAMILA MORAWSKA

ALTO Tax sp. z o.o.

morawskakamila@gmail.com

ORCID: 0000-0002-7129-3723

Wpływ rewolucji cyfrowej na międzynarodowe zasady podziału praw do opodatkowania

**An impact of a digital revolution on international
principles on distribution of taxation rights**

Streszczenie. Przedmiotem artykułu są przede wszystkim działania podejmowane przez OECD w celu rozwiązania problemów podatkowych wynikających z rozpowszechniania się nowych modeli biznesowych gospodarki cyfrowej, w tym w szczególności koncepcję znaczącej obecności gospodarczej oraz tzw. rozwiązanie dwufilarowe. Następnie przedstawiono propozycje wysuwane przez autorów publikacji z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego, a końcowo zostały sformułowane postulaty *de lege ferenda* dotyczące kierunku i zakresu zmian zasad opodatkowania przedsiębiorstw z branży cyfrowej.

Słowa kluczowe: OECD; digitalizacja; znacząca obecność cyfrowa; podatki.

Abstract. The article focuses primarily on activities taken by the OECD to solve tax problems resulting from a spread of new business models of the digital economy. Those models include in particular a concept of a significant economic

presence and a Two-Pillar Solution. In subsequent parts of the text, the Author presents proposals put forward by the authors of publications in a field of international tax law. Finally, *de lege ferenda* postulates regarding a direction and a scope of changes in the taxation rules for enterprises from the digital industry have been formulated.

Keywords: OECD; digitalization; significant economic presence; taxes.

1. Wprowadzenie do problematyki

Globalny rozwój technologii i sposobów komunikacji międzyludzkiej w XX i XXI wieku doprowadził do powstania ponadnarodowych korporacji, umożliwiając tym samym prowadzenie biznesu w każdym miejscu na świecie przy minimalnych kosztach krańcowych. Przedsiębiorstwo z Polski, chcąc sprzedawać swoje usługi związane z nauką języka angielskiego odbiorcom w Wietnamie, nie jest zmuszone już do posiadania specjalnie ku temu przeznaczanego lokalu w Hanoi – wystarczającym narzędziem służącym realizacji tej usługi jest bowiem infrastruktura Internetu.

Organizacje międzynarodowe oraz same państwa nieustannie podejmują próby ponownego ustalenia zasad podatkowych w taki sposób, by poddać opodatkowaniu zarówno przedsiębiorstwa prowadzące „klasyczną” działalność gospodarczą w danym państwie, jak i te, które są w nim obecnie jedynie wirtualnie. Głównym problemem braku opodatkowania wysoce zdigitalizowanych przedsiębiorstw nie jest bowiem niepodjęcie przez nich czynności podlegających opodatkowaniu, a fakt, że mogą one podejmować takie czynności bez fizycznej obecności w danym państwie. Sposób działania takich podmiotów perfekcyjnie oddaje opublikowana przez IBM prezentacja, w której przedstawiono unikalne cechy obecnej gospodarki:

1. największa firma taksówkarska na świecie nie posiada żadnych własnych taksówek (Uber),
2. największy na świecie dostawca zakwaterowania nie posiada żadnych własnych nieruchomości (Airbnb),

3. największe firmy komunikacyjne nie posiadają żadnej własnej infrastruktury (Skype, WhatsApp, Facebook Messenger, Viber),
4. największy dystrybutor działający w branży e-commerce nie posiada własnego inwentarza (Alibaba),
5. najpopularniejsza platforma medialna sama nie tworzy treści (Facebook),
6. najszybciej rozwijające się banki w rzeczywistości nie mają żadnych pieniędzy (SocietyOne),
7. największa na świecie firma dostarczająca kino domowe nie posiada żadnych kin (Netflix),
8. najwięksi dostawcy oprogramowania nie tworzą sami swoich aplikacji (Apple, Google, Facebook)¹.

Przedmiotem rozważań podejmowanych w artykule są wyzwania stawiane przez digitalizację gospodarki dotychczasowym regulacjom podziału praw do opodatkowania zysków pomiędzy państwa. Celem opracowania jest przedstawienie oraz analiza działań służących opracowaniu ogólnoświatowego modelu rozgraniczenia uprawnień do opodatkowania dochodów z działalności cyfrowej podejmowanych przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), której forum – co należy podkreślić już na wstępie – jest najbardziej adekwatnym miejsce do prowadzenia tej dyskusji. Przeprowadzona analiza z wykorzystaniem metody komparystycznej oraz teoretyczno-prawnej pozwoli odpowiedzieć w szczególności na pytanie, w jaki sposób powinny zostać ustalone zasady podziału praw do opodatkowania dochodów pochodzących z działalności cyfrowej pomiędzy państwa.

¹ Prezentacja przygotowana przez Sandy Carter i opublikowana podczas wydarzenia IBM for Entrepreneurs: The Digital Disruption Has Already Happened [za:] J. Kennedy, *How digital disruption changed 8 industries forever*, "Silicon Republic" 25.11.2015, <https://www.siliconrepublic.com/business/digital-disruption-changed-8-industries-forever>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

2. Opodatkowanie zysków przedsiębiorstw na gruncie obecnych przepisów

Jedną z najważniejszych reguł międzynarodowego prawa podatkowego jest ta wyrażona w art. 7 ust. 1 Modelu Konwencji OECD, stanowiąca że przedsiębiorstwo podlega opodatkowaniu tylko w państwie jego siedziby. Jednakże jeżeli przedsiębiorstwo posiada gospodarczy związek z terytorium innego państwa, uprawnia to dane państwo do opodatkowania zysków tego przedsiębiorstwa. Reguła ta jest dopełniana przez koncepcję stałego zakładu, która pojawiła się ok. sto lat temu i od tego czasu jest ona używana w międzynarodowych umowach do określenia rezydencji podatkowej zarówno osób prawnych, jak i osób fizycznych. Zgodnie z art. 5 Modelu Konwencji OECD przedsiębiorstwo prowadzi swoją działalność w drugim państwie przez zakład, jeżeli działalność ta ma charakter stały, trwały i jest prowadzona przez dłuższy okres. Spełnienie wymienionych warunków skutkuje uznaniem, że przedsiębiorstwo posiada wystarczający związek gospodarczy z danym państwem, który uprawnia do opodatkowania zysków przypisanych zakładowi zgodnie z zasadą *arm's length*².

