

Hiszpański system podatkowy – ogólna charakterystyka z uwzględnieniem najnowszych rozwiązań (wprowadzonych w 2021 r.) i specyficznych cech

Spanish tax system – general characteristics taking into account the latest solutions (introduced in 2021) and specific features

dr Maria Supera-Markowska

Doktor nauk prawnych; adiunkt, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; Kierownik Centrum Prawa Hiszpańskiego i Europejskiego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego; ORCID: 0000-0003-1599-0740

Streszczenie

W artykule przedstawiono ogólną charakterystykę hiszpańskiego systemu podatkowego z uwzględnieniem najnowszych rozwiązań wprowadzonych w 2021 r. oraz omówiono specyficzne cechy tego systemu.

Słowa kluczowe: podatki, hiszpańskie podatki, polityka podatkowa.

Abstract

The article aims to provide a general description of the Spanish tax system, taking into account the latest solutions introduced in 2021 and presenting the specific features of this system.

Keywords: taxes, Spanish taxes, tax policies.

1. WPROWADZENIE

W dniu 16 stycznia 2021 r. w Hiszpanii weszły w życie dwa nowe podatki – podatek od transakcji finansowych (hiszp. *impuesto sobre transacciones financieras*, dalej: ITF) oraz podatek od określonych usług cyfrowych (hiszp. *impuesto sobre determinados servicios digitales*, dalej: IDSD)¹. Oprócz tych nowych danin w hiszpańskim systemie podatkowym w 2021 r. wprowadzono też pewne zmiany w zakresie rozwiązań już wcześniej istniejących; zapowiedziano też kolejne. W niniejszym artykule przedstawiono ogólną charakterystykę hiszpańskiego systemu podatkowego z uwzględnieniem najnowszych rozwiązań wprowadzonych w 2021 r. oraz omówiono specyficzne cechy tego systemu.

2. HISZPAŃSKI SYSTEM PODATKOWY

Podstawowe pojęcia i instytucje ogólnego prawa podatkowego oraz właściwe postępowanie w sprawach podatkowych reguluje ustawa nr 58/2003 z dnia 17 grudnia 2003 r. generalna daninowa².

Zgodnie z art. 2 ust. 1 LGT **daniny** (hiszp. *tributos*) są „wpływami publicznymi, na które składają się świadczenia pieniężne wymagane przez administrację publiczną w wyniku realizacji zdarzenia, z którym ustawa wiąże obowiązek świad-

czenia w celu przede wszystkim uzyskania dochodu niezbędnego do pokrycia wydatków publicznych”³.

Wśród tak zdefiniowanych danin wyróżnia się: opłaty⁴, specjalne kontrybucje⁵ oraz **podatki** (hiszp. *impuestos*) – daniny niemające cech odpłatności (uiszczane bez świadczeń wzajemnych ze strony podmiotów publicznych), w których zdarzenie powodujące obowiązek ich uiszczenia może mieć różnorodny charakter – czynności lub zdarzeń wyrażających zdolność ekonomiczną podmiotu zobowiązanego do ich uiszczenia. Do zdolności ekonomicznej, określanej w polskiej literaturze podatkowej jako „zdolność płatnicza”, „zdolność podatkowa”, „wytrzymałość podatkowa”, „zdolność do poniesienia podatku”, „zdolność ekonomiczna podatnika” czy też „zdolność świadczenia”⁶, odwołuje się Konstytucja Hiszpanii⁷. Zgodnie z art. 31 ust. 1 tego aktu prawnego wszyscy przyczynią się do utrzymania wydatków publicznych zgodnie z ich zdolnością ekonomiczną poprzez sprawiedliwy system podatkowy inspirowany zasadami równości i progresywności, który w żadnym wypadku nie może mieć charakteru konfiskatoryjnego⁸.

Oprócz zasady zdolności ekonomicznej (hiszp. *principio de capacidad económica*) w Konstytucji wyartykułowano zatem następujące zasady podatkowe: zasadę powszechności (hiszp. *principio de generalidad*), zasadę sprawiedliwości

(hiszp. *principio de justicia*), zasadę równości (hiszp. *principio de igualdad*), zasadę progresywności (hiszp. *principio de progresividad*) oraz zakaz charakteru konfiskatoryjnego (hiszp. *principio de no confiscatoriedad*) systemu podatkowego⁹.

Art. 31 usytuowany jest w rozdziale II Konstytucji „Prawa i wolności” w sekcji 2 „O prawach i obowiązkach obywateli”, stąd zasady te należą do fundamentalnych zasad konstytucyjnych, jakkolwiek nie mogą stanowić same w sobie podstawy do wystąpienia ze skargą konstytucyjną (może ona bowiem dotyczyć jedynie praw określonych w art. 14 oraz w rozdziale II Konstytucji w sekcji I „O prawach podstawowych i wolnościach publicznych”¹⁰).

Istotną cechą hiszpańskiego systemu podatkowego jest jego silne zdecentralizowanie i autonomia samorządu terytorialnego, co wiąże się z w ogóle wysokim stopniem decentralizacji finansów publicznych i szeroką autonomią finansową hiszpańskich samorządów¹¹, przede wszystkim regionów – wspólnot autonomicznych (hiszp. *comunidades autónomas*)¹², ale także z dużą niezależnością gmin (hiszp. *municipios*). Autonomia finansowa w obszarze podatków może obejmować zarówno kompetencje zarządcze, związane przede wszystkim z poborem podatków, jak i kompetencje normatywne w zakresie prawa podatkowego¹³.

3. PODATKI PAŃSTWOWE (W TYM PODATKI CZĘŚCIOWO PRZEKAZANE REGIONOM)

Biorąc pod uwagę źródło regulacji oraz kryterium zasilańego z danych podatków budżetu państwowego lub samorządowego, podatki w Hiszpanii można podzielić na podatki państwowe, regionalne i lokalne. Do podatków państwowych należą przede wszystkim: podatki dochodowe, podatek od wartości dodanej, podatki specjalne (akcyzowe), IDSD oraz ITF.

