

FPP/205/2026

Warszawa, 28 września 2026 r.

Pan
Krzysztof Gawkowski
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Cyfryzacji

Szanowny Panie Ministrze,

działając w imieniu Federacji Przedsiębiorców Polskich, w odpowiedzi na pismo z dnia 31 lipca 2026 r., znak DP.MC.WLA.0211.1.2026, dotyczące możliwości zgłaszania uwag do projektu ustawy o podatku rekompensującym od niektórych usług, oznaczonego numerem UD385, uprzejmie przedstawiam stanowisko Federacji Przedsiębiorców Polskich wypracowane w toku konsultacji z organizacjami i przedsiębiorcami zrzeszonymi w Federacji.

FPP docenia dotychczasowy proces prekonsultacji prowadzony przez Ministerstwo Cyfryzacji oraz podkreśla znaczenie pogłębionej debaty nad projektowanymi rozwiązaniami. Projekt odnosi się do materii z natury ponadnarodowej, w której usługi, użytkownicy, dane, przychody i podmioty uczestniczące w transakcjach mogą być zlokalizowane w wielu jurysdykcjach. Z tego względu ocena zasadności i skutków ustanowienia nowego podatku nie powinna ograniczać się do perspektywy krajowej.

W ocenie FPP Projekt w obecnym kształcie budzi wciąż zasadnicze wątpliwości systemowe, konstytucyjne i gospodarcze. Dotyczą one w szczególności braku należytego uwzględnienia prac prowadzonych na forum OECD i Unii Europejskiej, możliwości skutecznej kontroli oraz egzekucji podatku od podmiotów zagranicznych, zakresu podstawowych pojęć wyznaczających przedmiot opodatkowania, sposobu ustalania lokalizacji użytkowników i podstawy opodatkowania, ryzyka wielokrotnego opodatkowania tych samych przychodów, zasad rozliczania grup kapitałowych, kosztów regulacyjnych oraz terminu wejścia w życie nowych przepisów.

1. Brak należytego odniesienia do prac prowadzonych na forum OECD i Unii Europejskiej w uzasadnieniu projektu

Punktem wyjścia dla oceny Projektu powinien być międzynarodowy charakter problemu opodatkowania gospodarki cyfrowej. Modele biznesowe objęte Projektem mają charakter transgraniczny, a usługi, użytkownicy, dane, przychody i podmioty uczestniczące w poszczególnych transakcjach mogą być zlokalizowane w wielu jurysdykcjach. Jednostronne regulowanie tej materii przez poszczególne państwa prowadzi do fragmentacji systemu podatkowego, nakładania się obciążeń oraz powstawania rozbieżnych zasad kwalifikacji i alokacji przychodów.

Uzasadnienie Projektu jedynie ogólnie wskazuje, że od wielu lat trwa międzynarodowa debata dotycząca dostosowania systemu podatkowego do gospodarki nowych technologii oraz odwołuje się do raportu OECD z 2015 r. Ogranicza się to uzasadnienie do stwierdzenia, że *„od ponad dekady trwa międzynarodowa debata dotycząca konieczności dostosowania globalnego systemu podatkowego do specyfiki związanej z rozwojem gospodarki nowych technologii”* oraz że *„proponowana ustawa wpisuje się w te działania”*. Nie przedstawia jednak aktualnego stanu prac prowadzonych na forum OECD i Unii Europejskiej, nie ocenia relacji projektowanej daniny do możliwych rozwiązań wielostronnych ani nie analizuje skutków jednoczesnego funkcjonowania polskiego podatku i analogicznych obciążeń nakładanych przez inne państwa. Jednocześnie uzasadnienie stwierdza, że Projekt nie wymaga konsultacji ani uzgodnienia z instytucjami Unii Europejskiej.

Zdaniem FPP optymalnym kierunkiem jest przyjęcie jednolitych i skoordynowanych zasad opodatkowania usług cyfrowych na poziomie OECD albo co najmniej Unii Europejskiej. Jednostronne ustanowienie polskiego podatku nie usuwa problemów wynikających z cyfryzacji gospodarki, lecz może stworzyć dodatkową warstwę obowiązków, funkcjonującą obok podatków dochodowych i podobnych podatków cyfrowych obowiązujących w innych państwach. Krajowe podatki DST przyczyniają się do fragmentacji międzynarodowego systemu podatkowego, zwiększają koszty zgodności oraz narażają przedsiębiorstwa transgraniczne na kaskadowe podwójne lub wielokrotne opodatkowanie.

Brak koordynacji ma szczególne znaczenie w kontekście art. 7 ust. 4 pkt 3 Projektu. Przepis ten przewiduje zaliczenie do podstawy opodatkowania połowy prowizji i innych opłat należnych od transakcji, jeżeli jeden z użytkowników znajduje się w Polsce. Konstrukcja ta nie eliminuje ryzyka, że inne państwo zastosuje do tej samej transakcji odmienne kryterium powiązania, lokalizacji użytkownika albo alokacji przychodu. Projekt nie zawiera regulacji odnoszącej się do sytuacji, w której ten sam przychód podlega podatkowi od usług cyfrowych w więcej niż jednej jurysdykcji.