Digitalizacja gospodarki nie tylko poprawiła sposoby prowadzenia działalności gospodarczej przez tradycyjne firmy poprzez zwiększenie i ułatwienie dostępu do klientów, ale równocześnie otworzyła drzwi dla stworzenia nowych modeli biznesowych, które zasadniczo działają w sferze cyfrowej, takich jak:

1. e-commerce (H&M, Walmart, eBay),
2. świadczenie usług płatności (PayPal),
3. sprzedaż aplikacji mobilnych (Google, Apple),
4. świadczenie usług reklam online (Facebook, Google),
5. świadczenie usług związanych z wykorzystaniem chmur obliczeniowych (Microsoft Azure),

² Zgodnie z art. 7 ust. 1 zd. 2 Modelu Konwencji OECD: „Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, zyski przedsiębiorstwa podlegają opodatkowaniu w drugim Umawiającym się Państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej mogą być przypisane temu zakładowi”.

6. handel o wysokiej częstotliwości (*high frequency trading*) (Two Sigma Securities, Virtu Financial),
7. platformy mediów społecznościowych (Facebook, Instagram).

Przedsiębiorstwa mogą być jednocześnie zaangażowane we wszystkie wymienione wyżej modele biznesowe lub w ich kombinacje (np. Amazon i Alibaba), dlatego też zaklasyfikowanie ich do jednej kategorii może czasem sprawiać trudności. Ponadto na rynku obserwujemy również powstawanie przedsiębiorstw zajmujących się dotychczas niewyodrębnionymi rodzajami działalności gospodarczej (m.in. drukiem 3D, wirtualnymi walutami lub robotyką), co może skutkować dalszym tworzeniem nowych modeli biznesowych.

3. Koncepcja znaczącej obecności gospodarczej

Wyzwania podatkowe wynikające z digitalizacji gospodarki zostały zidentyfikowane już w 2012 r. przez OECD jako jeden z głównych obszarów zainteresowania projektu *Base Erosion and Profit Shifting*. W ramach pierwszego rekomendowanego działania w raporcie z tego projektu (dalej zwanym „Raportem”)³ OECD wskazało, iż koniecznym krokiem jest odejście od zasady fizycznej obecności przedsiębiorstwa w danym państwie na rzecz tego, w jaki sposób działalność danego przedsiębiorstwa wpływa na gospodarkę tego państwa poprzez zaangażowanie i/lub interakcje z klientami mającymi zamieszkanie na terenie tego państwa.

W ciągu ostatnich kilku lat na forum OECD rozważano różne możliwe warianty opodatkowania działalności przedsiębiorstw świadczących swe usługi wirtualnie. W ramach nich można wyróżnić:

1. wprowadzenie podatku u źródła od niektórych rodzajów transakcji cyfrowych,
2. nałożenie dodatkowego podatku wyrównawczego, oraz

³ *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, OECD Publishing, Paryż 2015, s. 54–64.

3. uzupełnienie definicji stałego zakładu o nowy łącznik podatkowy oparty na koncepcji znaczącej obecności gospodarczej (*significant economic presence*)⁴.

W ocenie autora ostatnia z przedstawionych przez OECD propozycji, tj. wprowadzenie do definicji stałego zakładu łącznika podatkowego opartego na koncepcji znaczącej obecności gospodarczej, jest szczególnie interesująca, wobec czego zostanie jej poświęcona znaczna część niniejszego artykułu.

Wypracowanie nowego testu powiązania opartego na znaczącej obecności gospodarczej jest rekomendowanym przez OECD sposobem na rozszerzenie zakresu opodatkowania przedsiębiorstw poza ten, który wynika z definicji stałego zakładu opartego o fizyczną obecność podatnika w danym państwie. Fundamentem tej koncepcji miałyby być bowiem zastąpienie konieczności posiadania przez podatnika stałej placówki (filii, biura, fabryki) na rzecz związku łączącego podatnika z państwem, na terenie którego prowadzi swą działalność. Związek ten przejawiałby się poprzez znaczącą obecność gospodarczą ustalaną w oparciu o czynniki świadczące o celowej i trwałej interakcji (*purposeful and sustained interaction*) podatnika z gospodarką danego państwa za pośrednictwem technologii lub zautomatyzowanych narzędzi⁵. Test powiązania miałby być przeprowadzany każdorazowo z punktu widzenia jurysdykcji stanowiącej rynek zbytu towarów i/lub usług podatnika.

W Raporcie wyodrębniono trzy główne czynniki (grupy czynników) wskazujące na istotne zaangażowanie podatnika w danym państwie:

1. czynnik przychodowy (*income-derived factor*),
2. czynniki cyfrowe (*digital factors*), oraz
3. czynniki związane z użytkownikami (*user-based factors*).

OECD wskazało, iż posiadanie przez podatnika stałego źródła przychodów w danym państwie można uznać za jeden z najbardziej wyraźnych czynników świadczących o jego zaangażowaniu w dany rynek. Uzasadniano to tym, że – co do zasady – wartość posiadanej bazy użytkowników oraz ich danych na terytorium danego państwa znajduje swoje od-

⁴ Tamże, s. 107–117 oraz s. 132.

⁵ Tamże, s. 107.

zwierciedlenie w uzyskiwanych przez podatnika przychodach. Podstawowym elementem czynnika miałyby być wartości przychodów brutto z transakcji cyfrowych zawartych z użytkownikami na terytorium danego państwa. Wysokość progu powinna zostać ustalona w wartościach bezwzględnych oraz w walucie lokalnej, w celu zminimalizowania ryzyka manipulacji wysokością przychodów przez podatników⁶.

