

Hiszpański podatek od usług cyfrowych – przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej

Spanish tax on digital services – contribution to further discussion on the tax challenges of the digital economy

dr Maria Supera-Markowska

Doktor nauk prawnych, adiunkt, Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego

Streszczenie

Rozwijająca się gospodarka cyfrowa wymusza konieczność ustalenia nowych ram podatkowych. W tym kontekście podjęto prace na forum międzynarodowym i unijnym, a równolegle niektóre z krajów wprowadziły własne rozwiązania w zakresie podatku od usług cyfrowych. Ostatnio do grupy tych krajów dołączyła Hiszpania, w której w styczniu br. wszedł w życie podatek od określonych usług cyfrowych. Przedstawienie tej nowej daniny w hiszpańskim systemie podatkowym stanowi przyczynek do dalszej dyskusji o wyzwaniach podatkowych gospodarki cyfrowej.

Słowa kluczowe: podatki, gospodarka cyfrowa, hiszpański podatek od usług cyfrowych.

Abstract

The developing digital economy necessitates establishing a new tax framework. In this context, work has been undertaken at the international and EU forums, and at the same time some countries have introduced their own solutions in the form of tax on digital services. Spain has recently joined the group of these countries, where in January this year a tax on certain digital services has entered into force. The presentation of this new levy in the Spanish tax system is intended to contribute to further discussion on the tax challenges of the digital economy.

Keywords: taxes, digital economy, Spanish digital services tax.

1. WPROWADZENIE

W dniu 16 stycznia 2021 r. w Hiszpanii weszły w życie dwa nowe podatki – podatek od określonych usług cyfrowych (hiszp. *impuesto sobre determinados servicios digitales*, dalej „IDSD”) oraz podatek od transakcji finansowych (hiszp. *impuesto sobre transacciones financieras*). Podatki te zostały przyjęte jako podatki państwowe (hiszpański system podatkowy jest silnie zdecentralizowany i obejmuje, oprócz podatków zasilających budżet państwa, także liczne podatki regionalne i lokalne¹). Przewidywane wpływy z IDSD w 2021 r. miałyby wynieść 968 mln euro, a z podatku od transakcji finansowych, określanego jako podatek lub opłata Tobina (hiszp. *impuesto/tasa Tobin*²), około 850 mln euro³. Podatek od transakcji finansowych zostanie przedstawiony w kolejnym artykule; w niniejszym uwaga zostanie skoncentrowana na IDSD.

Wprowadzenie w Hiszpanii podatku od określonych usług cyfrowych wpisuje się w szerszy kontekst prowadzonej już od pewnego czasu – na forum zarówno Unii Europejskiej, jak i OECD – dyskusji dotyczącej niewspółmierności istniejących

zasad opodatkowania podatkami dochodowymi do działalności gospodarczej prowadzonej w warunkach gospodarki cyfrowej (hiszp. *economía digital/digitalizada*) i wynikającej z tego konieczności wprowadzenia nowych zasad opodatkowania, a w międzyczasie – doraźnych środków, mających – choćby tymczasowo i w niepełnym zakresie – te problemy rozwiązywać.

W tym duchu przyjęto rozwiązanie hiszpańskie. Wskazano, że z uwagi na długi okres, jaki upłynął od rozpoczęcia międzynarodowych debat na ten temat bez przyjęcia praktycznych rozwiązań, a także ze względu na presję społeczną, zasadę sprawiedliwości podatkowej i postulat trwałości systemu podatkowego oraz wobec zainicjowanego przez inne kraje przyjmowania jednostronnych podatkowych środków doraźnych, rozwiązanie takie wprowadza się też w Hiszpanii. Ma to pozwolić na realizowanie prawa do opodatkowania na terytorium Hiszpanii przedsiębiorstw cyfrowych korzystających z danych i wkładów od użytkowników znajdujących się na tym terytorium, generujących wartość dla tych przedsiębiorstw⁴.

2. OGÓLNA CHARAKTERYSTYKA HISZPAŃSKIEGO SYSTEMU PODATKOWEGO I WYMOGI DLA WPROWADZENIA NOWEGO PODATKU

Hiszpański system podatkowy charakteryzuje dość wysoki poziom skomplikowania, związany m.in. z szerokim władztwem podatkowym jednostek samorządu terytorialnego (w tym obejmującym prawo do nakładania własnych podatków⁵). Wśród konstytucyjnych zasad określających podstawy i ramy tego systemu wymienić można: zasadę zdolności podatkowej, powszechności, sprawiedliwości, równości i progresywności oraz zakaz opodatkowania o konfiskacyjnym charakterze⁶. Nowe podatki mogą być wprowadzone wyłącznie w drodze ustawy⁷. Trzeba też wykazać, że spełnione są następujące wymogi, wynikające z przepisów ustawy 39/2015 z dnia 1 października 2015 r. o wspólnym postępowaniu administracyjnym w administracji publicznej⁸: konieczność, skuteczność, proporcjonalność, pewność prawa, przejrzystość i wydajność. Ogólny cel wprowadzenia nowej daniny w postaci IDSD określono w tym kontekście jako sprostanie wyzwaniom związanym z cyfryzacją gospodarki z podatkowego punktu widzenia, a zwłaszcza korygowania nieodpowiedniej alokacji praw do opodatkowania, która występuje w wyniku braku uznania przez obecne międzynarodowe przepisy podatkowe wkładu użytkowników w tworzenie wartości dla firm w krajach, w których prowadzą swoją działalność⁹. Podatek od określonych usług cyfrowych – w odróżnieniu od np. podatków tzw. handlowych, przyjmowanych jako podatki regionalne¹⁰ – wprowadzono jako podatek państwowy, zasilający budżet państwa.

3. PODATEK OD OKREŚLONYCH USŁUG CYFROWYCH

Pierwszy projekt ustawy o podatku od określonych usług cyfrowych został przedłożony w hiszpańskim parlamencie w styczniu 2019 r.¹¹ Z uwagi na przedterminowe wybory pierwotnego projektu nie uchwalono¹², co jednak tylko odsunęło w czasie wprowadzenie tego podatku, przyjętego ostatecznie na mocy *Ley 4/2020*, która weszła w życie z dniem 16 stycznia 2021 r.