Ponieważ, w intencji projektodawcy podatek przychodowy ma nie być objęty siecią dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (co samo w sobie budzi wątpliwości), w projekcie niezbędne jest wprowadzenie jednostronnego mechanizmu chroniącego transakcje transgraniczne przed kaskadowym ciężarem fiskalnym. Rozwiązanie to powinno umożliwiać pomniejszenie polskiej daniny o kwotę analogicznego podatku cyfrowego, który został faktycznie zapłacony od tej samej transakcji w innym państwie.

W konsekwencji wprowadzenie odrębnego rozwiązania wyłącznie w Polsce może pogłębić brak spójności systemu i osłabić pewność prawa. Może także stawiać przedsiębiorstwa działające przede wszystkim na rynku europejskim w mniej korzystnej sytuacji niż globalne podmioty, dla których rynek polski i europejski stanowi jedynie część działalności. Zamiast wyrównania warunków konkurencji krajowa inicjatywa może zatem prowadzić do dalszego różnicowania sytuacji przedsiębiorców w ramach jednolitego rynku.

2. Brak skutecznego mechanizmu kontroli i egzekucji podatku wobec podmiotów zagranicznych

Jednym z głównych celów Projektu ma być wyrównanie warunków konkurencji pomiędzy globalnymi korporacjami a przedsiębiorstwami europejskimi i polskimi. Jak wskazano w uzasadnieniu, *„proponowana ustawa będzie służyć zapewnieniu opodatkowania działalności firm proporcjonalnie do przychodów generowanych na polskim rynku”* oraz *„wpłynie także na wyrównanie szans konkurencyjnych pomiędzy globalnymi korporacjami a europejskimi i polskimi przedsiębiorstwami”*. Uzasadnienie zakłada również, że *„wprowadzenie podatku rekompensującego od niektórych usług może spowodować zmniejszenie przewagi konkurencyjnej tych podmiotów zagranicznych, które nie płacą w Polsce podatku dochodowego od osób prawnych lub płacą podatek nieproporcjonalny w stosunku do*

ich obrotu”. Założenie to nie zostało jednak poparte oceną rzeczywistej możliwości pozyskania danych, skontrolowania rozliczeń i wyegzekwowania zobowiązań od przedsiębiorstw niemających w Polsce ani w Unii Europejskiej siedziby, majątku lub personelu. Co więcej w przywołanym fragmencie mowa jest o płaceniu podatku dochodowego od osób prawnych nieproporcjonalnego do obrotu. Warto przypomnieć, że podatek dochodowy jest podatkiem od różnicy między uzyskanymi przychodami a poniesionymi kosztami, a zatem wprowadzanie kolejnego podatku z powodu niesatysfakcjonującej relacji płaconego podatku dochodowego i uzyskiwanego obrotu jest niezasadne.

Jak zostało to wskazane wyżej, egzekwowalność projektowanego podatku może być w praktyce znacznie utrudniona, o ile w ogóle możliwa. Problem ten dotyczy zwłaszcza art. 7 ust. 2 i 3 Projektu, który uzależnia podstawę opodatkowania reklamy ukierunkowanej od liczby wyświetleń reklamy użytkownikom znajdującym się w Polsce oraz od globalnej liczby wyświetleń albo liczby wyświetleń użytkownikom o możliwej do ustalenia lokalizacji. W odniesieniu do podmiotów spoza Unii Europejskiej polska administracja będzie musiała weryfikować dane znajdujące się w systemach tych przedsiębiorstw, obejmujące globalne wyświetlenia, identyfikację ruchu automatycznego, sposób przypisywania użytkowników do poszczególnych państw i wewnętrzne zasady rozpoznawania przychodów. Projekt nie wskazuje, na podstawie jakich niezależnych danych taka weryfikacja miałaby następować.

Jednocześnie sam Projekt przewiduje bardzo daleko idącą, opartą na danych technicznych metodę alokacji przychodów. Zgodnie z art. 7 ust. 2 Projektu podstawę opodatkowania reklamy ukierunkowanej stanowi iloczyn łącznych przychodów z wyświetlania reklamy oraz udziału liczby wyświetleń przez użytkowników znajdujących się w Polsce w całkowitej liczbie wyświetleń tej reklamy, a art. 7 ust. 3 przewiduje proporcjonalne przeliczenie przychodów, jeżeli nie mogą być bezpośrednio przypisane do określonego użytkownika. Tak ukształtowana podstawa opodatkowania wymaga dostępu do danych, których wiarygodność i kompletność mogą być trudne do niezależnej weryfikacji przez polskie organy.

Analogiczny problem występuje na gruncie art. 7 ust. 5 i 6 Projektu, dotyczącego odpłatnego przekazywania danych. W przypadku globalnych pakietów danych organy musiałyby ustalić, jaki odsetek danych dotyczy użytkowników znajdujących się w Polsce, mimo że wycena pakietu, przypisanie wartości do poszczególnych danych oraz geolokalizacja użytkowników opierają się na wewnętrznych systemach i algorytmach podatnika. W takim modelu administracja może zostać faktycznie uzależniona od deklaracji i estymacji samego przedsiębiorstwa, bez realnej możliwości ich informatycznej lub księgowej weryfikacji.