W trakcie prac OECD zauważono, iż dotychczasowe elementy wpływające na zwiększenie możliwości dotarcia do klienta, takie jak lokalizacja przedsiębiorstwa czy umiejętności sprzedażowe pracowników, tracą na znaczeniu w przypadku prowadzenia działalności wyłącznie za pośrednictwem Internetu. Z uwagi na powyższe rozbieżności OECD wyróżniło w Raporcie trzy czynniki o charakterze cyfrowym:

- a) posiadanie strony internetowej w lokalnej domenie (co może istotnie wpływać na zwiększanie lub ułatwienie interakcji z klientami na danym rynku lokalnym)⁷;
- b) utrzymywanie strony internetowej w sposób przystępny dla klienta na rynku lokalnym (tj. m.in. prowadzenie strony internetowej w języku lokalnym lub podejmowanie działań marketingowych w sposób, który będzie najbardziej przemawiał do specyfiki klientów na danym rynku pod kątem kulturowym lub językowym)⁸;
- c) umożliwienie zapłaty za towar lub usługę za pomocą lokalnych opcji płatności (dotyczy to zarówno umożliwienia płatności w lokalnej walucie, jak i najdogodniejszego dla klienta sposobu dokonania płatności)⁹.

⁶ Tamże, s. 107–108.

⁷ Przykładowo posiadanie przez podatnika z siedzibą w Wielkiej Brytanii witryny stworzonej w domenie polskiej (z końcówką „.pl”) może zostać uznane za prowadzenie działalności gospodarczej skierowanej do klientów na terytorium Polski.

⁸ Przykładowo można wyróżnić tutaj działania polegające na wprowadzeniu specjalnych promocji związanych z nadchodzącym świętem Dnia Matki przez producentów kosmetyków dla kobiet.

⁹ Przykładowo z perspektywy klientów na terytorium Polski za dużą dogodność w sposobie zapłaty za towar/usługę można uznać możliwość skorzystania z popularnych form płatności takich jak Przelewy24 lub system BLIK zamiast konieczności zakładania konta w międzynarodowym serwisie PayPal lub dokonywania tradycyjnego przelewu.

Kolejną kategorią czynników wskazujących na istotne zaangażowanie podatnika w danym państwie wyróżnioną przez OECD są czynniki związane z użytkownikami. Wyodrębnienie tej kategorii podyktowane jest tym, że w gospodarce cyfrowej szczególne znaczenie odgrywają posiadane przez podatników bazy użytkowników wraz z ich danymi. Do tych czynników zalicza się:

- a) liczbę aktywnych użytkowników¹⁰ w ciągu miesiąca na posiadanej przez podatnika platformie cyfrowej, którzy na stałe zamieszkują w danym państwie w ciągu roku;
- b) regularne zawieranie umów w formie zdalnej¹¹;
- c) ilość treści cyfrowych (danych) zebranych za pośrednictwem platformy cyfrowej od użytkowników mających miejsce zwykłego pobytu na terytorium danego państwa w czasie roku podatkowego. Zakres danych byłby zakreślony dosyć szeroko, obejmując nie tylko dane osobowe użytkowników, ale również tworzone przez nich treści (*content*), recenzje zakupionych produktów, a nawet historie wyszukiwania (!)¹².

Niemniej jednak żaden z powyższych czynników nie może samodzielnie przesądzać o istnieniu znaczącej obecności gospodarczej podatnika w danym państwie. Przykładowo OECD proponuje połączenie czynnika przychodowego (jako najbardziej istotnego) z innymi czynnikami w celu ustalenia, czy podatnik posiada „celową i trwałą interakcję z gospodarką danego kraju”. Jednocześnie pojawiają się obawy, czy czynniki te będą w stanie realnie odzwierciedlić obecność gospodarczą podatnika, co uzasadnione jest tym, iż niektórymi z nich można manipulować. Wskazuje się bowiem, że większość z użytkowników korzystających z platformy cyfrowej danego podatnika może być w rzeczywistości robotami lub

¹⁰ Mianem aktywnych użytkowników określa się zarejestrowanych na platformie podatnika użytkowników, którzy w ciągu ostatnich 30 dni zalogowali się i odwiedzili platformę.

¹¹ Przez zawarcie umowy w sposób zdalny rozumie się również wyrażenie przez użytkownika zgody na warunki świadczenia usług przedstawione przez podatnika.

¹² *Addressing... (Final Report)*, s. 110–111.

falszywymi kontami, co będzie zaburzać skalę działalności podatnika w danym państwie¹³.

4. Rozwiązanie dwufilarowe (*Two-Pillar Solution*)

W następnych latach po wydaniu Raportu OECD w dalszym ciągu prowadziło prace w ramach grupy roboczej tzw. Inclusive Framework, które miały na celu wspólne wypracowanie minimalnych zasad oraz standardów dotyczących opodatkowania podmiotów międzynarodowych. Z uwagi na to, że wiele państw nie zgadzało się z zaleceniami OECD zawartymi w Raporcie, podstawą wszelkich decyzji podejmowanych w czasie spotkań w ramach Inclusive Framework jest konsensus oraz reguła, iż nic nie można uznać za uzgodnione, dopóki nie zostanie opublikowany ostatecznie zaakceptowany dokument odzwierciedlający treść uzgodnień¹⁴.

W czasie spotkań Inclusive Framework oprócz omówionej w poprzednim rozdziale koncepcji znaczącej obecności gospodarczej dyskusji poddawano również koncepcje opodatkowania zdigitalizowanej działalności w oparciu o koncepcję udziału użytkowników (*user participation*) oraz koncepcję niematerialnych aktywów marketingowych (*marketing intangible*).

Koncepcja udziału użytkowników opiera się na założeniu, że kluczowym elementem tworzenia wartości jest rozwijanie sieci aktywnych i zaangażowanych użytkowników oraz pozyskiwanie od nich danych i treści. Wskazuje się, iż to właśnie działania i udział użytkowników przyczyniają się w znacznym stopniu do tworzenia marki danego przedsiębiorstwa, co zdaniem OECD ma największe znaczenie w odniesieniu do

¹³ A. Goel, S. Goel, *Has the "Permanent Establishment Rule" outlived its utility in a digitalized world?*, "NUJS Law Review Issue" 2018, nr 1, s. 16.