Opodatkowanie dochodów osób fizycznych reguluje ustawa nr 35/2006 z dnia 28 listopada 2006 r. o podatku od dochodu osób fizycznych i częściowej zmianie ustaw o podatku od spółek, od dochodu nierezydentów i od majątku¹⁴ oraz ustawa o podatku od dochodu nierezydentów, przyjęta królewskim dekretem legislacyjnym 5/2004, z dnia 5 marca 2004 r.¹⁵ Z kolei odpowiednikiem polskiego podatku dochodowego od osób prawnych jest podatek od spółek (hiszp. *impuesto sobre sociedades*), którym opodatkowuje się dochody spółek i innych osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych. Reguluje go ustawa nr 27/2014 z dnia 27 listopada 2014 r. o podatku od spółek¹⁶.

3.1. Podatek od dochodu osób fizycznych

Opodatkowaniu podatkiem od dochodu osób fizycznych¹⁷ (hiszp. *impuesto sobre la renta de las personas físicas*)¹⁸ podlegają zarówno podatkom rezydenci (w ramach nieograniczonego obowiązku podatkowego), jak i nierezydenci (w ramach ograniczonego obowiązku podatkowego).

Rezydenci podlegają opodatkowaniu zgodnie z przepisami LIRPF, przy czym rezydentem, zgodnie z art. 9 LIRPF, jest osoba przebywająca na terytorium Hiszpanii powyżej 183 dni w ciągu roku kalendarzowego lub mająca w Hiszpanii główny ośrodek bądź centrum swej działalności lub interesów gospodarczych (w szczególności której małżonek

niepozostający w separacji lub małoletnie dzieci od niej zależne posiadają na terytorium Hiszpanii rezydencję podatkową).

Nierezydenci natomiast co do zasady są opodatkowani zgodnie z przepisami ustawy o podatku od dochodów nierezydentów¹⁹.

Zgodnie z art. 1 LIRPF „podatek od dochodu osób fizycznych jest podatkiem bezpośrednim i osobistym, który nakłada się, zgodnie z zasadami równości, powszechności i progresywności, na dochód osób fizycznych, uwzględniając jego naturę oraz ich sytuacją osobistą i rodzinną”²⁰.

Na podstawie art. 6 LIRPF do dochodów podatnika zalicza się dochody z następujących źródeł: pracy, kapitału, działalności gospodarczej, majątku oraz innych źródeł określonych w ustawie. Dochód z poszczególnych źródeł zostaje następnie odpowiednio przyporządkowany do dochodu generalnego (hiszp. *renta general*) albo dochodu z oszczędności (hiszp. *renta de ahorro*), a dalej ustalone są odrębnie: generalna podstawa opodatkowania (hiszp. *base liquidable general*) albo podstawa opodatkowania z oszczędności (hiszp. *base liquidable del ahorro*)²¹. Odrębne są też stawki podatku stosowane do tych dwóch podstaw opodatkowania.

Podatek ma charakter progresywny, przy czym na jego stawkę składa się stawka ogólna (państwowa) i stawka autonomiczna (regionalna), która w przypadku generalnej podstawy opodatkowania może się różnić w zależności od rezydencji podatkowej podatnika²², gdyż ustalana jest przez poszczególne wspólnoty autonomiczne²³.

Progresja jest wielostopniowa – sześciostopniowa (na poziomie państwa²⁴) w przypadku generalnej podstawy opodatkowania (art. 63 LIRPF) i czterostopniowa w przypadku podstawy opodatkowania z oszczędności (art. 66 LIRPF). W 2021 r. podwyższono poziom opodatkowania podstawy opodatkowania z oszczędności o wysokości ponad 200 tys. euro rocznie, tj. zwiększono łączną stawkę (wynikającą ze zsumowania stawki państwowej i regionalnej) z 23% na 26%. Z kolei w przypadku generalnej podstawy opodatkowania przekraczającej 300 tys. euro podwyższono o 2 punkty procentowe stawkę państwową (zmiana najwyższej stawki państwowej z 22,5% na 24,5%), co powoduje, że łączna stawka podatkowa dla generalnej podstawy opodatkowania (wynikająca ze zsumowania stawki państwowej i regionalnej) może wynieść nawet około 50%. Wspólnoty autonomiczne mogą jednak kompensować swoim mieszkańcom wzrost stawki państwowej obniżeniem stawki regionalnej. Tak np. postąpiła Wspólnota Autonomiczna Madrytu, która obniżyła w 2021 r. stawkę regionalną o 0,5%²⁵.

Wysokie łączne nominalne stawki podatkowe nie oznaczają jednak aż tak wysokiego efektywnego poziomu opodatkowania, m.in. z uwagi na jednocześnie wysokie kwoty wolne od opodatkowania (podstawowa kwota wolna wynosi 5550 euro i ulega zwiększeniu nawet do określonej wielokrotności kwoty 4500 euro), szeroki zakres ulg oraz korzystne zasady rozliczenia rodziny.

3.2. Podatek od spółek

Spółki (z wyjątkiem spółek cywilnych o celu niegospodarczym) i inne osoby prawne oraz pewne jednostki organizacyjne mimo nieposiadania przez nie osobowości prawnej,

będące rezydentami podatkowymi w Hiszpanii, podlegają podatkowi od spółek (hiszp. *impuesto sobre sociedades*)²⁶.

Podatnik jest uznawany za rezydenta Hiszpanii, jeśli został utworzony na podstawie hiszpańskiego prawa, jeśli ma w Hiszpanii siedzibę lub rzeczywisty zarząd.

Wynik podatkowy ustala się na podstawie rachunku zysków i strat, z ewentualnymi dostosowaniami do prawa podatkowego²⁷. Innymi słowy, wynik podatkowy ustala się jako wynik finansowy skorygowany zgodnie z przepisami prawa podatkowego²⁸.

Podstawowa stawka podatku wynosi 25%. Ponadto obowiązują stawki szczególne w wysokości od 0% do 30% (nie jest to jednak przejaw progresji – podatek od spółek ma charakter podatku proporcjonalnego²⁹).