Z kolei art. 9 ust. 1 Projektu nakłada na podatników spoza Unii Europejskiej obowiązek ustanowienia przedstawiciela podatkowego, a art. 11 ust. 2 przewiduje solidarną odpowiedzialność tego przedstawiciela za zobowiązanie podatkowe rozliczane w imieniu podatnika. Uzasadnienie wyjaśnia, że „*taka konstrukcja przepisów ma sprawić, że przepisy będą stosowane nawet jeśli żaden z podmiotów wchodzących w skład grupy nie będzie posiadał w Polsce osobowości prawnej*” oraz że ma to „*ułatwić ewentualne egzekwowanie od innych podmiotów z grupy*”. **Sam obowiązek ustanowienia przedstawiciela nie rozwiązuje jednak sytuacji, w której podmiot zagraniczny nie dokona wymaganego zgłoszenia, nie ustanowi przedstawiciela, nie przekaze pełnych danych albo zadeklaruje zaniżoną podstawę opodatkowania. Projekt nakłada rozbudowaną odpowiedzialność na podmioty pozostające w zasięgu polskiej jurysdykcji, nie przedstawiając porównywalnie skutecznego mechanizmu oddziaływania na przedsiębiorstwo z państwa trzeciego, które nie wykonuje obowiązków wynikających z ustawy.**

Może to prowadzić do skutku odwrotnego od deklarowanego. Podmioty polskie i unijne, posiadające lokalne spółki, zespoły, infrastrukturę, rachunki i dokumentację, będą stosunkowo łatwe do zidentyfikowania i skontrolowania. Poniosą także pełne koszty wdrożenia systemów raportowych,

gromadzenia danych, ustalania lokalizacji użytkowników i dokumentowania kalkulacji. W przypadku podmiotów spoza UE możliwość zweryfikowania analogicznych informacji może być istotnie ograniczona.

W rezultacie nierównomierna egzekwowalność może paradoksalnie wzmacniać przewagę konkurencyjną największych podmiotów pozaunijnych względem przedsiębiorstw polskich i europejskich. Podmioty pozostające w zasięgu krajowych i unijnych organów będą ponosiły zarówno ciężar podatku, jak i koszty zgodności oraz ryzyko sankcyjne, podczas gdy zaniżenie podstawy przez podmiot z państwa trzeciego może być trudne do wykrycia. Takie ryzyko pozostaje w bezpośredniej sprzeczności z deklarowanym celem wyrównania warunków konkurencji.

3. Nieprecyzyjne określenie przedmiotu opodatkowania

Podatnicy objęci projektowaną regulacją muszą dysponować konkretną, jednoznaczną i możliwą do zastosowania informacją, jakie czynności, usługi i kategorie przychodów podlegają opodatkowaniu, od jakiej podstawy mają obliczać podatek oraz w jakich sytuacjach powstaje obowiązek jego zapłaty. W prawie daninowym nie wystarczy ogólne wskazanie ekonomicznego celu regulacji albo odwołanie się do szerokich kategorii technologicznych. Konstrukcja podatku powinna pozwalać podatnikowi, jeszcze przed dokonaniem rozliczenia, samodzielnie i z odpowiednim stopniem pewności ustalić, czy dana usługa mieści się w zakresie opodatkowania.

Szczegółniej ostrożności wymaga przy tym konstruowanie przepisów podatkowych przez odwołanie do pojęć zaczerpniętych z regulacji pozapodatkowych, zwłaszcza regulacji właściwych dla prawa nowych technologii, usług cyfrowych, ochrony danych albo prawa konsumenckiego. Pojęcia te bywają tworzone na potrzeby innych celów regulacyjnych niż wyznaczenie obowiązku podatkowego i nie zawsze zapewniają poziom precyzji wymagany przy określaniu zakresu daniny publicznej. Ich mechaniczne przeniesienie do ustawy podatkowej może prowadzić do niepewności co do przedmiotu opodatkowania i do przerzucenia ciężaru kwalifikacji na podatników.

Jest to kluczowe, gdyż zgodnie z ugruntowaną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego – wyrażoną m.in. w wyroku w sprawie o sygn. akt P 33/09 – w prawie daninowym wszelkie definicje oraz przepisy określające zakres i przedmiot opodatkowania muszą być maksymalnie precyzyjne, jasne i jednoznaczne. Niedopuszczalne jest wprowadzanie pojęć nieostrych, które przerzucają ciężar interpretacyjny na podatników lub organy skarbowe.