Ustawa ta składa się z szesnastu artykułów, jednego przepisu przejściowego oraz sześciu przepisów końcowych. Jej integralną część stanowi preambuła (rodzaj uzasadnienia poprzedzającego w tekście ustawy właściwe regulacje). Kolejne artykuły *Ley 4/2020* regulują następujące kwestie: charakter i cel podatku (art. 1), obszar terytorialny stosowania podatku (art. 2), umowy międzynarodowe (art. 3), pojęcia i definicje (art. 4), przedmiot opodatkowania (art. 5), wyłączenia przedmiotowe (art. 6), miejsce świadczenia usług cyfrowych (art. 7), podatnicy (art. 8), moment powstawania obowiązku podatkowego (art. 9), podstawa opodatkowania (art. 10), stawka podatkowa (art. 11), kwota podatku (art. 12), obowiązki formalne (art. 13), zarządzanie podatkiem (art. 14), wykroczenia i sankcje (art. 15) oraz jurysdykcja sądowa (art. 16). Niektóre artykuły zawierają zaledwie jednozdaniowe regulacje (np. art. 1), a inne dość rozbudowane przepisy (zwłaszcza art. 4, 7 i 10), w tym często o bardzo technicznym charakterze (np. art. 7).

Zgodnie z art. 8 *Ley 4/2020* podatnikami IDSD 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 (hiszp. *umbrales*): wartość ich całkowitych obrotów netto przekroczyła w ubiegłym roku kalendarzowym 750 mln euro, a całkowita kwota ich przychodów ze świadczenia usług cyfrowych w Hiszpanii – 3 mln euro. W przypadku podmiotów należących do grupy ustanowiono specjalne reguły i w celu ustalenia, czy dany podmiot przekracza progi i tym samym jest uznawany za podatnika IDSD, progi należy zbadać w odniesieniu do kwot mających zastosowanie do całej grupy.

Pierwszy próg (750 mln euro) ma ograniczać zakres podmiotowy IDSD do dużych przedsiębiorstw cyfrowych. Jest to zarazem próg zawarty w dyrektywie Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania¹³ oraz stosowany w niektórych unijnych projektach regulacji podatkowej, w tym w szczególności w projekcie dyrektywy o wspólnej podstawie opodatkowania osób prawnych (CCTB)¹⁴.

Drugi próg (3 mln euro) wprowadzono, aby opodatkowaniu podlegały jedynie przedsiębiorstwa o znaczącym „śladzie cyfrowym” na terytorium Hiszpanii. Na potrzeby ustalenia stosownego związku terytorialnego w art. 7 *Ley 4/2020* określono 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 podlegających 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. Takie wyłączenie wynika z tego, że w tym przypadku tworzenie wartości przez dostawcę polega na dostarczaniu towarów i usług, a interfejs cyfrowy jest używany wyłącznie jako środek komunikacji. Tymczasem intencją hiszpańskiego ustawodawcy było skoncentrowanie się na jednej z trzech podstawowych kategorii przedsiębiorstw cyfrowych, a mianowicie na tych, których istota działalności opiera się na wykorzystaniu danych cyfrowych. Wśród przedsiębiorstw wykorzystujących nowe możliwości gospodarki cyfrowej można bowiem wyróżnić trzy podstawowe kategorie:

- 1) przedsiębiorstwa tzw. tradycyjne, które korzystają z tych możliwości do rozwoju i prowadzenia swojej tradycyjnej działalności (np. sprzedaż towarów przez Internet w przypadku Amazon.com Inc. i amazon.com),
- 2) przedsiębiorstwa hybrydowe wprowadzające do działalności tradycyjnej element cyfrowy (polegający na wykorzystywaniu danych) i od którego ich działalność staje się silnie zależna [przedsiębiorstwa tzw. gospodarki (ekono-

mii) współdzielenia, prowadzące platformy internetowe, np. Booking Holdings Inc. i booking.com] oraz 3) przedsiębiorstwa (np. Google LLC i wyszukiwarka google.com), których istota działalności opiera się na wykorzystaniu danych cyfrowych¹⁵.

To przede wszystkim w przypadku tych ostatnich, jakkolwiek nie wyłącznie, zauważyć można rażącą nieadekwatność istniejących zasad opodatkowania do specyfiki działalności w ramach gospodarki cyfrowej i stąd też wynika potoczne określenie IDSD jako podatku/opłaty Google (hiszp. *impuesto/tasa Google*¹⁶).

Stawkę podatku określono w art. 11 *Ley 4/2020* w wysokości 3%, a okresem rozliczeniowym jest trymestr roku kalendarzowego. Zgodnie z art. 10 *Ley 4/2020* podstawę opodatkowania IDSD stanowi kwota przychodu, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej (VAT) lub innych równoważnych podatków¹⁷, uzyskana przez podatnika z tytułu każdego podlegającego opodatkowaniu świadczenia usługi cyfrowej, która wiąże się z użytkownikiem znajdującym się na terytorium Hiszpanii. W konstrukcji podatku nie przewidziano żadnych kosztów ani ulg.

Wskazanie jako podstawy opodatkowania przychodu stanowi asumpt do szerokiej dyskusji odnośnie do rzeczywistego charakteru IDSD: bezpośredniego podatku dochodowego czy też podatku przychodowego o charakterze pośrednim?

W art. 1 *Ley 4/2020* wprost zapisano, że IDSD jest podatkiem o charakterze pośrednim (hiszp. *tributo de naturaleza indirecta*). Z kolei w preambule stwierdzono, że skoncentrowanie się na świadczonych usługach bez uwzględnienia cech dostawcy, w tym oceny jego zdolności ekonomicznej, skutkuje tym, iż IDSD nie jest podatkiem od dochodu, lecz podatkiem pośrednim¹⁸.