LIS przewiduje możliwości dokonywania pewnych odliczeń od podatku, np. z tytułu prowadzonych badań i prac rozwojowych czy tworzenia miejsc pracy, w tym dla osób niepełnosprawnych.

Nierezydenci podlegają opodatkowaniu zgodnie z przepisami ustawy o podatku od dochodów nierezydentów i z uwzględnieniem zasad międzynarodowego prawa podatkowego.

3.3. IDSD

W związku z niewspółmiernością obecnie obowiązujących zasad międzynarodowego prawa podatkowego do wyzwań gospodarki cyfrowej i jednoczesnym brakiem wymiernych postępów w pracach unijnych i na forum OECD³⁰, mających rozwiązać wynikające stąd problemy, wprowadzono w Hiszpanii jednostronnie IDSD³¹.

Podatnikami podatku od niektórych usług cyfrowych są osoby prawne i inne jednostki organizacyjne, niezależnie od tego, czy mają siedzibę w Hiszpanii, w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, czy w jakimkolwiek innym kraju, jeśli na początku okresu rozliczeniowego przekraczają następujące dwa progi:

- 1) wartość ich całkowitych obrotów netto przekroczyła w ubiegłym roku kalendarzowym 750 mln euro,
- 2) a całkowita kwota ich przychodów ze świadczenia usług cyfrowych w Hiszpanii – 3 mln euro.

Dla ustalenia stosownego związku terytorialnego przewidziano szereg zasad pozwalających przyporządkować przychód do terytorium Hiszpanii; generalnie ma to następować w sytuacji zidentyfikowania miejsca używania odpowiedniego urządzenia przez użytkownika znajdującego się w Hiszpanii (zlokalizowanego co do zasady przez odpowiedni protokół internetowy – IP).

Katalog usług objętych zakresem IDSD jest zamknięty i obejmuje: usługi reklamowe on-line, usługi pośrednictwa internetowego oraz usługi transmisji danych; przy czym ustawodawca przewidział pewne wyraźne wyłączenia przedmiotowe, np. sprzedaż towarów lub usług zakontraktowana on-line za pośrednictwem strony internetowej dostawcy tych towarów lub usług, w której dostawca nie działa jako pośrednik.

Stawkę podatku określono w wysokości 3%, a okresem rozliczeniowym jest trymestr roku kalendarzowego.

Podstawę opodatkowania IDSD stanowi kwota przychodu, z wyłączeniem VAT, uzyskana przez podatnika z tytułu każ-

dego podlegającego opodatkowaniu świadczenia usługi cyfrowej, która wiąże się z użytkownikiem znajdującym się na terytorium Hiszpanii. W konstrukcji podatku nie przewidziano żadnych kosztów ani ulg.

Podatek ten ma przynieść budżetowi państwa w 2021 r. 968 mln euro. Zakładane wpływy z podatków dochodowych (podatku od dochodu osób fizycznych, podatku od spółek i podatku od nierezydentów) mają natomiast wynieść łącznie 66,8 mld euro³².

W systemie hiszpańskim najważniejszym źródłem dochodów budżetu państwa są właśnie wpływy z podatków dochodowych, dopiero w dalszej kolejności z VAT i akcyzy (łącznie wpływy z VAT i akcyzy w 2021 r. zakładane są na poziomie 44,7 mld euro)³³. W ramach wspomnianej decentralizacji finansów publicznych w Hiszpanii część wpływów z VAT (maksymalnie 50%) oraz z akcyzy (maksymalnie 58%, jakkolwiek w niektórych przypadkach nawet 100%)³⁴, podobnie jak część wpływów z podatku dochodowego do osób fizycznych (maksymalnie 50%)³⁵, otrzymują wspólnoty autonomiczne, stąd podatki te (oraz jeszcze niektóre inne podatki) są określane jako podatki „przekazane” (hiszp. *impuestos cedidos*).

3.4. Podatek od wartości dodanej

Opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej (hiszp. *impuesto sobre el valor anadido*)³⁶ reguluje ustawa nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej³⁷.

Podatek od wartości dodanej nie występuje na Wyspach Kanaryjskich oraz w miastach Ceuta i Melilla, gdzie pobiera się odpowiednio powszechny pośredni podatek kanaryjski (hiszp. *impuesto general indirecto canario*) oraz podatek od produkcji, usług i importu (hiszp. *impuesto sobre la producción, los servicios y la importación*). Na pozostałym terytorium Hiszpanii obowiązuje podatek VAT, którego podstawowa stawka w tym kraju wynosi 21%, obniżona – 10%, a preferencyjna – 4%.

Warto dodać w kontekście wprowadzonej w Polsce z początkiem obecnego roku³⁸ tzw. **opłaty cukrowej**³⁹, że w Hiszpanii wyższe opodatkowanie napojów słodzonych – z wyjątkiem produktów mlecznych – nastąpiło przez zamianę dotychczas do nich stosowanej obniżonej stawki podatku (10%) na podstawową (21%). Podobnie jak w Polsce – uzasadniano to celem pozafiskalnym, tj. potrzebą zmiany nawyków konsumentów na bardziej prozdrowotne. Co do wpływów fiskalnych to szacowano, że podwyżka przyniesie około 400 mln euro, z czego większość (340 mln) w 2021 r.⁴⁰ Przy podobnej istocie rozwiązania i celach jego wprowadzenia zastosowano jednak zupełnie inne podejście metodologiczno-prezentacyjne tego obciążenia niż w Polsce, zdecydowanie prostsze i bardziej przejrzyste.

3.5. ITF

Także w kontekście VAT i pewnej „luki” w opodatkowaniu wynikającej ze zwolnienia z opodatkowania tym podatkiem m.in. usług finansowych⁴¹ (jakkolwiek nie był to jedyny argument⁴²) wprowadzono w styczniu 2021 r. w Hiszpanii nowy podatek w postaci ITF.