3.1. Reklama ukierunkowana, art. 2 ust. 1 pkt 10 oraz art. 3 ust. 1 pkt 1 Projektu

Art. 2 ust. 1 pkt 10 Projektu definiuje reklamę ukierunkowaną jako przekaz reklamowy dostosowany do konkretnego użytkownika na podstawie danych dotyczących jego cech, preferencji, zachowań, aktywności w sieci „lub innych informacji” identyfikujących go jako jednostkę lub członka grupy docelowej. Otwarty charakter ostatniej części definicji powoduje, że nie jest jasne, czy obejmuje ona również kierowanie reklamy wyłącznie według lokalizacji, urządzenia, przeglądarki, języka, częstotliwości wyświetlania albo innych podstawowych parametrów technicznych.

Projekt nie określa także relacji pomiędzy reklamą ukierunkowaną a reklamą kontekstową ani nie rozstrzyga, czy użycie plików cookies, ograniczenie częstotliwości wyświetleń lub dostosowanie reklamy do urządzenia powoduje objęcie przychodu podatkiem. Nie zdefiniowano również terminu „umieszczania” reklamy użytego w art. 3 ust. 1 pkt 1. Nie wiadomo, czy chodzi o decyzję o emisji reklamy, techniczne przesłanie materiału, udostępnienie powierzchni reklamowej, czy o faktyczne wyświetlenie przekazu użytkownikowi.

Wątpliwości pogłębia art. 3 ust. 5 pkt 1 Projektu, obejmujący wszystkie kwoty należne za faktyczne umieszczenie komunikatów reklamowych lub „*jakąkolwiek inną operację, która jest z nią ściśle związana z ekonomicznego punktu widzenia*”. Projekt nie definiuje „*komunikatu reklamowego*”, „*operacji*” ani stopnia ekonomicznego związku wymaganego do włączenia wynagrodzenia do podstawy. Zakres przedmiotu opodatkowania może być zatem rekonstruowany dopiero w praktyce interpretacyjnej organów.

Ze względu na to, że wskazane pojęcia bezpośrednio wyznaczają przedmiot i podstawę opodatkowania, ich otwarty i oceny charakter rodzi wątpliwości w świetle art. 217 Konstytucji RP.

3.2. Wielostronny interfejs internetowy, art. 2 ust. 1 pkt 3 oraz art. 3 ust. 1 pkt 2 Projektu

Art. 2 ust. 1 pkt 3 Projektu odsyła do definicji „*interfejsu internetowego*” zawartej w akcie o usługach cyfrowych. Jednocześnie art. 3 ust. 1 pkt 2 posługuje się pojęciem „*wielostronnego interfejsu internetowego*”, którego Projekt nie definiuje. Samo dodanie określenia „*wielostronny*” do definicji zaczerpniętej z regulacji pozapodatkowej nie wskazuje, jakie cechy interfejsu przesądzą o objęciu usługi podatkiem.

Nie jest jasne, czy wielostronność odnosi się do liczby kategorii użytkowników, faktycznej możliwości zawierania transakcji, świadczenia usług pomiędzy użytkownikami, wymiany treści, integracji B2B, czy jedynie technicznej możliwości interakcji. Problem ten jest szczególnie widoczny w przypadku wielopoziomowych integracji platform i agregatorów API, w których bezpośrednim kontrahentem jednej platformy może być inna platforma, natomiast ekonomiczny efekt usługi dotyczy użytkownika końcowego. Projekt nie określa, na którym poziomie należy w takiej sytuacji identyfikować użytkownika i przychód.

3.3. Brak definicji użytkownika

Projekt definiuje „*konto użytkownika*” w art. 2 ust. 1 pkt 9, ale nie zawiera definicji samego „*użytkownika*”, mimo że pojęcie to ma podstawowe znaczenie dla art. 3 ust. 1, art. 6 i art. 7 Projektu.

W modelach platformowych w jednej transakcji mogą występować konsument, sprzedawca, dostawca, operator logistyczny, operator płatniczy, agregator oraz kilka podmiotów należących do jednej grupy. Na gruncie art. 7 ust. 4 pkt 2 i 3 nie wiadomo, których dwóch uczestników należy uznać za użytkowników dla potrzeb przypisania Polsce całej albo połowy prowizji. Brak ten wpływa bezpośrednio na określenie podstawy opodatkowania.

Z punktu widzenia pewności prawa projekt powinien jednoznacznie precyzować, że za „*użytkowników transakcji*” na platformach wielostronnych uznaje się wyłącznie dwie bezpośrednie strony umowy podstawowej – tj. kupującego oraz sprzedawcę. Podmioty wykonujące jedynie pomocnicze i techniczne świadczenia, takie jak dostawcy usług płatniczych czy firmy kurierskie, nie powinny być kwalifikowane jako użytkownicy i nie mogą wpływać na kryteria terytorialnej alokacji przychodu.

3.4. Przekazywanie danych, art. 3 ust. 1 pkt 3 i ust. 5 pkt 3 Projektu

Art. 3 ust. 1 pkt 3 obejmuje przekazywanie danych w drodze sprzedaży, licencji lub „*w innej odpłatnej formie*”. Projekt nie określa, czy „*przekazywanie*” wymaga przeniesienia danych poza system podmiotu, czy obejmuje również umożliwienie ich przetwarzania w zamkniętym środowisku, udostępnienie wyników analitycznych, dostęp do danych przez API lub rozliczenia barterowe.