¹⁴ *International community renews commitment to multilateral efforts to address tax challenges from digitalisation of the economy*, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/international-community-renews-commitment-to-multilateral-efforts-to-address-tax-challenges-from-digitalisation-of-the-economy.html>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

platform mediów społecznościowych, wyszukiwarek internetowych oraz rynków internetowych¹⁵.

Natomiast koncepcja marketingowych wartości niematerialnych i prawnych opiera się na wartościach niematerialnych takich jak m.in. znaki towarowe, nazwy handlowe, bazy klientów, relacje z klientami oraz zastrzeżone dane rynkowe i dane klientów, które są wykorzystywane lub pomagają w marketingu i sprzedaży towarów lub usług klientom. Koncepcja ta w głównej mierze dotyczy tych podatników, którzy są w stanie „dotrzeć” do bazy użytkowników w danej jurysdykcji rynkowej bez konieczności fizycznej obecności w tej jurysdykcji. Cechą charakterystyczną tej koncepcji jest dostrzeżenie funkcjonalnego związku między marketingowymi wartościami niematerialnymi a jurysdykcją rynkową¹⁶.

Wszystkie trzy przedstawione przez OECD koncepcje związku działalności podatnika z danym państwem, tj. koncepcja znaczącej obecności gospodarczej, koncepcja udziału użytkowników oraz koncepcja marketingowych wartości niematerialnych i prawnych opierają się na jednej wspólnej cesze – żadna z nich nie wymaga posiadania przez podatnika fizycznej obecności w danym państwie, w którym jego zyski miałyby zostać poddane opodatkowaniu.

W opinii autora powyższe propozycje nie powinny być interpretowane jako wzajemnie wykluczające się. Koncepcja udziału użytkowników oraz koncepcja marketingowych wartości niematerialnych mogą być traktowane jako elementy uzupełniające koncepcję znaczącej obecności gospodarczej, która – jako najlepiej rozwinięta – ma zastosowanie w największej liczbie przypadków. Należy bowiem zauważyć, iż zakres zastosowania koncepcji udziału użytkowników jest ograniczony z uwagi na to, że wartość tworzona przez użytkowników w niektórych nowych modelach biznesowych gospodarki cyfrowej nie ma szczególnego ekonomicznego znaczenia. Jednym z przykładów takich modeli biznesowych, które do

¹⁵ *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy – Public Consultation Document*, OECD 2019, s. 10–11, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

¹⁶ *Addressing...* (*Public Consultation Document*), s. 11–12.

swej działalności nie potrzebują aktywnego udziału użytkowników, są przedsiębiorstwa uzyskujące przychody z gromadzenia i przetwarzania danych (chmury obliczeniowe), co zostało również podkreślone przez OECD w dokumencie konsultacji publicznych¹⁷. Natomiast w odniesieniu do koncepcji marketingowych wartości niematerialnych w doktrynie podnosi się, iż mimo szerszego zakresu zastosowania tej koncepcji (w porównaniu do koncepcji udziału użytkowników), również ona nie jest w stanie poradzić sobie z opodatkowaniem działalności cyfrowej podatników w państwach innych niż te, w których utrzymują one bazę konsumentów¹⁸.

W konsekwencji wieloletnich prac w ramach Inclusive Framework¹⁹ 8 października 2021 r. zostało opublikowane oświadczenie państw uczestniczących w pracach ustalające zasady opodatkowania największych przedsiębiorstw wielonarodowych, którego szkieletem jest tzw. rozwiązanie dwufilarowe (*Two-Pillar Solution*)²⁰. Zasadniczo oba filary służą rozwiązaniu różnych kwestii związanych z postępującą globalizacją i transformacją cyfrową gospodarki, jednakże ich wspólnym celem politycznym jest w szczególności ograniczenie nadmiernej konkurencji podatkowej między jurysdykcjami.

W ramach Filaru I zaproponowano nowe reguły, które mają zapewnić bardziej sprawiedliwy podział zysków i praw do opodatkowania pomiędzy państwami. Zyski przedsiębiorstw miałyby bowiem być czasowo opodatkowane w państwie, na terytorium którego zostały one osiągnięte w wyniku świadczenia usług, niezależnie od tego, czy podatnik jest w nim fizycznie obecny. Niemniej jednak zasada ta ma dotyczyć jedynie

¹⁷ Tamże, s. 18.

¹⁸ S. Ricardo, F. Schmitz, *Towards a broader concept of permanent establishment: a study in light of the digitalization of the economy and the BEPS Era*, Lizbona 2019, s. 52.

¹⁹ W trakcie prac w ramach Inclusive Framework zostało opublikowanych wiele dokumentów przedstawiających rozważane koncepcje oraz stanowiska państw-członków w zakresie opodatkowania przedsiębiorstw działających w gospodarce cyfrowej. Z uwagi na ich znaczną liczbę w niniejszym artykule szerzej omówione zostało jedynie najbardziej aktualne oświadczenie państw-członków na dzień publikacji.

²⁰ *Statement on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

tw. zwycięzców globalizacji, czyli podatników osiągających roczne przychody powyżej 20 mld EUR oraz rentowność na poziomie 10%²¹. Natomiast celem zmian proponowanych w ramach Filaru II jest uniemożliwienie przenoszenia dochodu pomiędzy poszczególnymi jurysdykcjami przy wykorzystaniu agresywnego planowania podatkowego²².