Kwestia takiej formalnej klasyfikacji IDSD, której dokonano już w projekcie przedłożonym w 2019 r., wzbudziła szeroką krytykę w literaturze przedmiotu¹⁹. Podstawę rozróżnienia między podatkami bezpośrednimi i pośrednimi stanowi zwykle to, że w przypadku podatków bezpośrednich podatnikiem jest osoba, która faktycznie płaci podatek wierzycielowi podatkowemu i doznaje w związku z tym odpowiedniego zmniejszenia swojego dochodu, podczas gdy w przypadku podatków pośrednich obciążenie to jest przenoszone na inny podmiot. Chodzi przy tym o przerzucalność w znaczeniu prawnym, wynikającą z samej konstrukcji podatku²¹, która nie występuje w przypadku IDSD. Faktyczne, ale pozaprawne, przerzucanie nie skutkuje uznaniem podatku za pośredni.

Uznanie IDSD za podatek pośredni miałyby uzasadniać brak konieczności objęcia nowego podatku zakresem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, dotyczących podatków bezpośrednich, co zdaje się przyczyną próby takiej właśnie klasyfikacji²². Nie wystarczy jednak samo formalne zakwalifikowanie podatku jako podatku pośredniego (jak to zrobiono w art. 1 *Ley 4/2020*), aby wykluczyć go z zakresu stosowania umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Zgodnie z art. 2 ust. 2 Modelu Konwencji OECD²³ za podatki od dochodu i kapitału uznaje się wszystkie podatki nałożone na całkowity dochód, na całkowity kapitał lub na elementy dochodu lub kapitału, a w myśl art. 2 ust. 4 Konwencji ma również zastosowanie do wszelkich identycznych

lub zasadniczo podobnych podatków. Innymi słowy, nie ma znaczenia, czy podatek jest formalnie kwalifikowany jako bezpośredni czy pośredni. Nie zawsze też brak możliwości potrącenia kosztów uzyskania przychodów pozwala automatycznie na zaliczenie podatku do kategorii innej niż bezpośredni podatek dochodowy, a w szczególności – uznanie za pośredni podatek od obrotu.

Termin „dochód” należy interpretować szeroko – wpływy brutto mogą również się przyczyniać do opodatkowania dochodu. W literaturze zwraca się też uwagę, że w ostatnim czasie następuje zbliżenie kryteriów tradycyjnie dotąd stosowanych do rozróżnienia podatków bezpośrednich i pośrednich²⁴, albo wręcz wskazuje się, że rozróżnienie to wydaje się już obecnie nieadekwatne i mało przydatne; lepiej byłoby wprowadzić rozróżnienie między podatkami od dochodów, zysków i aktywów a podatkami zwiększającymi koszty²⁵.

W tym proponowanym podziale IDSD powinien zostać zaliczony do tej pierwszej grupy. W podziałach obecnie stosowanych całością regulacji *Ley 4/2020* przemawia natomiast za uznaniem go w rzeczywistości – niezależnie od prób jego odmiennej kwalifikacji formalnej – za bezpośredni podatek od dochodów²⁶, co powodować może poważne problemy wobec podpisanych przez Hiszpanię umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Problem ten jest konsekwencją doraźnego charakteru IDSD, ukierunkowanego na natychmiastowe rozwiązanie najbardziej palących kwestii i nawet niepretendującego do miana rozwiązania docelowego. Sam ustawodawca wskazał bowiem, że podatek ma tymczasowy charakter i będzie obowiązywać jedynie do chwili wejścia w życie nowego kompleksowego ustawodawstwa, uwzględniającego rozwiązania przyjęte na arenie międzynarodowej²⁷.

4. UZASADNIENIE WPROWADZENIA IDSD

Uzasadnienie wprowadzenia IDSD wpisuje się szerszy kontekst niewspółmierności istniejących zasad opodatkowania podatkami dochodowymi do działalności w ramach gospodarki cyfrowej. Obecne międzynarodowe przepisy podatkowe opierają się przede wszystkim na fizycznej obecności podatników w danej jurysdykcji podatkowej i nie zostały zaprojektowane z myślą o modelach biznesowych opartych głównie na wartościach niematerialnych, danych i wiedzy. Stąd też nie uwzględniają modeli biznesowych, w których przedsiębiorstwa mogą świadczyć usługi cyfrowe w danym kraju bez fizycznej w nim obecności, i nie uwzględniają roli, jaką odgrywają użytkownicy w tworzeniu wartości. Jest to konsekwencją tego, że tradycyjne podejście do wymiaru podatku dochodowego polega na ustalaniu dochodu na podstawie generowanych w transakcjach przychodów lub kosztów podatnika. Tymczasem w gospodarce cyfrowej wytworzona wartość (w tym treści cyfrowe wytworzone przez użytkowników) nie zawsze znajduje odzwierciedlenie w formie transakcji.

To ostatnie zjawisko jest elementem szerszego zagadnienia nowego sposobu tworzenia wartości w ramach gospodarki cyfrowej i braku współmierności opodatkowania do tak wytworzonej wartości²⁸. W istocie więc występują dwa problemy: brak współmierności opodatkowania do wytworzonej wartości oraz brak opodatkowania w miejscu (kraju) wytwarzania tej wartości. Zgodnie bowiem z art. 7 Modelu Konwen-

cji OECD zyski przedsiębiorstw podlegają opodatkowaniu tylko w państwie, którego to przedsiębiorstwo jest rezydentem, chyba że prowadzi ono działalność w drugim państwie przez położony tam zakład, który zdefiniowany jest jako stałe miejsce prowadzenia działalności, za którego pośrednictwem działalność przedsiębiorstwa jest prowadzona w całości lub częściowo (art. 5 Modelu Konwencji OECD). Państwo, na którego rynku działa przedsiębiorstwo cyfrowe, często na bardzo dużą skalę, może zatem nie mieć żadnych praw do opodatkowania zysków z działalności takiego przedsiębiorstwa, jeśli nie jest ono jego rezydentem ani nie ma na jego terytorium stałego zakładu.