Nieprecyzyjność może prowadzić zarówno do objęcia podatkiem modeli, które nie polegają na gospodarczym zbyciu danych, jak i do pozostawienia poza zakresem podmiotów monetyzujących dane wewnątrz zamkniętych ekosystemów bez ich fizycznego transferu. Dodatkowo ograniczenie przepisu do danych wygenerowanych w wyniku aktywności na „*interfejsach internetowych*” może nie

obejmować danych generowanych przez rozwiązania Internetu Rzeczy, inteligentne urządzenia, pojazdy lub interfejsy głosowe.

3.5. Przychód oraz moment jego rozpoznania, art. 2 ust. 1 pkt 6, art. 5 i art. 8 ust. 4 Projektu

Definicja przychodu z art. 2 ust. 1 pkt 6 ma bardzo szeroki charakter. Obejmuje kwoty należne lub zapłacone, świadczenia pieniężne i niepieniężne, zbycie aktywów i praw, odsetki, prowizje, należności licencyjne oraz inne formy wynagrodzenia. Art. 8 ust. 4 wiąże natomiast rozpoznanie przychodu z chwilą, w której staje się on należny, niezależnie od faktycznej zapłaty. Nie wyjaśniono relacji tej zasady do standardów rachunkowości, do których odsyła art. 5 ust. 2, ani sposobu ujmowania korekt, zwrotów, anulowanych transakcji i późniejszych uzgodnień.

4. Niejasne określenie podstawy opodatkowania

Równie istotne jak precyzyjne określenie przedmiotu opodatkowania jest jednoznaczne wskazanie, od jakiej kwoty podatnik ma obliczać podatek. Podatnik powinien móc ustalić podstawę opodatkowania na podstawie jasnych, weryfikowalnych i możliwych do zastosowania reguł, bez konieczności rekonstruowania jej w drodze domysłów, analogii albo późniejszej praktyki interpretacyjnej organów. W podatku liczonym od przychodu szczególne znaczenie ma przy tym odróżnienie rzeczywistego wynagrodzenia podatnika od kwot, które jedynie przepływają przez platformę lub są należne innym uczestnikom transakcji.

Nieprecyzyjne określenie podstawy opodatkowania może prowadzić do opodatkowania przepływów niemających charakteru ekonomicznego przysporzenia podatnika, do wielokrotnego opodatkowania tych samych kwot na kolejnych etapach świadczenia usług oraz do nieproporcjonalnego obciążenia modeli niskomargowych. Z tego względu przepisy dotyczące podstawy opodatkowania powinny wprost rozstrzygać, które elementy wynagrodzenia są objęte podatkiem, które kwoty podlegają wyłączeniu oraz w jaki sposób należy przypisywać przychody w złożonych łańcuchach reklamowych, marketplace'owych i pośrednictwa cyfrowego.

4.1. Wynagrodzenie platformy a przepływy należne innym uczestnikom

Wzajemna relacja art. 2 ust. 1 pkt 6, art. 3 ust. 5 pkt 2 i art. 7 ust. 4 Projektu nie pozwala jednoznacznie ustalić, czy podstawą podatku jest wyłącznie wynagrodzenie platformy, czy również kwoty przejściowo pobierane w imieniu innych uczestników transakcji.

Pojęcie „*prowizji i innych opłat*” z art. 7 ust. 4 może obejmować opłaty za dostawę, logistykę, magazynowanie, realizację zamówienia, obsługę płatności, abonament, usługi reklamowe i inne świadczenia powiązane z transakcją. Ogólne wyłączenie kwot zapłaconych za leżącą u źródła dostawę towarów lub usług z art. 3 ust. 5 pkt 2 nie rozstrzyga zakresu tych kategorii.

Niejasność ta jest szczególnie istotna dla niskomargowych modeli pośrednictwa. Podatek jest obliczany od przychodu, a nie od dochodu, dlatego objęcie nim przepływów, które ekonomicznie nie stanowią wynagrodzenia platformy, może prowadzić do obciążenia nieproporcjonalnego do osiągniętej marży.

4.2. Ryzyko kaskadowego opodatkowania

Art. 3 ust. 2 określa podatnika w odniesieniu do reklamy ukierunkowanej jako podmiot umieszczający reklamę, niezależnie od własności interfejsu. Jednocześnie art. 3 ust. 5 pkt 1 obejmuje kwoty należne od reklamodawców, agentów, brokerów i pośredników. Przy wieloetapowym łańcuchu obejmującym reklamodawcę, agencję, sieć afiliacyjną, platformę i wydawcę powstaje ryzyko wielokrotnego włączenia ekonomicznie tej samej kwoty do podstawy podatku.

Podobne ryzyko występuje przy usługach pośrednictwa, gdy kilka niezależnych platform dzieli prowizję, pobiera opłaty afiliacyjne lub działa w modelu „white-label”. Projekt nie określa sposobu

przypisania wynagrodzenia do poszczególnych uczestników ani nie rozstrzyga, czy ten sam strumień przychodu może zostać opodatkowany na kolejnych poziomach świadczenia usługi.