ITF ma przynieść budżetowi państwa w 2021 r. dochody w wysokości 850 mln euro⁴³; jest to danina o stosunkowo niewielkim znaczeniu fiskalnym, ale o silnych funkcjach po-

zafiskalnych⁴⁴. Zauważyć przy tym można, że ITF uzupełnia powszechne opodatkowanie obrotu w przypadku usług finansowych, tak jak IDSD ma – przynajmniej w pewnym stopniu i doraźnie – rozwiązywać problem braku adekwatnego opodatkowania przedsiębiorstw cyfrowych podatkiem dochodowym. Podobna sytuacja, tj. obowiązywanie podatku szczególnego, uzupełniającego system powszechnego opodatkowania dochodu, występuje w przypadku podatku od dochodu nierezydentów, co potwierdził hiszpański Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 czerwca 2017 r.⁴⁵

3.6. Podatki specjalne

Dać można, że w hiszpańskim systemie podatkowym, oprócz powszechnego podatku od obrotu w postaci VAT, występują też selektywne podatki obrotowe określane jako podatki specjalne (hiszp. *impuestos especiales*)⁴⁶, odpowiadające swoją istotą polskiemu podatkowi akcyzowemu. Ich współistnienie z podatkiem VAT uzasadnia właśnie ich selektywny charakter i ukierunkowanie nie jedynie na cel fiskalny, ale także na wykorzystywanie ich do polityki w zakresie ochrony zdrowia, energetyki, transportu, ochrony środowiska naturalnego itd.⁴⁷

Możliwość wykorzystywania podatków do realizacji funkcji pozafiskalnych znajduje uzasadnienie i podstawę w hiszpańskiej ordynacji podatkowej (LGT). Na podstawie art. 2 ust. 1 zdanie drugie LGT daniny, oprócz zapewnienia środków na pokrycie wydatków publicznych, mogą służyć jako instrumenty ogólnej polityki gospodarczej oraz do realizacji zasad i celów określonych w Konstytucji⁴⁸.

4. PODATKI REGIONALNE (W TYM W CAŁOŚCI PRZEKAZANE PODATKI PAŃSTWOWE) ORAZ PODATKI LOKALNE

Wspólnoty autonomiczne⁴⁹, zgodnie z ustawą organiczną 8/1980 z dnia 22 września 1980 r. o finansowaniu wspólnot autonomicznych⁵⁰, dysponują następującymi dochodami podatkowymi: podatkami własnymi, podatkami przekazanymi im przez państwo (w części lub całości) oraz dodatkami do podatków państwowych.

Jeśli chodzi o podatki własne (hiszp. *impuestos propios*), to istnieje ich kilkadziesiąt, z tym że ich liczba jest różna w zależności od poszczególnych wspólnot, np. Katalonia ma aż kilkanaście, a Kastylia i León oraz Kastylia-La Mancha zaledwie po 2⁵¹. Wspólnoty autonomiczne mogą bowiem niezależnie ustanawiać własne podatki zgodnie z postanowieniami art. 133 ust. 2 i art. 157 ust. 1 lit. b Konstytucji Hiszpanii. Przykładowo tzw. **podatek handlowy** w Hiszpanii wprowadziły w swoim czasie trzy wspólnoty autonomiczne:

- 1) Asturia (jako podatek od wielkopowierzchniowych obiektów handlowych – hiszp. *impuesto sobre grandes establecimientos comerciales*)⁵²,
- 2) Aragonia (jako podatek od szkód w środowisku naturalnym spowodowanych przez duże obszary sprzedaży – hiszp. *impuesto sobre daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta*)⁵³,
- 3) Katalonia (jako podatek od wielkopowierzchniowych obiektów handlowych – hiszp. *impuesto sobre grandes establecimientos comerciales*)⁵⁴.

Warto zauważyć, że w konstrukcji tych podatków, a także w przypadku części z nich – w nazwie – podkreśla się środowiskowy wymiar tych danin⁵⁵.

Podatki te są przykładem podatków własnych ustanowionych przez wspólnoty autonomiczne. Oprócz takich podatków wspólnoty autonomiczne dysponują wpływami podatkowymi przekazanymi im przez państwo z podatków państwowych, tzw. podatków „przekazanych” (hiszp. *impuestos cedidos*). Dodatkowo – oprócz wspomnianych wcześniej częściowo przekazanych podatków: dochodowego od osób fizycznych (ale podatku dochodowego od osób prawnych już nie⁵⁶), VAT i podatków specjalnych – podatkami przekazanymi (w całości) są m.in.: podatek od czynności cywilnoprawnych (hiszp. *impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*)⁵⁷, podatek od spadków i darowizn (hiszp. *impuesto sobre sucesiones y donaciones*)⁵⁸ oraz podatek od majątku (hiszp. *impuesto sobre el patrimonio*)⁵⁹.

W zakresie tych danin samorządy dysponują bardzo szerokim władztwem podatkowym, co skutkuje swoistą konkurencją podatkową i nierównościami w ciężarze fiskalnym z tego samego tytułu w różnych wspólnotach autonomicznych. W przypadku podatku od spadków i darowizn wysokość opodatkowania w poszczególnych regionach może wynosić od 0,017% (na Wyspach Kanaryjskich) do 17% (w Andaluzji) w takich samych stanach faktycznych, co wywołuje zjawisko swoistej migracji podatkowej darczyńców lub spadkobierców w celu zminimalizowania regionalnego obciążenia⁶⁰ tym podatkiem.

Podobne, bardzo duże różnice występują w podatku od majątku (hiszp. *impuesto del patrimonio*). Jest to podatek nakładany, podobnie jak podatek od spadków i darowizn, jedynie na osoby fizyczne; dotyczy majątku zarówno nieruchomości, jak i ruchomego, o wartości powyżej 700 tys. euro (kwota wolna przysługująca podatnikom w przypadku braku stosownej regulacji wspólnoty autonomicznej w tej kwestii⁶¹) i stąd nazywany jest podatkiem od bogactwa. Nie znajduje swojego odpowiednika w polskim systemie podatkowym (polskie podatki od nieruchomości zbliżone są bowiem bardziej do hiszpańskiego lokalnego podatku od nieruchomości). Jest podatkiem progresywnym, a w 2021 r. podwyższono najwyższą stawkę podatkową skali (podatek jest progresywny) tego podatku do 3,5% dla aktywów powyżej 10 695 996,06 euro, chyba że wspólnota autonomiczna przyjmie inną skalę.