Nawet jednak w przypadku fizycznej obecności przedsiębiorcy w danym państwie, umożliwiającej jego opodatkowanie, przepisy dotyczące podziału zysków przypisanych do stałego zakładu mogą prowadzić do ustalenia bardzo niskiej kwoty dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym państwie²⁹. Stanowi to podwójne wyzwanie z podatkowego punktu widzenia. Po pierwsze, dane pozyskane przez przedsiębiorcę od użytkowników, które stanowią istotny element tworzenia wartości, mogą pochodzić z jurysdykcji podatkowej, w której przedsiębiorca prowadzący działalność cyfrową nie ma fizycznej obecności, a więc dochody z takich działań nie podlegają opodatkowaniu w tej jurysdykcji. Po drugie, nawet jeśli przedsiębiorca ma stały zakład w jurysdykcji, w której znajdują się użytkownicy, wartość wytwarzana przez użytkowników nie jest brana pod uwagę przy ustalaniu dochodu podlegającego tam opodatkowaniu.

W tym kontekście znamieną jest znacząca dysproporcja w realnym poziomie opodatkowania przedsiębiorstw prowadzących tradycyjną działalność i tych, które prowadzą działalność cyfrową. Efektywna stawka podatkowa tych pierwszych wynosi 23,2%, podczas gdy tych drugich – 9,5%³⁰. Wszystko to powoduje rozdzwięk między miejscem wytwarzania wartości a miejscem, w którym firmy płacą podatki, wynikający z tego, że istniejące zasady międzynarodowego opodatkowania nie nadążają za tymi nowymi sposobami prowadzenia działalności gospodarczej i związanymi z tym wyzwaniami³¹.

Wyzwań podatkowych związanych z gospodarką cyfrową dotyczył komunikat Komisji Europejskiej z września 2017 r.³², a w marcu 2018 r. Komisja przedstawiła projekt dyrektywy w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych³³. Jak wskazano w uzasadnieniu, przepisy podatkowe dotyczące opodatkowania gospodarki cyfrowej stanowią część programu Komisji na rzecz sprawiedliwego opodatkowania, a także uzupełniają osiągnięcia w zakresie ram opodatkowania dochodu i w szczególności wniosku w sprawie projektu dyrektywy o CCTB³⁴, który to projekt ma zapewnić konkurencyjne, uczciwe i solidne ramy opodatkowania przedsiębiorstw na jednolitym rynku³⁵. Tymczasowo natomiast zasady takie w ramach gospodarki cyfrowej miałyby zapewnić wprowadzenie podatku od usług cyfrowych (ang. *digital services tax* – DST), proponowanego w ramach pakietu rozwiązań obejmujących ponadto: dyrektywę w zakresie kompleksowego rozwiązania dotyczącego znaczącej obecności na rynku cyfrowym³⁶, zalecenie dla państw członkowskich do odzwierciedlenia tego rozwiązania w ich

umowach w sprawie podwójnego opodatkowania z państwami trzecimi³⁷ oraz komunikat ustalający kontekst i związki między tymi wszystkimi propozycjami³⁸.

5. UNIJNA PROPOZYCJA A PODATEK HISZPAŃSKI

Zgodnie z projektem dyrektywy o DST opodatkowaniu podlegałyby przychody wynikające ze świadczenia następujących usług:

- 1) umieszczanie na interfejsie cyfrowym reklamy skierowanej do użytkowników tego interfejsu,
- 2) udostępnianie użytkownikom wielostronnego interfejsu cyfrowego, który pozwala na wyszukiwanie innych użytkowników i wchodzenie z nimi w interakcje i który może także ułatwiać dokonywanie dostaw towarów lub świadczenia usług bezpośrednio między użytkownikami oraz
- 3) przekazywanie zgromadzonych danych o użytkownikach, wygenerowanych w wyniku aktywności użytkowników na interfejsach cyfrowych (art. 3 ust. 1 dyrektywy o DST).

Zakres przedmiotowy hiszpańskiej regulacji odpowiada zatem zasadniczo zakresowi projektu unijnego. To samo dotyczy zakresu podmiotowego, w tym globalnego progu określonego w regulacji hiszpańskiej na takim samym poziomie jak w projekcie unijnym, tj. 750 mln euro i odpowiednio zmniejszonego unijnego progu 50 mln euro (art. 4 ust. 1 dyrektywy o DST) do 3 mln z uwagi na jednostronny charakter IDSD.

Przychody polegające opodatkowaniu DST byłyby przypisywane do danego państwa członkowskiego, jeżeli użytkownicy znajdowałiby się w tym państwie, i to niezależnie od tego, czy wnieśli oni wkład pieniężny w wygenerowanie przychodów podlegających opodatkowaniu (art. 5 ust. 1 dyrektywy o DST).

W końcu stawki DST oraz IDSD określono w tej samej wysokości, tj. 3% (art. 8 dyrektywy o DST).

Projekt dyrektywy o DST uzyskał poparcie większości państw członkowskich³⁹, w tym Hiszpanii, w której przypadku – jako państwa o dużej liczbie użytkowników – DST zakładający przypisanie przychodów do opodatkowania według miejsca przebywania użytkowników jest bardzo atrakcyjny (a z kolei w przypadku państw o stosunkowo małej liczbie ludności może budzić opór). Dyrektywa o DST nie została przyjęta. W międzyczasie jednak niektóre państwa członkowskie wprowadziły tymczasowe rozwiązania w zakresie opodatkowania niektórych usług cyfrowych w swoim prawie wewnętrznym lub zapowiedziały samodzielne wprowadzenie takich rozwiązań, w tym m.in.: Austria, Czechy, Francja, Włochy czy Polska⁴⁰. Hiszpańską regulację charakteryzuje na tym tle bardzo silne wzorowanie się na projekcie dyrektywy o DST.