4.3. Proporcjonalna alokacja przychodów

Art. 7 ust. 2 i 3 oraz art. 7 ust. 5 i 6 wykorzystują proporcje oparte na liczbie wyświetleń, liczbie użytkowników i ich lokalizacji. Projekt nie określa zasad eliminowania ruchu automatycznego, zdublowanych urządzeń, wielokrotnych kont, użytkowników korzystających z VPN ani sytuacji, w których lokalizacji nie można ustalić. W konsekwencji wynik kalkulacji może zależeć od przyjętej przez podatnika architektury danych i metodologii pomiaru, a organ może nie dysponować porównywalnym materiałem pozwalającym tę kalkulację zweryfikować.

5. Lokalizacja użytkowników i ochrona danych

Art. 6 ust. 3 Projektu przewiduje ustalanie miejsca używania urządzenia na podstawie adresu IP, adresu MAC, danych z sieci telekomunikacyjnej lub „*innych metod*”, zależnie od dostępności i dokładności. Przepis nie ustanawia hierarchii źródeł, nie wskazuje sposobu postępowania w razie sprzecznych wyników i nie definiuje miernika „dokładniejszej” metody.

Uzasadnienie wskazuje wprawdzie, że proponowane jest „*pragmatyczne podejście*” i że użytkownik zostanie uznany za przebywającego w Polsce, „*jeśli można to racjonalnie założyć na podstawie danych, którymi podmiot świadczący usługę dysponuje w ramach prowadzenia zwykłej działalności gospodarczej*”. Jednocześnie sam Projekt wymienia jako podstawy ustalania lokalizacji m.in. adres IP, adres MAC, dane z sieci telekomunikacyjnej oraz „*inne metody*”, które odzwierciedlają specyfikę działalności danego podatnika. Taki sposób ujęcia pozostawia istotny zakres uznania i nie rozstrzyga, jak organ podatkowy ma oceniać prawidłowość wyboru i zastosowania danej metody.

Adres IP może nie odpowiadać faktycznej lokalizacji z powodu VPN, sieci TOR, roamingu albo architektury sieci. Jeden adres może służyć wielu osobom i urządzeniom, natomiast jedna osoba może korzystać z wielu adresów oraz urządzeń. Adres MAC nie jest w typowym modelu świadczenia usług zdalnych dostępnym i wiarygodnym wskaźnikiem lokalizacji państwa.

Jednocześnie art. 6 ust. 4 wymaga, aby gromadzone dane pozwalały na ustalenie lokalizacji, lecz nie pozwalały na identyfikację użytkownika. Powstaje wątpliwość, w jaki sposób podatek ma udokumentować, że poszczególne przychody, transakcje lub wyświetlenia odnoszą się do użytkowników znajdujących się w Polsce, jeżeli dane lokalizacyjne mają pozostać całkowicie oderwane od identyfikatora użytkownika, konta lub transakcji.

Wykorzystanie danych z sieci telekomunikacyjnej rodzi dodatkowe pytania dotyczące zgodności z zasadami ochrony prywatności, tajemnicy komunikowania się, minimalizacji danych i okresu ich przechowywania. W praktyce wykazanie prawidłowości rozliczenia może wymagać długotrwałego przechowywania informacji o wyświetleniach, urządzeniach i działaniach użytkowników, generując znaczące koszty dla przedsiębiorców oraz administracji.

Delegacja z art. 6 ust. 5 pozwala określić w rozporządzeniu dodatkowe metody ustalania miejsca używania urządzenia. Ponieważ wybór metody lokalizacji wpływa bezpośrednio na terytorialne przypisanie przychodu i podstawę opodatkowania, pozostawienie zasadniczych elementów tej metodyki aktowi wykonawczemu wywołuje również wątpliwości z perspektywy art. 217 Konstytucji RP.

6. Wyłączenia i nierówne traktowanie modeli biznesowych

Art. 3 ust. 3 Projektu przewiduje wyłączenia dotyczące m.in. udostępniania własnych treści cyfrowych, własnej sprzedaży internetowej, usług komunikacji elektronicznej, usług płatniczych i regulowanych usług finansowych. Zakres tych wyłączeń może prowadzić do odmiennego traktowania przedsiębiorstw oferujących z ekonomicznego punktu widzenia porównywalne świadczenia, zależnie od technicznego i

prawnego ukształtowania modelu działalności. Istotną lukę w tym zakresie stanowi brak rozgraniczenia w ramach jednego interfejsu sprzedaży towarów własnych (model 1P) od świadczenia usług pośrednictwa na rzecz partnerów zewnętrznych (model 3P). W odniesieniu do tzw. platform hybrydowych ustawa powinna jednoznacznie chronić handel własny przed opodatkowaniem, ograniczając ewentualną daninę wyłącznie do prowizji netto uzyskiwanej z tytułu pośrednictwa. Ponadto samo wyłączenie sprzedaży własnej odwołuje się wąsko do „strony internetowej”, co pomija fakt, że podstawowym kanałem cyfrowym w handlu detalicznym są obecnie aplikacje mobilne. Zakres tego wyłączenia powinien więc objąć każdy cyfrowy interfejs własny dostawcy, niezależnie od jego formy technicznej.