Szczególnie interesującym rozwiązaniem, o które w trakcie negocjacji zabiegała m.in. Polska, jest wyłączenie z opodatkowania globalnym minimalnym podatkiem przedsiębiorstw prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą na terenie danego państwa (tzw. *substance-base carve-out*). Wprowadzone wyłączenie ma na celu utrzymanie konkurencyjności podatkowej pomiędzy państwami, co – jak wskazywał ówczesny wiceminister finansów Jan Sarnowski – jest szczególnie istotne „dla przedsiębiorstw korzystających z polskich preferencji podatkowych, takich jak Specjalne Strefy Ekonomiczne, Polska Strefa Inwestycji, ulgi B+R, IP-Box czy też zainteresowanych rozwiązaniami wprowadzanymi w Polskim Ładzie – ulgą na robotyzację czy na prototypy”²³.

5. Krytyka działań podejmowanych przez OECD

Mimo zachwytów nad propozycjami przedstawianymi przez OECD w początkowych fazach prac²⁴ po opublikowaniu oświadczenia w październiku 2021 r. poziom entuzjazmu, głównie wśród organizacji zajmujących się kwestiami sprawiedliwości podatkowej, znacznie się obniżył.

Pierwszym zastrzeżeniem wobec rezultatów prac OECD podnoszonym przez opinię publiczną jest znaczne ograniczenie zakresu podmioto-

²¹ T. Woźniak, *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Warszawa 2022, s. 647.

²² M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12, s. 29–42.

²³ Wiceminister finansów: *minimum 15-procentowa stawka podatku dla globalnych firm od 2023 roku*, Polska Agencja Prasowa 25.10.2021, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C980838%2Cwiceminister-finansow-minimum-15-procentowa-stawka-podatku-dla-globalnych>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

²⁴ M. Laskowska, *Nowe międzynarodowe reguły...*, s. 29, s. 40.

wego podatników, które mają być objęte nowymi zasadami opodatkowania przyjętymi w ramach rozwiązania dwufilarowego. Przedstawiając rozwiązanie dwufilarowe po raz pierwszy szerszemu gronu odbiorców w maju 2019 r., OECD wskazywało bowiem, iż przedstawione propozycje nie są skierowane jedynie do tzw. wysoce zdigitalizowanych przedsiębiorstw (*highly digital business*) takich jak Google czy Facebook, ale również do bardziej tradycyjnych przedsiębiorstw świadczących swe usługi za pośrednictwem platform cyfrowych. Zgodnie z pierwotnym założeniem zakres podmiotowy nowych zasad opodatkowania dochodów uzyskanych wirtualnie miał obejmować wszystkie przedsiębiorstwa, które mogą uzyskiwać korzyści ze znaczącej i trwałej interakcji z klientami na danym rynku²⁵. Natomiast, jak to wyżej przedstawiono, w porozumieniu państw-członków Inclusive Framework opublikowanym w październiku 2021 r. zakres podmiotowy zmian został zawężony do największych podmiotów wielonarodowych.

Z uwagi na powyższe nie można uznać przedstawionych rozwiązań za uniwersalne – obecnie wydaje się, że mają one jedynie zaspokajać zgłaszane przez niektóre grupy społeczne żądania zwiększenia opodatkowania przychodów uzyskiwanych przez największe światowe koncerny (w tym GAFAM – Google, Amazon, Facebook, Apple oraz Microsoft).

Po drugie, pojawiają się głosy, jakoby nowe zasady opodatkowania mające na celu przeciwdziałanie przenoszenia zysków do klasycznych rajów podatkowych (za które uważane są od dłuższego czasu m.in. Kajmany oraz Seszele) były ustalane przez raje podatkowe „nowej generacji” (Irlandia, Luksemburg czy Singapur). Susana Ruiz, kierownik zespołu polityki podatkowej Oxfam International, wskazała, że reforma OECD została stworzona przez państwa o najbardziej rozwiniętych gospodarkach i służy głównie ich interesom²⁶. Jak wynika bowiem z obliczeń przeprowadzonych przez EU Tax Observatory, niezależne centrum badawcze

²⁵ W tym zarówno przedsiębiorstwa zajmujące się automatycznymi usługami cyfrowymi (*automated digital services*), jak i przedsiębiorstwa obsługujące klientów indywidualnych (*consumer-facing businesses*).

²⁶ *OECD tax deal is a mockery of fairness*, Oxfam International 8.10.2021, <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oeed-tax-deal-mockery-fairness-oxfam>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

przy Paris School of Economics, z wprowadzenia globalnego minimalnego podatku skorzystają w największym stopniu państwa o wysokim dochodzie, które zwiększą swoje wpływy z podatku dochodowego o ok. 18%, podczas gdy państwa o średnim dochodzie o ok. 3%, a państwa o niskim dochodzie zaledwie o ok. 1%. Taka sytuacja, zdaniem autorów raportu, będzie skutkować jeszcze większym pogłębieniem dysproporcji pomiędzy państwami rozwiniętymi a państwami rozwijającymi się²⁷.

Silnie krytykowane jest również lobbowane przez Polskę wyłączenie z opodatkowania przedsiębiorstw prowadzących rzeczywistą działalność gospodarczą na terenie danego państwa (*substance-base carve-out*). Jak wynika z obliczeń EU Tax Observatory, wprowadzenie powyższego rozwiązania będzie skutkować zmniejszeniem dodatkowych wpływów podatkowych państw Unii Europejskiej z kwoty 83 mld EUR do kwoty 64 mld EUR (spadek o ok. 23%)²⁸.

Nie są to wszystkie głosy krytyczne podnoszone wobec przedstawionych przez OECD rozwiązań podatkowych mających na celu sprawiedliwe opodatkowanie przedsiębiorstw prowadzących swoją działalność za pośrednictwem Internetu. Należy spodziewać się, iż wraz z przeprowadzaniem przez OECD kolejnych konsultacji publicznych dotyczących rozwiązania dwufilarowego²⁹ pojawią się nowe postulaty poprawek do wyżej zaprezentowanych rozwiązań, które – można mieć nadzieję – staną uwzględnione przez OECD w finalnym efekcie prac nad reformą.