W praktyce władztwo podatkowe regionów przejawia się w tym, że np. we Wspólnocie Autonomicznej Madrytu podatek ten w ogóle nie jest pobierany⁶². Takie regionalne zróżnicowanie opodatkowania może budzić pewne wątpliwości w świetle zasady równości wyrażonej w art. 14 Konstytucji oraz zasady powszechności opodatkowania wynikającej z art. 31 tego aktu prawnego. Stąd też obecny rząd zapowiedział ustalenie minimalnej stawki w podatku od spadków i darowizn oraz podatku od majątku⁶³.

W przypadku podatków lokalnych jedynie gminy⁶⁴ mają przypisane własne podatki (podatki gminne, hiszp. *impuestos municipales*)⁶⁵, wśród których wyróżnić można podatki gminne określane jako obowiązkowe (hiszp. *impuestos obligatorios*), gdyż występują one obligatoryjnie we wszystkich gminach, oraz podatki opcjonalne (hiszp. *impuestos facultativos*), co do których gminy mogą podejmować samodzielne decyzje,

czy chcą je pobierać, czy też nie. Określenia „obowiązkowe” i „opcjonalne” nie dotyczą charakteru podatków względem podatnika, a jedynie uprawnień wierzyciela podatkowego (gminy) co do ich poboru. Możliwość podjęcia decyzji w tym zakresie jest przejawem samodzielności gmin, które jednak – w przeciwieństwie do wspólnot autonomicznych – nie mogą kreować nowych podatków z własnej inicjatywy (nie posiadają w tym zakresie kompetencji prawodawczych)⁶⁶.

Do podatków obowiązkowych zaliczają się podatek od nieruchomości (hiszp. *impuesto sobre bienes inmuebles*), podatek od działalności gospodarczej (hiszp. *impuesto sobre actividades económicas*) oraz podatek od pojazdów mechanicznych (hiszp. *impuesto sobre vehículos de tracción mecánica*). Hiszpański podatek od nieruchomości oparty jest na opodatkowaniu wartości nieruchomości i ma charakter podatku katastralnego. Z kolei podatek od działalności gospodarczej jest podatkiem bezpośrednim, którego wysokość nie zależy od rzeczywistego wyniku z działalności, lecz ustala się go, biorąc pod uwagę rodzaj działalności. W końcu podatek od pojazdów mechanicznych, w odróżnieniu od polskiego podatku od środków transportowych, dotyczy wszystkich kategorii pojazdów mechanicznych dopuszczonych do ruchu drogowego.

Do podatków opcjonalnych należą natomiast podatek od budów, instalacji lub prac (hiszp. *impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras*) oraz podatek od wzrostu wartości terenów miejskich (hiszp. *impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*). Ten pierwszy stosuje się w przypadku budów, instalacji lub prac, na których prowadzenie wymagane jest uzyskanie licencji, a opodatkowanie uzasadnia się zdolnością podatkową, wyrażoną w majątku manifestowanym w związku z budową, instalacją lub pracami. Ten drugi – określany też potocznie jako *plusvalía* – opodatkowuje wzrost wartości terenów miejskich ujawniony w momencie ich przekazywania.

5. PODSUMOWANIE

Hiszpański system podatkowy jest silnie zdecentralizowany. Zarówno samorządy regionalne, jak i gminy dysponują szerokim władztwem podatkowym, w tym w szczególności w zakresie możliwości kreowania własnych podatków w przypadku wspólnot autonomicznych lub decydowania o poborze pewnych podatków w przypadku gmin. Oprócz podatków własnych samorządy otrzymują udziały w podatkach państwowych, w tym tych o podstawowym znaczeniu fiskalnym (podatek dochodowy od osób fizycznych, VAT, akcyza), przy czym warto podkreślić, że w Hiszpanii – odmiennie niż w polskim systemie podatkowym – podstawowe znaczenie fiskalne mają podatki dochodowe, a VAT i akcyza – dopiero w dalszej kolejności. W Hiszpanii nie budzi przy tym wątpliwości wykorzystywanie podatków do realizacji funkcji pozafiskalnych, związanych np. z ochroną środowiska naturalnego czy przeciwdziałaniem spekulacjom giełdowym, co wynika ze stosownej podstawy prawnej do pozafiskalnego wykorzystywania podatków, zawartej w tamtejszej ordynacji podatkowej.

W ramach wspomnianej silnej decentralizacji hiszpańskiego systemu podatkowego hiszpańskie regiony mają szeroką autonomię w zakresie podatku dochodowego od osób fizycz-

nych, przejawiającą się m.in. w możliwości samodzielnego określenia regionalnej stawki tego podatku, wykorzystywanej przez wspólnoty nie tylko do wzrostu, ale czasem do redukcji sumarycznych obciążeń podatkiem dochodowym dla swoich mieszkańców. Jest to jeden z licznych przejawów swoistej regionalnej konkurencji podatkowej, szczególnie widocznej w podatku od spadków i darowizn oraz podatku od majątku, i budzącej pewne wątpliwości wobec konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania.