Nie jest przykładowo jasne, czy wyłączenie usług płatniczych obejmuje jedynie usługi własne podmiotu udostępniającego interfejs, czy również opłaty związane z obsługą płatności wykonywaną z wykorzystaniem zewnętrznego dostawcy. Wątpliwości dotyczą również relacji usług pośrednictwa do dodatkowych usług logistycznych, magazynowych, reklamowych i abonamentowych.

Z kolei art. 4 wyłącza podmioty, których przeważającą działalność stanowi publikowanie materiałów redakcyjnych. Szczegółowe zasady ustalania działalności przeważającej mają zostać określone w rozporządzeniu. Zakres wyłączenia zależy więc od przyszłych regulacji wykonawczych, a pojęcia użyte w definicji materiałów redakcyjnych, w tym reklama natywna, artykuły sponsorowane i inne formy promocji, mogą powodować trudności klasyfikacyjne.

7. Rozliczenia grup kapitałowych i mechanizm pomniejszenia podatku

Definicja „*skonsolidowanej grupy do celów rachunkowości finansowej*” w art. 2 ust. 1 pkt 2 odwołuje się jednocześnie do dyrektywy ATAD oraz do polskiej ustawy o rachunkowości. Rodzi to wątpliwości w odniesieniu do grup sporządzających sprawozdania według innych powszechnie stosowanych standardów, w szczególności US GAAP. Projekt nie wyjaśnia także relacji tej definicji do zasad ustalania przychodów na podstawie art. 5 ust. 2.

Art. 8 ust. 5 nakazuje stosowanie progów do grupy jako całości, art. 7 ust. 7 pozwala przypisać przychód podmiotowi świadczącemu usługę mimo jego ekonomicznego uzyskania przez inny podmiot grupy, a art. 15 ust. 2 ustanawia solidarną odpowiedzialność podmiotów wchodzących w skład grupy. Nie jest jasne, czy odpowiedzialność obejmuje również członków grupy, którzy nie świadczą usług objętych podatkiem i nie uzyskują podlegających opodatkowaniu przychodów.

Art. 14 przewiduje pomniejszenie podatku o należny CIT, koszty działalności B+R i określone wydatki inwestycyjne poniesione w Polsce. Przepis nie rozstrzyga, czy pomniejszenia są ustalane na poziomie podatnika, czy całej skonsolidowanej grupy, ani czy CIT i nakłady jednego członka grupy mogą pomniejszać podatek przypisany innemu członkowi. Nie określa także sposobu rozliczenia niewykorzystanych pomniejszeń ani relacji pomiędzy rozliczeniem podatku za rok kalendarzowy i rozliczeniem CIT przez podatników stosujących inny rok podatkowy.

Warunek poniesienia wydatków inwestycyjnych wyłącznie na terytorium Polski wymaga ponadto oceny z perspektywy swobód rynku wewnętrznego. W materiałach członków FPP wskazano na ryzyko odmiennego traktowania działalności i inwestycji realizowanych w innych państwach UE lub EOG.

8. Koszty regulacyjne i skutki gospodarcze

Uzasadnienie zakłada, że wysokie progi i wykorzystywanie danych już posiadanych przez przedsiębiorstwa ograniczą koszty administracyjne. Wprost wskazano w nim, że konstrukcja podatku, obejmująca „*wysokie progi*” i „*oparcie na danych już posiadanych przez firmy*”, ma być zaprojektowana tak, „*aby zredukować towarzyszące mu koszty administracyjne*”, a dla „*zdecydowanej większości polskich przedsiębiorców regulacja ta nie wprowadza nowych obowiązków*”. Założenie to nie

uwzględnia jednak zakresu zmian technologicznych i organizacyjnych niezbędnych do kwalifikacji usług, monitorowania wyświetleń i transakcji, geolokalizacji użytkowników, alokacji przychodów oraz przechowywania dokumentacji.

Koszty mogą ponosić również podmioty, które ostatecznie nie zapłacą podatku ze względu na mechanizm z art. 14. Samo ustalenie statusu podatnika, podstawy opodatkowania oraz kwoty pomniejszeń wymaga bowiem przygotowania danych i kalkulacji. Może także wymagać tworzenia rezerw na potencjalne zobowiązania.

Podatek od przychodu oddziałuje nierównomiernie na poszczególne modele biznesowe. Szczególnie narażone są usługi pośrednictwa, logistyki i marketplace o relatywnie niskiej marży, w których znaczna część środków przepływających przez platformę jest należna innym uczestnikom. Sam poziom przychodów nie odzwierciedla w takich przypadkach zdolności płatniczej ani rentowności działalności.