6. Propozycje doktryny międzynarodowego prawa podatkowego

Konieczność dostosowania zasad opodatkowania dotyczących przedsiębiorstw cyfrowych jest obecnie szeroko dyskutowana również w doktry-

²⁷ M. Barake, P.-E. Chouc, T. Neef, G. Zucmann, *Revenue effects of the global minimum tax: country-by-country estimates*, EU Tax Observatory 2021, s. 14, <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/10/Note-2-Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Tax-October-2021.pdf>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

²⁸ M. Barake, P.-E. Chouc, T. Neef, G. Zucmann, *Revenue effects...*, s. 3.

²⁹ W kwietniu 2022 r. nadal otwarte były konsultacje publiczne dotyczące projektu modelu zasad ustalania części tzw. zysku rezydualnego w ramach Filaru I.

nie międzynarodowego prawa podatkowego³⁰. Wśród autorów analizujących różne metody rozwiązania problemu szczególnie wyróżnia się propozycja przedstawiona przez Petera Honglera oraz Pasquala Pistone³¹. Celem tej propozycji nie jest wzmocnienie opodatkowania u źródła, lecz umożliwienie jurysdykcji rynkowej zachowanie suwerenności w zakresie opodatkowania zysków przedsiębiorstw, które powstały w związku z działaniami podjętymi na jej terytorium³². Propozycja ta opiera się na wprowadzeniu nowego art. 5 ust. 8 do Modelu Konwencji OECD o następującym brzmieniu:

Jeżeli przedsiębiorstwo mające siedzibę w jednym Umawiającym się Państwie zapewnia (lub oferuje) dostęp do aplikacji elektronicznej, bazy danych, internetowej platformy handlowej lub magazynu, lub oferuje usługi reklamowe na stronie internetowej lub w aplikacji elektronicznej, z której korzysta ponad 1 000 indywidualnych użytkowników miesięcznie mających zamieszkanie w drugim Umawiającym się Państwie, uważa się, że takie przedsiębiorstwo posiada zakład w drugim Umawiającym się Państwie, jeżeli całkowita kwota przychodów przedsiębiorstwa z tytułu wyżej wymienionych usług w drugim Umawiającym się Państwie przekracza (...) (EUR, USD, GBP, CNY, CHF itp.) rocznie³³.

Jednocześnie należy wskazać, iż powyższa propozycja nie rozwiązuje istniejących i nowych własności stworzonych przez nowy łącznik podatkowy. Konieczne będzie bowiem m.in. zdefiniowanie problematycznych pojęć takich jak m.in. „użytkownicy”, „baza danych” czy „witryna

³⁰ Zob. m.in.: I. Krzemińska, *Propozycje opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej w Unii Europejskiej*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, s. 89–93; L. Spinosa, V. Chand, *A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?*, „Intertax” 2018, nr 6–7, s. 476–494; M. Šestáková, *Redefining the “Permanent Establishment” Concept to Make Its Measurement More Relevant For a Digital Economy*, „Proceedings of the 13th International workshop on knowledge management” Bratysława, 2018, s. 3–6.

³¹ P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, „WU International Taxation Research Paper Series” 2015, nr 15, s. 22–36.

³² S.R. Losada, *In pursuit of fair taxation of digital economy*, 2019 AALS Annual Meeting Papers, s. 20.

³³ Tłum. własne.

internetowa”. Autorzy wskazali, iż ze względu na istnienie progu dotyczącego minimalnej liczby użytkowników nowy łącznik podatkowy obejmie ostatecznie więcej przedsiębiorstw współpracujących z konsumentami (na zasadzie B2C) niż z innymi partnerami biznesowymi (B2B). Jednakże, zdaniem Honglera i Pistone, znaczenia nie będzie miało to, czy usługa cyfrowa jest główną składnikiem działalności przedsiębiorstwa³⁴.

Dwie inne, alternatywne propozycje poradzenia sobie z wyzwaniami stawianymi przez gospodarkę cyfrową przedstawili Reuven S. Avi-Yonah oraz Oz Halabi³⁵. Pierwsza propozycja polega na dodaniu do Modelu Konwencji OECD nowego art. 5 ust. 3, który dotyczyłby prowadzenia przez podatnika (sprzedawcę) działalności w sposób zdalny (*remote sale*). Po przekroczeniu przez podatnika z siedzibą w państwie A kwoty 1 mln USD rocznych wpływów brutto z działalności prowadzonej na terytorium państwa B działalność ta stanowiłaby zakład w rozumieniu art. 5 Modelu Konwencji OECD. W efekcie zyski przypisane do tego zakładu mogłyby zostać opodatkowane w państwie B zgodnie z zasadą *arm's length*. Druga z propozycji przedstawionych przez Avi-Yonah i Halabi dotyczy art. 7 Modelu Konwencji OECD, który po nowelizacji miałby dotyczyć również działalności prowadzonej na odległość³⁶.

7. Postulaty *de lege ferenda*

Truizmem jest stwierdzenie, iż stworzenie lub redefinicja łącznika podatkowego nie jest łatwym zadaniem. Musi on bowiem równoważyć prawo do opodatkowania państwa rezydencji z prawami państw stanowiących co do zasady państwa źródła, przy jednoczesnym przestrzeganiu podstawowych międzynarodowych zasad podatkowych, w tym w szczególności zasady jednokrotności podatku.

Podsumowując niniejszy artykuł, a tym samym przedstawione w nim propozycje wysuwane, wydaje się, iż z uwagi na znaczny dorobek wypra-

³⁴ P. Hongler, P. Pistone, *Blueprints...*, s. 31.

³⁵ R.S. Avi-Yonah, O. Halabi, *A Model Treaty for the Age of BEPS*, “Law & Economics Working Papers” 2014, nr 103, s. 15.

³⁶ Tamże, s. 18.

cowany przez OECD nie należy z góry porzucać instytucji międzynarodowego prawa podatkowego, jaką jest stały zakład. Jest to oczywiste, że współczesna definicja stałego zakładu ma ograniczoną efektywność fiskalną z uwagi na jej niedopasowanie do modeli biznesowych działających w gospodarce cyfrowej. Niemniej jednak uzupełnienie tej definicji o koncepcję znaczącej obecności (bądź o inny paradygmat nieoparty na fizycznej obecności podatnika) może okazać się użyteczne w usprawnieniu systemu przeciwdziałania unikania opodatkowania.