Wprowadzane przez poszczególne kraje rozwiązania jednostronne niosą za sobą istotne zagrożenia, w tym przede wszystkim samego systemowego podważenia idei wielostronnej współpracy podatkowej na rzecz jednostronnych działań krajowych. Na poziomie przedsiębiorców skutkować one mogą zwiększeniem kosztów dostosowawczych w ich działalności (których nie można zmniejszać przez tzw. jedno okienko) i podwójnym opodatkowaniem związanym z problemami ze stosowaniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zagrożeniem realizacji zasady równej konkurencji⁴¹. Rozwiązanie problemu niewspółmierności

zasad opodatkowania do gospodarki cyfrowej powinno mieć charakter kompleksowy i powszechny. Wynik prac OECD może te problemy rozwiązać.

6. PRACE OECD

W swoim raporcie z 2015 r.⁴² OECD uznała, że cyfryzacja gospodarki i niektóre wynikające z niej modele gospodarcze stanowią wyzwania dla międzynarodowego opodatkowania. Po tym raporcie ministrowie finansów G20 potwierdzili swoje poparcie dla prac OECD w dziedzinie podatków i cyfryzacji. W związku z tym OECD pracowała nad raportem okresowym na temat opodatkowania gospodarki cyfrowej.

W raporcie z 2018 r.⁴³ analizowano potrzebę dostosowania międzynarodowego systemu podatkowego do cyfryzacji gospodarki. Stwierdzono, że międzynarodowe przepisy podatkowe, mimo modyfikacji dokonanych w wyniku projektu BEPS⁴⁴, wymagają fundamentalnych zmian, tak aby skutecznie obejmowały nowoczesne, cyfrowe modele działalności gospodarczej. Docelowo globalne uzgodnienie dotyczące długookresowego rozwiązania międzynarodowego w zakresie opodatkowania gospodarki cyfrowej miało zostać przedstawione w raporcie końcowym OECD w 2020 r. Jednocześnie w związku z brakiem pewności co do wdrożenia takiego rozwiązania w dającym się przewidzieć horyzoncie czasowym rozważano również wprowadzenie tymczasowego rozwiązania problemu opodatkowania cyfrowych modeli biznesowych w formie podatku od wybranych usług cyfrowych, co do którego pewne wytyczne przedstawiono w raporcie OECD z marca 2018 r.⁴⁵

Następnie realizowane od początku 2019 r. prace pozwoliły na wypracowanie i ogłoszenie w styczniu 2020 r. proponowanych zmian w międzynarodowym prawie podatkowym w zakresie gospodarki cyfrowej⁴⁶. W październiku 2020 r. OECD opublikowała natomiast projekt ustaleń zawierający propozycje konkretnych zaleceń⁴⁷, w których ramach zakłada się odchodzenie od związku opodatkowania dochodu z działalnością gospodarczej z fizyczną obecnością w danym państwie oraz od zasady *arm's length*, służącej do przypisywania zysku korporacji międzynarodowych do poszczególnych jurysdykcji podatkowych. Projekt ustaleń został przekazany do konsultacji publicznych⁴⁸, które poddano publicznej dyskusji w styczniu 2021 r.⁴⁹

Pelen zakres prac OECD dotyczących gospodarki cyfrowej obejmuje dwa główne filary propozycji podatkowych:

- 1) pierwszy filar koncentruje się na kwestiach alokacji praw do opodatkowania pomiędzy państwami;
- 2) drugi filar dotyczy pozostałych kwestii przeciwdziałania erozji baz podatkowych poszczególnych państw.

Celem pierwszego filara jest całościowe rozwiązanie problemów dotyczących alokacji zysku z działalności cyfrowej korporacji międzynarodowych i ustalenie nowych zasad przypisania dochodu do opodatkowania w danym państwie (tzw. *nexus*). Celem drugiego filara jest natomiast stworzenie nowych reguł dających państwom prawo do opodatkowania „wstecz”, gdy inne państwo nie wykorzysta swojego pierwotnego prawa do opodatkowania lub dochód wykazany w tym państwie będzie przedmiotem niskiego poziomu efektywnego opodatkowania⁵⁰.

Propozycja OECD stanowi zatem o nowym systemie podziału zysku z działalności w nowoczesnej gospodarce oraz odejście od dotychczasowych reguł, których niewspółmierność miał właśnie niwelować tymczasowo podatek od usług cyfrowych. Przyjęcie nowych kompleksowych zasad miałyby zapewnić współmierność zasad opodatkowania dochodu do gospodarki cyfrowej, a co za tym idzie przyjmowane jednostronnie i doraźnie podatki cyfrowe, w tym IDSD, traciłyby już rację bytu. Na razie jednak świeżo wprowadzony podatek ma zapewnić sprawiedliwszy system opodatkowania dzięki objęciu nim przedsiębiorstw obecnie w ogóle niepartycypujących lub partycypujących niedostatecznie efektywnie w ponoszeniu ciężarów podatkowych w hiszpańskim systemie podatkowym⁵¹.

7. PODSUMOWANIE

Rozwijająca się gospodarka cyfrowa wymusza konieczność ustalenia nowych ram podatkowych, zapewniających z jednej strony równą konkurencję wśród uczestników rynku, a z drugiej strony – odpowiedni dopływ środków podatkowych do budżetów publicznych. W tym kontekście podjęto prace na forum międzynarodowym i unijnym, a równoległe niektóre kraje wprowadziły własne rozwiązania w zakresie podatku od usług cyfrowych. Ostatnio do grupy tych państw dołączyła Hiszpania, w której w styczniu br. wszedł w życie podatek od określonych usług cyfrowych. Jest to danina państwowa, wzorowana na projekcie unijnego DST, stworzona *ad hoc* w celu rozwiązania problemu braku (bądź niewystarczającego) opodatkowania dochodów przedsiębiorstw internetowych (tzw. podatek Google) w systemie obecnie obowiązujących zasad, związanej z tym utraty przez budżet hiszpański dochodów podatkowych i naruszenia zasady równej konkurencji.