Hiszpański system podatkowy ma charakter silnie progresywny, co jest szczególnie uzasadnione wobec wskazania w Konstytucji zasady progresywności – obok m.in. zasady zdolności podatkowej – jednej z fundamentalnych zasad sytemu podatkowego. Zasady te, wraz z zasadą sprawiedliwości, uzasadniały ostatnie zmiany w hiszpańskim systemie podatkowym, tj. podwyższenie obciążeń w podatku dochodowym od osób fizycznych i w podatku od majątku dla podatników o najwyższych dochodach i największych majątkach czy wprowadzenie nowych danin (IDSD, ITF) mających uzupełnić pewne luki w opodatkowaniu dochodu (w przypadku przedsiębiorstw cyfrowych) czy obrotu (w przypadku zwolnienia z opodatkowania VAT transakcji finansowych). Nowo wprowadzone w 2021 r. podatki wiązały się też z brakiem wymiernych rezultatów prac prowadzonych na forum unijnymi i międzynarodowym w celu przyjęcia zharmonizowanych rozwiązań i poniekąd były też wymuszone wprowadzeniem takich jednostronnych rozwiązań przez inne państwa, w tym w szczególności sąsiadujące z Hiszpanią. Jednocześnie z uwagi na silne wzorowanie się na projektach unijnych w przyjętych rozwiązaniach, o ile ich założenia nie ulegną zasadniczej zmianie, Hiszpania nie powinna mieć problemu z implementowaniem rozwiązań unijnych w miejsce krajowych w razie przyjęcia stosownych regulacji na poziomie Unii Europejskiej.

Przypisy

- ¹ Przedstawieniu i analizie tych podatków poświęcono wcześniejsze artykuły: M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2; taż, *Hiszpański podatek od transakcji finansowych – odejście od harmonizacji na rzecz jednostronnych działań podatkowych o znaczeniu fiskalnym i pozafiskalnym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 3.
- ² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, B.O.E. nr 302 z 18.12.2003, ze zm., dalej: LGT.
- ³ W oryginale: „Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.
- ⁴ Oplaty wiążą się ze świadczeniem wzajemnym ze strony wierzyciela podatkowego, a ponadto charakteryzuje je przymusowość i publiczno-prawny charakter (art. 2 ust. 2 lit. a LGT). Odpowiadają one koncepcji opłaty publicznoprawnej w polskim systemie danin publicznych (na temat zakresu pojęciowego opłaty publicznej w polskim systemie prawa daniowego zob. J. Gliniecka, *Oplaty publiczne w Polsce. Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007, s. 11-42).
- ⁵ Kontrybucje specjalne wiążą się z uzyskaniem przez podatnika korzyści lub wzrostu wartości jego majątku w wyniku wykonania robót publicznych lub ustanowienia lub rozszerzenia usług publicznych (art. 2 ust. 2 lit. b LGT). Z polskich danin publicznych charakter kontrybucji specjalnej w rozumieniu prawa hiszpańskiego można by niewątpliwie przypisać opłacie adiacenckiej.

- ⁶ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, s. 36.
- ⁷ Constitución Española, B.O.E. nr 311 z 29.12.1978, ze zm., dalej: Konstytucja.
- ⁸ W oryginale: „Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.
- ⁹ Szerzej na temat tych zasad w hiszpańskim systemie podatkowym zob. M.Á. Collado Yurrita, *Principios constitucionales del derecho financiero: principios materiales*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Colado Yurrita, G. M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018, s. 112-134.
- ¹⁰ Co wynika z art. 161 ust. 2 lit. b w związku z art. 53 ust. 2 Konstytucji.
- ¹¹ Zob. M. Supera, *Autonomía financiera del gobierno territorial en España*, w: *Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE*, E. Chojna-Duch (red.), Warszawa 2006, s. 164-175.
- ¹² Na temat Hiszpanii jako państwa autonomicznego (państwa wspólnot autonomicznych) i hiszpańskich wspólnot autonomicznych zob. np. Á. Alonso de Antonio, J.A. Alonso de Antonio, *Derecho Constitucional Español*, Madrid 2006, s. 575-635.
- ¹³ Zob. M. del P. Montoya López, *El poder tributario*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Colado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018, s. 189 i 203.
- ¹⁴ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, B.O.E. nr 85 z 29.11.2006, ze zm., dalej: LIRPF.
- ¹⁵ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, B.O.E. nr 62 z 12.03.2004, ze zm.
- ¹⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, B.O.E. nr 288 z 28.11.2014, ze zm., dalej: LIS. Odrębne ustawy regulują natomiast specjalne reżimy podatkowe, np. dla jednostek *not for profit* (Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, B.O.E. nr 307 z 24.12.2002, ze zm.) lub giełdowych spółek akcyjnych inwestycyjnych na rynku nieruchomości (Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, B.O.E. nr 259 z 27.10.2009, ze zm.). Zob. G.M. Luchena Mozo, *El impuesto sobre sociedades (I)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018, s. 182.
- ¹⁷ Jego odpowiednikiem w Polsce jest podatek dochodowy od osób fizycznych.
- ¹⁸ Szerzej na temat tego podatku zob. np.: F.J. Nocete Correa, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas (I)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018 oraz S. Moreno González, *El impuesto sobre la renta de las personas físicas (II)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ¹⁹ Na temat tego podatku zob. np.: M.E. Sánchez López, *El impuesto sobre la renta de no residentes*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ²⁰ W oryginale: „El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es un tributo de carácter personal y directo que grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”.
- ²¹ S. Moreno González, dz. cyt., s. 108-117.
- ²² Wykaz autonomicznych stawek podatkowych dostępny jest na stronie internetowej hiszpańskiej Agencji Podatkowej: <https://www.agencia-tributaria.es>, dostęp: 25.04.2021.
- ²³ M.Á. Collado Yurrita, M.L. Romero Flor, *El sistema tributario español*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018, s. 45 oraz S. Moreno González, dz. cyt., s. 125-126.
- ²⁴ Zakres skali podatkowej w przypadku wspólnot autonomicznych może się różnić pod warunkiem zachowania zasady progresywności (S. Moreno González, dz. cyt., s. 125).
- ²⁵ J. Murcia, C. Vallejo, *Estas son las nuevas subidas de impuestos para 2021*, <https://www.elcorreo.com/economia/tu-economia/nuevas-subidas-impuestos-2021-20201230081212-nt.html>, dostęp: 25.04.2021.
- ²⁶ Szerzej na temat tego podatku np.: G.M. Luchena Mozo, dz. cyt. oraz F.J. Cañal García, *El impuesto sobre sociedades (II)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ²⁷ G.M. Luchena Mozo, dz. cyt., s. 183-184 i 192-193.
- ²⁸ M. Supera-Markowska, *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego*, w: *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), Warszawa 2019, s. 490.
- ²⁹ F.J. Cañal García, dz. cyt., s. 236.
- ³⁰ Organisation for Economic Co-operation and Development – Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju.
- ³¹ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od usług cyfrowych...*, dz. cyt.
- ³² *Presupuestos generales del estado*, https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2021Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/2/1/2/1/N_21_E_R_2_101_1_2_198_1_101_1.PDF, dostęp: 25.04.2021.
- ³³ Tamże.
- ³⁴ P.J. Carrasco Parrilla, *Los impuestos especiales, otros tributos sobre consumos específicos e imposición ambiental sobre la energía*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018, s. 477 oraz M. del P. Montoya López, dz. cyt., s. 196.
- ³⁵ M. del P. Montoya López, dz. cyt., s. 196.
- ³⁶ Szerzej na temat tego podatku np. L.M. Alonso González, J.M. Tovilla Morán, *El impuesto sobre el valor añadido*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ³⁷ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, B.O.E. nr 312 z 29.12.1992, ze zm.
- ³⁸ Ustawą z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów (Dz.U. poz. 1492) dodano rozdział 3a do ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 183), a tym samym wprowadzono nowy rodzaj daniny (opłata od środków spożywczych) w postaci opłaty od napojów słodzonych i zawierających dodatki spożywcze, takie jak kofeina czy tauryna. Pierwotnie te nowe regulacje miały obowiązywać od lipca 2020 r., lecz w związku z sytuacją epidemiologiczną w kraju ich wejście w życie przesunięto na dzień 1 stycznia 2021 r.
- ³⁹ Szerzej zob. A. Dahms, *Opłata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1.
- ⁴⁰ J. Murcia, C. Vallejo, dz. cyt.
- ⁴¹ A. Cubero Truyo, L. Toribio Bernárdez, *Reflexiones ante la eventual aprobación por decreto-ley de los impuestos sobre las transacciones financieras y sobre determinados servicios digitales. Fuentes del derecho en materia tributaria: un supuesto de laboratorio*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020, s. 79-80.
- ⁴² Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od transakcji finansowych...*, dz. cyt.
- ⁴³ *Presupuestos generales del estado*, dok. cyt.
- ⁴⁴ Szerzej zob. M. Supera-Markowska, *Hiszpański podatek od transakcji finansowych...*, dz. cyt., i przywołana tam literatura.
- ⁴⁵ Wyrok 73/2017 z dnia 8 czerwca 2017 r., B.O.E. nr 168 z 15.07.2017.
- ⁴⁶ Szerzej na temat tych podatków zob. np. P.J. Carrasco Parrilla, *Los impuestos especiales, otros tributos sobre consumos específicos e imposición ambiental sobre la energía*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ⁴⁷ M.Á. Collado Yurrita, M.L. Romero Flor, dz. cyt., s. 47 oraz P.J. Carrasco Parrilla, dz. cyt., s. 474.
- ⁴⁸ W oryginale: „Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.
- ⁴⁹ W Hiszpanii istnieją dwa modele finansowania wspólnot autonomicznych: system wspólny (hiszp. *régimen común*) i system odrębny