W ocenie autora nowa definicja stałego zakładu powinna w szczególności uwzględniać następujące czynniki, które będą swego rodzaju warunkami wstępnymi dla ustanowienia znaczącej obecności gospodarczej:

1. prowadzenie działalności związanej ze świadczeniem usług cyfrowych,
2. osiągnięcie progu liczby użytkowników, oraz
3. osiągnięcie minimalnego progu przychodów.

Jednocześnie należy poddać pod dyskusję to, czy zakład wirtualny stworzony poprzez zastosowanie koncepcji znaczącej obecności powinien być traktowany jako odrębny typ stałego zakładu (analogicznie do zakładu typu budowlanego) czy być tylko jego przejawem (jak w przypadku fabryki, warsztatu czy filii). Bardziej zasadne wydaje się konstrukcyjne wyodrębnienie zakładu wirtualnego, przy czym, jak słusznie wskazuje T. Woźniak, uprawnione będzie użycie w stosunku do niego określenia „zakład typu wirtualnego” lub zamiennie „zakład typu cyfrowego”³⁷, co pozwoli na zachowanie jednolitości terminologicznej na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Pod uwagę powinny zostać wzięte również kwestie związane z ustaleniem progu czasu trwania aktywności na terytorium danego państwa oraz kwestie zawierania umów z użytkownikami zamieszkującymi jurysdykcję rynkową. Dodatkowo zadbać należy o odpowiednie zdefiniowanie lub wyjaśnienie pojęć związanych z powstaniem znaczącej obecności gospodarczej. Jakkolwiek sama definicja usług cyfrowych powinna zostać ujęta w Modelu Konwencji OECD celem uniknięcia podstawowych wątpliwości co do zakresu opodatkowania, tak bardziej zasadnym miejscem

³⁷ T. Woźniak, *Powstanie zakładu...*, s. 673.

na szersze wyjaśnienia terminów takich jak „użytkownicy” czy „zawieranie umów” jest Komentarz do Modelu Konwencji OECD.

8. Podsumowanie

Podsumowując rozważania przedstawione w pracy, należy jednoznacznie stwierdzić, iż w XXI wieku reguły przyznających państwom prawa do opodatkowania zysków podatników nie mogą być już oparte wyłącznie na fizycznej obecności podatnika w państwie źródła. Ze względu na globalizację i cyfryzację gospodarki tradycyjna koncepcja stałego zakładu nie odpowiada w obecnym czasie potrzebom biznesowym. Pewne jest to, że OECD nie jest jedynym podmiotem zainteresowanym wypracowaniem rozwiązania tej kwestii, a w szczególności uregulowaniem zasad opodatkowania zysków przedsiębiorstw prowadzących swoją działalność w sposób cyfrowy. Jednocześnie należy mieć na uwadze to, jaką rolę będzie się starała odegrać Unia Europejska, w szczególności w obliczu potencjalnego wyhamowania prac OECD z uwagi na głosy krytyki co do niektórych istotnych postanowień przyjętych przez tę organizację.

Dodatkowo podkreślić należy, iż rozwiązanie oparte na konsensusie jest w rzeczywistości jedynym rozwiązaniem problemów podatkowych omówionych w tym artykule. Jednostronne reakcje nie tylko nie rozwiążą tych problemów, ale stworzą nowe nie tylko dla wielonarodowych przedsiębiorstw, ale także dla samych państw. Międzynarodowa koordynacja kwestii związanych z opodatkowaniem gospodarki cyfrowej zmniejsza ryzyko podwójnego opodatkowania (w sensie prawnym) i stanowi podstawę dla międzynarodowych wniosków o pomoc w dochodzeniu roszczeń podatkowych w oparciu o zasady dotyczące łącznika podatkowego³⁸.

³⁸ V. Plekhanova, *Value Creation within Multinational Platform Firms: A Challenge for the International Corporate Tax System*, “eJournal of Tax Research” 2020, nr 2, s. 315–216.

Inną możliwością regulacji gospodarki cyfrowej jest wprowadzenie podatku cyfrowego (*digital tax*)³⁹. Niemniej jednak należy pamiętać, iż jedynie redefinicja stałego zakładu poprzez uzupełnienie o łącznik podatkowy oparty na obecności gospodarczej (lub cyfrowej) może stanowić długoterminowe rozwiązanie problemu (braku) opodatkowania wysoko zdigitalizowanych przedsiębiorstw.

Jednocześnie należy również zwrócić uwagę na to, że nie wszyscy członkowie OECD i Unii Europejskiej są zwolennikami wprowadzenia nowych reguł podatkowych związanych z działalnością cyfrową. Stwarza to obawę, iż niektóre państwa będą bardziej skłonne do samodzielnego ustalania reguł opodatkowania gospodarki cyfrowej oraz kształtowania definicji stałego zakładu. Taką decyzję podjęły m.in. Hiszpania, Włochy, Indie i Wielka Brytania⁴⁰, a podobne kroki zapowiadał również początkowo polski minister finansów⁴¹. Niemniej jednak Stany Zjednoczone, które dotychczas stały na stanowisku, że wprowadzenie nowego łącznika podatkowego do definicji stałego zakładu ma w istocie zmierzać do dyskryminacji amerykańskich firm technologicznych, pod koniec lutego 2021 r. wycofały swój sprzeciw wobec tychże rozwiązań⁴².

Zmiana stanowiska Stanów Zjednoczonych w sprawie prac OECD, a także osiągnięcie w październiku 2021 r. porozumienia przez 136 państw-członków Inclusive Framework, w którym ustalono zasady opodatkowania największych przedsiębiorstw wielonarodowych, stanowią duży

³⁹ J.J. Zygmuntowski, K. Chojecka, S.A. Roy, *Podatek cyfrowy od gigantów. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*, "Instrat Policy Paper" 2020, nr 2, s. 8–14.