Przyjęcie IDSD wpisuje się też w ogólną politykę podatkową w Hiszpanii wdrażaną w 2021 r., w której ramach zwiększono wiele z istniejących obciążeń podatkowych oraz wprowadzono, oprócz IDSD, inne nowe daniny, co uzasadniono potrzebą zapewnienia sprawiedliwego systemu podatkowego. Wspomniane wzrosty obciążeń dotyczą w szczególności podatków dochodowych, co nabiera szczególnego kontekstu wobec tego, że IDSD w swojej istocie jest podatkiem od dochodu, a próby jego formalnej klasyfikacji jako podatku pośredniego (motywowane, jak się wydaje, próbą ominięcia problemów związanych z zawartymi przez Hiszpanię umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania) nie zmieniają jego charakteru. Zbliżający się upływ pierwszego okresu rozliczeniowego IDSD pozwoli zweryfikować, w jakim stopniu udało się osiągnąć jego zakładane efekty. W zależności też od wyniku lub braku konkretnego wyniku prac OECD lub UE, dotyczących wyzwań podatkowych gospodarki cyfrowej, okaże się, czy IDSD na stałe zagości w hiszpańskim systemie podatkowym, czy ustąpi miejsca nowym zasadom opodatkowania dochodu w ramach swoistej cyfrowej rewolucji podatkowej.

Przypisy:

¹ Zob. M.Á. Collado Yurrita, L.M. 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. 45-49.
- ² Zob. np. 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. 70.
- ³ *Entran en vigor los nuevos impuestos digital y financiero*, <https://www.rtve.es/noticias/20210116/entran-vigor-nuevos-impuestos-digital-financiero/2066805.shtml>, dostęp: 28.02.2021.
- ⁴ Preambula do *Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales* (ustawa 4/2020 z dnia 15 października o podatku od określonych usług cyfrowych, B.O.E. Nr 274 z 16.10.2020 r., dalej „*Ley 4/2020*”), część II.
- ⁵ M. del P. Montoya López, *El poder tributario*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018, s. 183-207.
- ⁶ Szerzej zob. M.Á. Collado Yurrita, S. Moreno González, *Principios Constitucionales del Derecho Financiero: principios materiales*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018, s. 112-134.
- ⁷ Art. 31 i 133 Konstytucji Hiszpanii z 1978 r. (*Constitución Española de 1978*, B.O.E. Nr 311 z 29.12.1978 r. ze zm.).
- ⁸ *Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, B.O.E. Nr 236 z 2.10.2015 r. ze zm.
- ⁹ Preambula do *Ley 4/2020*, część IX. W oryginale: „[...] hacer frente a los retos que, desde el punto de vista fiscal, plantea la digitalización de la economía, como es en particular el de corregir la inadecuada asignación de derechos de gravamen que se produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por las vigentes normas fiscales internacionales de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países donde estas desarrollan su actividad”.
- ¹⁰ Podatki tzw. handlowe przyjęto w Hiszpanii w niektórych wspólnotach autonomicznych (samorządach regionalnych) pod różnymi nazwami, np. jako podatek od wielkopowierzchniowych obiektów handlowych w Asturii czy podatek od szkół w środowisku naturalnym spowodowanych przez duże obszary sprzedaży w Aragonii. Szerzej na temat tych podatków zob. M. Supera-Markowska, *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.
- ¹¹ *Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Serie A: Proyectos de Ley 25 de enero de 2019, Nr 40-1, s. 1.
- ¹² A. Cubero Truyo, L. Toribio Bernárdez, dz. cyt., s. 69-70.
- ¹³ Dz. Urz. UE L 146 z 3.06.2016, s. 8-21.
- ¹⁴ Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych, COM (2016) 685 final, 2016/0337 (CNS), Strasburg, dnia 25.10.2016 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0685&from=PL>, dostęp: 28.02.2021.
- ¹⁵ G. Kofler, G. Mayr, C. Schlager, *Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures*, „European Taxation” 2018, nr 4, s. 126.
- ¹⁶ A. Cubero Truyo, L. Toribio Bernárdez, dz. cyt., s. 71.
- ¹⁷ W hiszpańskim systemie podatkowym na Wyspach Kanaryjskich oraz w Ceucie i Melilli nie stosuje się VAT, lecz odpowiednio powszechny podatek pośredni kanaryjski oraz podatek od produkcji, usług i importu (M. Supera-Markowska, *Uwarunkowania prawne polsko-hiszpańskiej współpracy gospodarczej – przewodnik dla przedsiębiorców*, wyd. 4, Warszawa 2019, s. 104).
- ¹⁸ Preambula do *Ley 4/2020*, część III.
- ¹⁹ S. Rodríguez Losada, *Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020, s. 32-33; G. Sánchez-Archidona Hidalgo, *El impuesto sobre determinados servicios digitales español en la luz de su naturaleza jurídica*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020, s. 85-106.
- ²¹ *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2010, s. 22-23.
- ²² F. Carreño, J. Perelló, *Plans Regarding Digital Taxes*, „International Transfer Pricing Journal” 2019, nr 2; F. van Horzen, A. van Esdonk, *Proposed 3% Digital Services Tax*, „International Transfer Pricing Journal” 2018, nr 4; F.J. Nocete Correa, *The Spanish Digital Services Tax: A Paradigm for the Base Enlargement & Profit Attraction (BEPA) Plan for the Digitalized Economy*, „European Taxation” 2019, nr 7; S. Rodríguez Losada, dz. cyt., s. 32-33; G. Sánchez-Archidona Hidalgo, dz. cyt., s. 104; M. Supera-Markowska, *La imposición sobre servicios los servicios digitales. Estado de la cuestión en Polonia*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020, s. 306.
- ²³ *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (2017 Condensed Version) and Key Tax Features of Member Countries 2019*, A. Cracea (red.), Amsterdam 2019.
- ²⁴ A. Cubero Truyo, L. Toribio Bernárdez, dz. cyt., s. 81.
- ²⁵ R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer 2010, s. 45, za: F. van Horzen, A. van Esdonk, dz. cyt.
- ²⁶ Zob. A. Martín Jiménez, *Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties in the Post-BEPS World*, w: *Tax Treaties after the BEPS Project. A Tribute to Jacque Sasseville*, B.J. Arnold (red.), Toronto 2018, s. 190; G. Sánchez-Archidona Hidalgo, dz. cyt., s. 96 i 103.
- ²⁷ Preambula do *Ley 4/2020*, część II.
- ²⁸ M. Calabrese, *Taxation of the Digital Economy: A New Dawn for Multilateralism and Mutual Recognition*, w: *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, red. P. Pistone, D. Weber, Amsterdam 2019, s. 71; R. Álamo Cerrillo, *La tributación de los servicios digitales ¿aplicación del principio de neutralidad o suficiencia?* w: *Tributación de la economía digital*, red. M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor, Barcelona 2020, s. 191.
- ²⁹ Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services {COM (2018) 147 final} – {COM (2018) 148 final} – {SWD (2018) 82 final}, Brussels, 21.3.2018, SWD (2018) 81 final/2, <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>, s. 131, dostęp: 28.02.2021.
- ³⁰ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej*, COM (2018) 146 final, Bruksela, dnia 21.03.2018, <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PL/COM-2018-146-F1-PL-MAIN-PART-1.PDF>, dostęp: 28.02.2021, s. 5.
- ³¹ Szerzej zob. komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego*, COM (2017) 547 final, Bruksela, dnia 21.09.2017 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>, dostęp: 28.02.2021 oraz m.in.: R. Álamo Cerrillo, *La tributación de los servicios digitales ¿aplicación del principio de neutralidad o suficiencia?*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020, s. 177-180, 182-184; G. Kofler, G. Mayr, C. Schlager, *Taxation of the Digital Economy: „Quick Fixes” or Long-Term Solution?*, „European Taxation” 2017, nr 12; M. Olbert, C. Spengel, *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, „World Tax Journal” 2017, nr 2, s. 3; W. Schön, *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, „Bulletin for International Taxation” 2018, nr 4-5, s. 278.
- ³² Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej...*, dok. cyt.
- ³³ Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM (2018) 148 final, Bruksela, dnia 21.03.2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:PL:PDF>, dostęp: 28.02.2021, dalej „dyrektywa o DST”.
- ³⁴ Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych, dok. cyt.
- ³⁵ Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych..., dok. cyt.