Nie można także pomijać ryzyka przerzucenia ekonomicznego kosztu podatku na reklamodawców, sprzedawców, dostawców, partnerów platform, MŚP i konsumentów. Formalne wyłączenie mniejszych przedsiębiorców z kręgu podatników nie oznacza, że nie poniosą oni pośrednich skutków podatku w postaci wyższych opłat, zmiany warunków współpracy, ograniczenia promocji lub inwestycji. Uzasadnienie samo dopuszcza możliwość wzrostu cen, wskazując, że „wprowadzenie podatku rekompensującego od niektórych usług może bowiem spowodować wzrost cen niektórych usług oferowanych przez platformy internetowe w celu przerzucenia kosztów na użytkowników”.

Ocena skutków regulacji nie przedstawia wystarczającej metodologii oszacowania liczby podatników, struktury podstawy opodatkowania według rodzajów usług, wpływu art. 14 na dochody budżetowe ani kosztów wdrożenia po stronie przedsiębiorców i administracji. Zastrzeżenia te utrudniają ocenę, czy zakładane wpływy są realne, szczególnie przy opisanych problemach kontrolnych dotyczących przedsiębiorstw z państw trzecich.

9. Termin wejścia w życie oraz oddziaływanie art. 8 na dane historyczne

Zgodnie z art. 25 Projektu ustawa ma wejść w życie z dniem 1 stycznia 2027 r. Tę samą datę wskazuje uzasadnienie, zgodnie z którym „przewiduje się, że projektowane przepisy wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2027 r.”. Jednocześnie art. 8 ust. 1 uzależnia status podatnika od przychodów osiągniętych w poprzednim okresie rozliczeniowym. W praktyce zastosowanie ustawy w 2027 r. może wymagać kwalifikacji przychodów oraz danych dotyczących użytkowników i usług za 2026 r., mimo że w okresie ich powstawania przepisy nie obowiązywały.

Projekt wymaga ponadto wydania rozporządzeń dotyczących m.in. metod lokalizacji, zasad obliczania przychodów oraz wzoru deklaracji. Krótki okres pomiędzy zakończeniem konsultacji, uchwaleniem i ogłoszeniem ustawy a zakładaną datą jej wejścia w życie może uniemożliwić podatnikom oraz administracji przygotowanie i przetestowanie systemów niezbędnych do prawidłowego wykonywania obowiązków. Rodzi to wątpliwości w świetle zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającej z art. 2 Konstytucji RP.

10. Sankcje i odpowiedzialność przedstawiciela podatkowego

Art. 22 przewiduje dodatkowe zobowiązanie w wysokości do 200% należnego i niewpłaconego podatku, a art. 23 karę pieniężną do 500 000 zł za niedopełnienie obowiązku zgłoszenia. Sankcje te mają być stosowane w ramach nowej regulacji, której podstawowe elementy, w tym kwalifikacja usług, geolokalizacja użytkowników i alokacja przychodów, są nieprecyzyjne i zależne od danych technicznych.

Jednocześnie przedstawiciel podatkowy odpowiada solidarnie za zobowiązanie podatnika na podstawie art. 11 ust. 2, mimo że jego dostęp do globalnych systemów, algorytmów i danych źródłowych podatnika

może być ograniczony. Konstrukcja ta przenosi znaczną część ryzyka egzekucyjnego na podmiot krajowy, nie rozwiązując zasadniczego problemu wiarygodności danych przekazywanych przez przedsiębiorstwo spoza UE.

11. Braki proceduralne i sprawozdawcze

Art. 17 i art. 20 przewidują elektroniczne zgłoszenia oraz deklaracje, lecz Projekt nie określa pełnego zakresu danych potrzebnych do weryfikacji kalkulacji, sposobu korygowania deklaracji, ujmowania korekt przychodów i transakcji anulowanych ani zasad rozliczeń w wielopodmiotowych grupach i strukturach obejmujących wiele marek.

W przypadku podatników zagranicznych praktyczne znaczenie ma również dostępność formularzy, objaśnień i interfejsu umożliwiającego wykonanie obowiązków. Projekt ogranicza się do stwierdzenia, że zgłoszenia i deklaracje będą składane elektronicznie, nie przedstawiając infrastruktury ani standardów obsługi podmiotów międzynarodowych.

12. Podsumowanie

FPP podkreśla, że trwałe i neutralne dla rynku rozwiązanie problemów związanych z opodatkowaniem gospodarki cyfrowej wymaga przede wszystkim koordynacji międzynarodowej. Wprowadzenie odrębnej polskiej regulacji, bez zapewnienia spójności z rozwiązaniami OECD i Unii Europejskiej oraz bez usunięcia wskazanych problemów konstrukcyjnych, może nie tylko nie wyrównać warunków konkurencji, lecz także dodatkowo obciążyć przedsiębiorstwa polskie i europejskie oraz osłabić ich pozycję względem podmiotów z państw trzecich.

Mając powyższe na uwadze, FPP wnosi o uwzględnienie przedstawionych uwag w dalszych pracach nad Projektem oraz deklaruje gotowość do udziału w dalszym dialogu dotyczącym projektowanych rozwiązań.

Z wyrazami szacunku



Marek Kowalski
Przewodniczący FPP