- (hiszp. *régimen foral*) w przypadku Kraju Basków oraz Nawarry; w dalszej części artykułu mowa jest o systemie wspólnym.
- ⁵⁰ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, B.O.E. nr 236 z 1.10.1980, ze zm.
- ⁵¹ Przegląd podatków regionalnych w podziale na poszczególne wspólnoty autonomiczne zob. *Impuestos por comunidades autónomas en España: así es el pago*, <https://www.apd.es/pago-de-impuestos-por-comunidades-autonomas-en-espana/>, dostęp: 25.04.2021.
- ⁵² Uregulowany w art. 19-36 Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de Tributos Propios (B.O.P.A. nr 175 z 29.07.2014, ze zm.).
- ⁵³ Uregulowany w art. 15-22 Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón (B.O.A. nr 117 z 3.10. 2007, ze zm.).
- ⁵⁴ Uregulowany w art. 5-21 Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (D.O.G.C. nr 7340 z 30.3.2017, ze zm.).
- ⁵⁵ Szerzej na ten temat i na temat podatków środowiskowych zob. M. Supera-Markowska, *Instrumenty podatkowego wspierania założeń zrównoważonego rozwoju w prowadzeniu działalności gospodarczej* (i przywołana tam literatura), referat wygłoszony na konferencji pt. *Zrównoważony rozwój w prowadzeniu działalności gospodarczej*, która odbyła się w dniach 14-15 września 2020 r. na Uniwersytecie im. A. Mickiewicza w Poznaniu, w przygotowanej do wydania pokonferencyjnej publikacji książkowej.
- ⁵⁶ M.Á. Collado Yurrita, M.L. Romero Flor, dz. cyt., s. 46.
- ⁵⁷ Szerzej na temat tego podatku zob. np. M. Casanellas Chuecos, *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ⁵⁸ Szerzej na temat tego podatku zob. np. J.A. Rozas Valdés, *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ⁵⁹ Szerzej na temat tego podatku zob. np. J.A. Sanz Díaz-Palacios, *El impuesto sobre patrimonio*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ⁶⁰ *Diferencias entre comunidades con el Impuesto de Sucesiones*, <https://www.ocu.org/dinero/herencia/noticias/impuesto-sucesiones-diferencias-comunidades>, dostęp: 25.04.2021.
- ⁶¹ Art. 28 ust. 2 ustawy 19/1991 z dnia 6 czerwca 1991 r. o podatku do majątku (Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, B.O.E. nr 136 z 7.06.1991, ze zm.).
- ⁶² *Diferencias entre comunidades con el Impuesto de Sucesiones*, dz. cyt.
- ⁶³ J. Murcia, C. Vallejo, dz. cyt.
- ⁶⁴ Prowincje mogą natomiast otrzymywać pewne dochody podatkowe z dodatków lub udziałów lub przekazania im części podatków państwowych lub gminnych (M. del P. Montoya López, dz. cyt., s. 206).
- ⁶⁵ Szerzej na temat tych podatków zob. R. Olañeta Fernández-Grande, *Los impuestos municipales*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- ⁶⁶ M. del P. Montoya López, dz. cyt., s. 185 oraz M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor, dz. cyt., s. 48.
- Cañal García F.J., *El impuesto sobre sociedades (II)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Carrasco Parilla P.J., *Los impuestos especiales, otros tributos sobre consumos específicos e imposición ambiental sobre la energía*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Casanellas Chuecos M., *El impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Collado Yurrita M.Á., *Principios constitucionales del derecho financiero: principios materiales*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Colado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018.
- Collado Yurrita M.Á., Romero Flor M.L., *El sistema tributario español*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Cubero Truyo A., Toribio Bernárdez L., *Reflexiones ante la eventual aprobación por decreto-ley de los impuestos sobre las transacciones financieras y sobre determinados servicios digitales. Fuentes del derecho en materia tributaria: un supuesto de laboratorio*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020.
- Dahms A., *Oplata cukrowa – słodko nie będzie*, „Przegląd Podatkowy” 2021, nr 1.
- Gliniecka J., *Oplaty publiczne w Polsce, Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk 2007.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001.
- Luchena Mozo G.M., *El impuesto sobre sociedades (I)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Montoya López M. del P., *El poder tributario*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Colado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018.
- Moreno González S., *El impuesto sobre la renta de las personas físicas (II)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Nocete Correa F.J., *El impuesto sobre la renta de las personas físicas (I)*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Olañeta Fernández-Grande R., *Los impuestos municipales*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Rozas Valdés J.A., *El impuesto sobre sucesiones y donaciones*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Sánchez López M.E., *El impuesto sobre la renta de no residentes*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Sanz Díaz-Palacios J.A., *El impuesto sobre patrimonio*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.
- Supera M., *Autonomía finansowa samorządu terytorialnego w Hiszpanii, w: Aktualne problemy finansów lokalnych i regionalnych w Polsce i innych krajach UE*, E. Chojna-Duch (red.), Warszawa 2006.
- Supera-Markowska M., *Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 2.
- Supera-Markowska M., *Hiszpański podatek od transakcji finansowych – odejście od harmonizacji na rzecz jednostronnych działań podatkowych o znaczeniu fiskalnym i pozafiskalnym*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2021, nr 3.
- Supera-Markowska M., *Instrumenty podatkowego wspierania założeń zrównoważonego rozwoju w prowadzeniu działalności gospodarczej*, referat wygłoszony na konferencji pt. *Zrównoważony rozwój w prowadzeniu działalności gospodarczej*, która odbyła się w dniach 14-15 września 2020 r. na Uniwersytecie im. A. Mickiewicza w Poznaniu, w przygotowanej do wydania pokonferencyjnej publikacji książkowej.
- Supera-Markowska M., *Możliwości zbliżenia zasad ustalania wyniku podatkowego i bilansowego, w: Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe więzki norm i instytucji prawnych*, A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), Warszawa 2019.