- ³⁶ Wniosek. Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM (2018) 147 final, Bruksela, dnia 21.03.2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147>, dostęp: 28.02.2021.
- ³⁷ Zalecenie Komisji z dnia 21.03.2018 r. w sprawie opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM (2018) 1650 final, Bruksela, dnia 21.03.2018 r. <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/PL/C-2018-1650-F1-PL-MAIN-PART-1.PDF>, dostęp: 28.02.2021.
- ³⁸ Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej*, dok. cyt.
- ³⁹ G. Mayr, *New Digital Business Tax on Online Advertising in Austria*, „European Taxation” 2019, nr 7.
- ⁴⁰ M. Supera-Markowska, *La imposición sobre los servicios digitales...*, dz. cyt., s. 296-299.
- ⁴¹ J.M. Calderón Carrero, *Nota sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de fiscalidad de la economía digital*, 2018, s. 21; L.M. Romero Flor, *La presencia digital significativa propuesta por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020, s. 150.
- ⁴² OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), Paris 2015, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, dostęp: 28.02.2021.
- ⁴³ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018. Inclusive Framework on BEPS* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), Paris 2018.
- ⁴⁴ Ang. *Base Erosion and Profit Shifting*.
- ⁴⁵ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018...*, dz. cyt., s. 180-190.
- ⁴⁶ OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf, dostęp: 28.02.2021.
- ⁴⁷ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>, dostęp: 28.02.2021 oraz OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint. Inclusive Framework on BEPS* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>, dostęp: 28.02.2021.
- ⁴⁸ OECD, *Public Consultation Document. Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. 12 October 2020 – 14 December 2020* (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS), <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf>, dostęp: 28.02.2021.
- ⁴⁹ *Tax and digital: Public consultation meeting on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm, dostęp: 28.02.2021.
- ⁵⁰ OECD, *Public Consultation Document...*, dz. cyt.
- ⁵¹ Zob. G. Sánchez-Archidona Hidalgo, dz. cyt., s. 104.
- Carreño F., Perelló J., *Plans Regarding Digital Taxes*, „International Transfer Pricing Journal” 2019, nr 2.
- Collado Yurrita M.Á., Moreno González S., *Principios Constitucionales del Derecho Financiero: principios materiales*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018.
- Collado Yurrita M.Á., Romero Flor L.M., *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.
- Cuberto Truyo A., Toribio Bernárdex 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.
- van Horzen F., van Esdonk A., *Proposed 3% Digital Services Tax*, „International Transfer Pricing Journal” 2018, nr 4.
- Ismer R., Blank A., *Article 2. Taxes Covered*, w: *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions – Fourth Edition*, E. Reimer, A. Rust (red.), 2015.
- Kofler G., Mayr G., Schlager C., *Taxation of the Digital Economy: A Pragmatic Approach to Short-Term Measures*, „European Taxation” 2018, nr 4.
- Kofler G., Mayr G., Schlager C., *Taxation of the Digital Economy: „Quick Fixes” or Long-Term Solution?*, „European Taxation” 2017, nr 12.
- Lamensch M., *Digital Services Tax: A Critical Analysis and Comparison with the VAT System*, „European Taxation” 2019, nr 6.
- Martín Jiménez A., *Controversial Issues About the Concept of Tax in Income and Capital Tax Treaties in the Post-BEPS World*, w: *Tax Treaties after the BEPS Project. A Tribute to Jacques Sasseville*, B.J. Arnold (red.), Toronto 2018.
- Mayr G., *New Digital Business Tax on Online Advertising in Austria*, „European Taxation” 2019, nr 7.
- Montoya López M. del P., *El poder tributario*, w: *Derecho financiero y tributario. Parte general*, M.Á. Collado Yurrita, G.M. Luchena Mozo (red.), Barcelona 2018.
- Niessen R.E.C.M., *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht*, Deventer 2010.
- Nocete Correa F.J., *The Spanish Digital Services Tax: A Paradigm for the Base Enlargement & Profit Attraction (BEPA) Plan for the Digitalized Economy*, „European Taxation” 2019, nr 7.
- OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1: 2015 Final Report* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), Paris 2015, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, dostęp: 28.02.2021.
- OECD, *Public Consultation Document. Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. 12 October 2020 – 14 December 2020* (OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS), <http://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-reports-on-pillar-one-and-pillar-two-blueprints-october-2020.pdf>, dostęp: 28.02.2021.
- OECD, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy. As approved by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on 29-30 January 2020* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf, dostęp: 28.02.2021.
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalization – Interim Report 2018. Inclusive Framework on BEPS* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), Paris 2018.
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint. Inclusive Framework on BEPS* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>, dostęp: 28.02.2021.
- OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint. Inclusive Framework on BEPS* (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://doi.org/10.1787/abb4c3d1-en>, dostęp: 28.02.2021.
- OECD *Model Tax Convention on Income and on Capital (2017 Condensed Version) and Key Tax Features of Member Countries 2019*, A. Cracea (red.), Amsterdam 2019.
- Olbert M., Spengel C., *International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted?*, „World Taxation Journal” 2017, nr 1.