⁴⁰ E. Asen, D. Bunn, *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, Tax Foundation 22.11.2021, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

⁴¹ M. Ratajczak, *Tadeusz Kościński dla money.pl: Prace nad podatkiem cyfrowym powinny przyspieszyć*, money.pl 22.01.2020, <https://www.money.pl/gospodarka/tadeusz-koscinski-dla-moneypl-prace-nad-podatkiem-cyfrowym-powinny-przyspieszyc-6470420698101889a.html>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

⁴² Przyczyną drastycznej zmiany stanowiska Stanów Zjednoczonych jest zmiana administracji Białego Domu związane z zaprzysiężeniem Joe Bidena na nowego prezydenta Stanów Zjednoczonych w styczniu 2021 r. [za:] A. Shalal, M. Nienaber, L. Thomas, *U.S. drops 'safe harbor' demand, raising hopes for global tax deal*, Reuters, <https://www.reuters.com/article/us-g20-usa-oecd-idUSKBN2AQ2E6>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

krok ku jednolitości w zakresie opodatkowania podmiotów cyfrowych. Czas jednak pokaże, czy w obliczu pojawiającej się krytyki odnośnie rozwiązań przedstawionych przez OECD, osiągnięty w październiku 2021 r. kompromis zostanie utrzymany.

Bibliografia:

- Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD 2015, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy. Public Consultation Document*, OECD 2019, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Asen E., Bunn D., *What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes*, Tax Foundation 22.11.2021, <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Avi-Yonah R.S., Halabi O., *A Model Treaty for the Age of BEPS*, “Law & Economics Working Papers” 2014, nr 103, s. 1–40.
- Barake M., Chouc P-E., Neef T., Zucmann G., *Revenue effects of the global minimum tax: country-by-country estimates*, EU Tax Observatory 2021, <https://www.taxobservatory.eu/wp-content/uploads/2021/10/Note-2-Revenue-Effects-of-the-Global-Minimum-Tax-October-2021.pdf>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Goel A., Goel S., *Has the Permanent Establishment Rule Outlived Its Utility in a Digitalized World?*, “NUJS Law Review Issue” 2018, nr 1, s. 25–47.
- Hongler P., Pistone P., *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, “WU International Taxation Research Paper Series” 2015, nr 15, s. 2–63.
- Izuaka M., *Why Nigeria didn’t sign OECD minimum corporate tax deal — FIRS*, “The Premium Times Nigeria” 30.11.2021, <https://www.premiumtimesng.com/news/more-news/498198-why-nigeria-didnt-sign-oecd-minimum-corporate-tax-deal-firs.html>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Kennedy J., *How digital disruption changed 8 industries forever*, “Silicon Republic” 25.11.2015, <https://www.siliconrepublic.com/business/digital-disruption-changed-8-industries-forever>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

- Krzemińska I., *Propozycje opodatkowania znaczącej obecności cyfrowej w Unii Europejskiej*, „Krytyka Prawa” 2019, nr 2, s. 89–102.
- Laskowska M., *Nowe międzynarodowe reguły podziału dochodu w gospodarce cyfrowej według OECD*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 12, s. 29–42.
- Losada S.R., *In pursuit of fair taxation of digital economy*, 2019 AALS Annual Meeting Papers, <https://am.aals.org/past/am19/materials/> (dostęp: 27.11.2022 r.).
- OECD tax deal is a mockery of fairness*, Oxfam International 08.10.2021, <https://www.oxfam.org/en/press-releases/oecd-tax-deal-mockery-fairness-oxfam>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Plekhanova V., *Value Creation within Multinational Platform Firms: A Challenge for the International Corporate Tax System*, “eJournal of Tax Research” 2020, nr 2, s. 280–320.
- Ratajczak M., *Tadeusz Kościński dla money.pl: Prace nad podatkiem cyfrowym powinny przyspieszyć*, money.pl 22.01.2020, <https://www.money.pl/gospodarka/tadeusz-koscinski-dla-moneypl-prace-nad-podatkiem-cyfrowym-powinny-przyspieszyc-6470420698101889a.html>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Ricardo S., Schmitz F., *Towards a broader concept of permanent establishment: a study in light of the digitalization of the economy and the BEPS Era*, Uniwersytet w Lizbonie, Lizbona 2019.
- Šestáková M., *Redefining the “Permanent Establishment” Concept to Make Its Measurement More Relevant For a Digital Economy*, “Proceedings of the 13th International workshop on knowledge management” Bratysława 2018.
- Shalal A., Nienaber M., Thomas L., *U.S. drops ‘safe harbor’ demand, raising hopes for global tax deal*, “Reuters 26.02.2021, <https://www.reuters.com/article/us-g20-usa-oecd-idUSKBN2AQ2E6>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Spinosa L., Chand V., *A Long-Term Solution for Taxing Digitalized Business Models: Should the Permanent Establishment Definition Be Modified to Resolve the Issue or Should the Focus Be on a Shared Taxing Rights Mechanism?*, “Intertax” 2018, nr 6–7, s. 476–494.
- Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, OECD 2021, <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>, (dostęp: 27.11.2022 r.).
- Wiceminister finansów: minimum 15-procentowa stawka podatku dla globalnych firm od 2023 roku*, Polska Agencja Prasowa 25.10.2021, <https://www.pap.pl/aktualnosci/news%2C980838%2Cwiceminister-finansow-minimum-15-procentowa-stawka-podatku-dla-globalnych>, (dostęp: 27.11.2022 r.).

Kamila Morawska

Woźniak T., *Powstanie zakładu a unikanie opodatkowania w międzynarodowym prawie podatkowym*, Wolters Kluwer, Warszawa, 2022.

Zygmuntowski J.J., Chojecka K., Roy S.A, *Podatek cyfrowy od gigantów. Ekspertyza w zakresie wprowadzenia w Polsce podatku cyfrowego (DST)*, "Instrat Policy Paper" 2020 nr 2, s. 1–53.