Bibliografia

Literatura

- Alonso de Antonio Á., Alonso de Antonio J.A., *Derecho Constitucional Español*, Madrid 2006.
- Alonso González L.M., Tovilla Morán J.M., *El impuesto sobre el valor añadido*, w: *Manual de derecho tributario: parte especial*, L.M. Alonso González, M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González (red.), Barcelona 2018.

Źródła internetowe

- Agencia Tributaria, <https://www.agenciatributaria.es>, dostęp: 25.04.2021.
- Diferencias entre comunidades con el Impuesto de Sucesiones*, <https://www.ocu.org/dinero/herencia/noticias/impuesto-sucesiones-diferencias-comunidades>, dostęp: 25.04.2021.
- Impuestos por comunidades autónomas en España: así es el pago*, <https://www.apd.es/pago-de-impuestos-por-comunidades-autonomas-en-espana/>, dostęp: 25.04.2021.
- Murcia J., Vallejo C., *Estas son las nuevas subidas de impuestos para 2021*, <https://www.elcorreo.com/economia/tu-economia/nuevas-subidas-impuestos-2021-20201230081212-nt.html>, dostęp: 25.04.2021.

Akty prawne

- Constitución Española, B.O.E. nr 311 z 29.12.1978 r., ze zm.
- Decreto Legislativo 1/2007, de 18 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Legislación sobre los impuestos medioambientales de la Comunidad Autónoma de Aragón, B.O.A. nr 117 z 3.10.2007, ze zm.
- Decreto Legislativo 1/2014, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de Tributos Propios, B.O.P.A. nr 175 z 29.07.2014, ze zm.
- Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, D.O.G.C. nr 7340 z 30.3.2017, ze zm.
- Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario, B.O.E. nr 259 z 27.10.2009, ze zm.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, B.O.E. nr 136 z 7.06.1991, ze zm.

- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, B.O.E. nr 288 z 28.11.2014, ze zm.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, B.O.E. nr 85 z 29.11.2006, ze zm.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, B.O.E. nr 312 z 29.12.1992, ze zm.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, B.O.E. nr 307 z 24.12.2002, ze zm.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, B.O.E. nr 302 z 18.12.2003 r., ze zm.
- Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, B.O.E. nr 236 z 1.10.1980, ze zm.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, B.O.E. nr 62 z 12.03.2004, ze zm.
- Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 183.
- Ustawa z dnia 14 lutego 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z promocją prozdrowotnych wyborów konsumentów, Dz.U. poz. 1492.

Orzecznictwo

- Wyrok hiszpańskiego Trybunału Konstytucyjnego 73/2017 z dnia 8 czerwca 2017 r., B.O.E. nr 168 z 15.07.2017.

Inne źródła

- Presupuestos generales del estado*, https://www.sepg.pap.hacienda.gob.es/Presup/PGE2021Ley/MaestroDocumentos/PGE-ROM/doc/1/2/1/2/1/N_21_E_R_2_101_1_2_198_1_101_1_1.PDF, dostęp: 25.04.2021.