Bibliografia:

- Álamo Cerrillo R., *La tributación de los servicios digitales ¿aplicación del principio de neutralidad o suficiencia?*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020.
- Calabrese M., *Taxation of the Digital Economy: A New Dawn for Multilateralism and Mutual Recognition*, w: *Taxing the Digital Economy. The EU Proposals and Other Insights*, P. Pistone, D. Weber (red.), Amsterdam 2019.
- Calderón Carrero J.M., *Nota sobre el Paquete Europeo (2018) en materia de fiscalidad de la economía digital*, 2018.

- Rodríguez Losada S., *Al hilo de la creación de impuestos sobre servicios digitales*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020.
- Romero Flor L.M., *La presencia digital significativa propuesta por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020.
- Sánchez-Archidona Hidalgo G., *El impuesto sobre determinados servicios digitales español en la luz de su naturaleza jurídica*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020.
- Schön W., *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*, „Bulletin International Taxation” 2018, nr 4-5.
- 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., *La imposición sobre los servicios digitales. Estado de la cuestión en Polonia*, w: *Tributación de la economía digital*, M.Á. Collado Yurrita, L.M. Romero Flor (red.), Barcelona 2020.
- Supera-Markowska M., *Uwarunkowania prawne polsko-hiszpańskiej współpracy gospodarczej – przewodnik dla przedsiębiorców*, wyd. 4, Warszawa 2019.
- Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, W. Modzelewski (red.), Warszawa 2010.
- Źródła internetowe
- Entran en vigor los nuevos impuestos digital y financiero*, <https://www.rtve.es/noticias/20210116/entran-vigor-nuevos-impuestos-digital-financiero/2066805.shtml>, dostęp: 28.02.2021.
- Tax and digital: Public consultation meeting on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-meeting-reports-on-the-pillar-one-and-pillar-two-blueprints.htm, dostęp: 28.02.2021.
- Akty prawne
- Constitución Española de 1978*, B.O.E. Nr 311 z 29.12.1978 r. ze zm.
- Dyrektywa Rady (UE) 2016/881 z dnia 25 maja 2016 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz. Urz. UE L 146 z 3.06.2016, s. 8-21.
- Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*, B.O.E. Nr 274 z 16.10.2020 r.
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas*, B.O.E. Nr 236 z 2.10.2015 r. ze zm.
- Inne źródła
- Commission staff working document impact assessment Accompanying the document Proposal for a Council Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence and Proposal for a Council Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services {COM (2018) 147 final} – {COM (2018) 148 final} – {SWD (2018) 82 final}, Brussels, 21.3.2018, SWD (2018) 81 final/2, <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2018/EN/SWD-2018-81-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>, dostęp: 28.02.2021.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Czas ustanowić nowoczesne, sprawiedliwe i skuteczne normy opodatkowania gospodarki cyfrowej*, COM (2018) 146 final, Bruksela, dnia 21.03.2018 r., <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PL/COM-2018-146-F1-PL-MAIN-PART-1.PDF>, dostęp: 28.02.2021.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady, *Sprawiedliwy i skuteczny system podatkowy w Unii Europejskiej dla jednolitego rynku cyfrowego*, COM (2017) 547 final, Bruksela, dnia 21.09.2017 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547>, dostęp: 28.02.2021.
- Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Serie A: Proyectos de Ley 25 de enero de 2019, Nr 40-1.
- Wniosek. Dyrektywa Rady ustanawiająca przepisy dotyczące opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM (2018) 147 final, Bruksela, dnia 21.03.2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX:52018PC0147>, dostęp: 28.02.2021.
- Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnego systemu podatku od usług cyfrowych pobieranego od przychodów wynikających ze świadczenia niektórych usług cyfrowych, COM (2018) 148 final, Bruksela, dnia 21.03.2018 r., <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:PL:PDF>, dostęp: 28.02.2021.
- Wniosek. Dyrektywa Rady w sprawie wspólnej podstawy opodatkowania osób prawnych, COM (2016) 685 final, 2016/0337 (CNS), Strasburg, dnia 25.10.2016 r., <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0685&from=PL>, dostęp: 28.02.2021.
- Zalecenie Komisji z dnia 21.03.2018 r. w sprawie opodatkowania osób prawnych, których obecność na rynku cyfrowym jest znacząca, COM (2018) 1650 final, Bruksela, dnia 21.03.2018 r. <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/PL/C-2018-1650-F1-PL-MAIN-PART-1.PDF>, dostęp: 28.02.2021.